

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**Ю. А. Верига,
В. А. Кулик,
Ю. О. Ночовна,
С. Ю. Іванюк**

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА

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

КИЇВ – 2014

УДК 657(075)

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

Автори: **Ю. А. Верига**, к.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»
В. А. Кулик, к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»
Ю. О. Ночовна, к.е.н., доцент, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»
С. Ю. Іванюк, асистент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі»

Рецензенти: **В. Ф. Максимова**, д.е.н., професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету
В. А. Дерій, д.е.н., доцент, завідувач кафедри економічного аналізу і статистики Тернопільського національного економічного університету
П. О. Куцик, к.е.н., професор, перший проректор Львівської комерційної академії

Верига Ю.А.

Облікова політика підприємства: навчальний посібник / Ю. А. Верига, В. А. Кулик, Ю. О. Ночовна, С. Ю. Іванюк. – Київ, 2014. – 338 с.

ISBN

У навчальному посібнику розкрито комплекс теоретичних, організаційних та методичних аспектів формування облікової політики підприємства, висвітлено зміст, структуру і порядок складання розпорядчого документу про облікову політику. Особливу увагу приділено впливу облікової політики на показники фінансової звітності та оцінку фінансового стану підприємства.

Навчальний посібник розрахований на студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів та широкое коло фахівців.

ЗМІСТ

<i>Передмова</i>	6
<i>Навчальна програма дисципліни «Облікова політика підприємства»</i> ..	8
<i>Частина 1. Облікова політика підприємства: методичний аспект</i> ...	11
<i>Тема 1. Суть і значення облікової політики</i>	11
<i>1. Історія розвитку облікової політики</i>	11
<i>2. Сутність та значення облікової політики</i>	22
<i>3. Нормативно-правове забезпечення облікової політики</i>	31
<i>4. Елементи облікової політики</i>	34
<i>5. Порядок зміни облікової політики</i>	47
<i>6. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення</i> .	50
<i>Завдання для практичного заняття</i>	55
<i>Завдання для самостійної роботи</i>	56
<i>Тематика рефератів</i>	58
<i>Тести вихідного контролю знань</i>	58
<i>Тема 2. Порядок формування облікової політики щодо необоротних активів</i>	61
<i>1. Порядок визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами</i>	62
<i>2. Порядок визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів та періодичність зарахування дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку</i>	65
<i>3. Порядок списання витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів</i>	73
<i>4. Методи нарахування амортизації необоротних активів</i>	75
<i>5. Критерії розмежування операційної та інвестиційної нерухомості</i>	96
<i>6. Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань</i>	99
<i>Завдання для практичного заняття</i>	104
<i>Завдання для самостійної роботи</i>	106
<i>Тематика рефератів</i>	107
<i>Тести вихідного контролю знань</i>	107
<i>Тема 3. Порядок формування облікової політики щодо оборотних активів</i>	111
<i>1. Одиниця обліку запасів</i>	112
<i>2. Способи обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів</i>	114
<i>3. Методи оцінки вибуття запасів</i>	119
<i>4. Способи обліку товарів</i>	128
<i>5. Способи обліку готової продукції</i>	133
<i>6. Способи оцінки незавершеного виробництва</i>	140
<i>7. Дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу</i>	143

8. Методи нарахування резерву сумнівних боргів та спосіб визначення коефіцієнта сумнівності	147
9. Дата визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів.....	154
Завдання для практичного заняття	156
Завдання для самостійної роботи	157
Тематика рефератів.....	162
Тести вихідного контролю знань	162
Тема 4. Порядок формування облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів	165
1. Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг та порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	166
2. Способи обліку витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку та періодичність закриття транзитних рахунків	173
3. Елементи облікової політики щодо виробничих витрат.....	189
4. Інші елементи облікової політики щодо окремих об'єктів обліку.	204
5. Елементи облікової політики підприємства щодо звітності.....	212
Завдання для практичного заняття	237
Завдання для самостійної роботи	238
Тематика рефератів.....	240
Тести вихідного контролю знань	241
Частина 2. Облікова політика підприємства: організаційний аспект.....	244
Тема 5. Зміст, структура і порядок складання Наказу про облікову політику підприємства	244
1. Зміст і порядок складання Наказу про облікову політику.....	244
2. Зміст і порядок складання додатків до Наказу про облікову політику.....	251
3. Критична оцінка Наказів про облікову політику вітчизняних підприємств	253
Завдання для практичного заняття	256
Завдання для самостійної роботи	257
Тематика рефератів.....	258
Тести вихідного контролю знань	258
Тема 6. Вплив облікової політики на показники фінансової звітності та оцінку фінансового стану підприємства.....	261
1. Взаємозв'язок облікової політики та фінансової звітності	261
2. Вплив облікової політики на оцінку фінансового стану підприємства	271
3. Вплив облікової політики на оцінку ділової активності підприємства	282
Завдання для практичного заняття	288
Завдання для самостійної роботи	290
Тематика рефератів.....	291
Тести вихідного контролю знань	291
Термінологічний словник	294

<i>Відповіді на тести вихідного контролю знань</i>	<i>297</i>
<i>Інформаційні джерела</i>	<i>298</i>
<i>Додаток А</i>	<i>303</i>
<i>Додаток Б.....</i>	<i>306</i>
<i>Додаток В</i>	<i>328</i>

ПЕРЕДМОВА

Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні призвело до впровадження в практику вітчизняних підприємств облікової політики, яка представляє собою сукупність організаційно-методичних прийомів і способів ведення бухгалтерського обліку, що обираються кожним підприємством самостійно виходячи із загальноприйнятих правил і принципів обліку, визначених на державному рівні, та специфічних особливостей діяльності підприємства.

Прийняття управлінських рішень щодо одержання максимальної вигоди від функціонування підприємства залежить не тільки від належного організаційного забезпечення, але і від інформаційного забезпечення процесу управління. Тобто в умовах ринкової економіки першочергового значення набуває наявність фактичної якісної, повної, правдивої та неупередженої облікової інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів. Таку інформацію зовнішнім і внутрішнім користувачам надає фінансова звітність, складена із врахуванням обраної підприємством облікової політики підприємства. Тому важливою умовою забезпечення високого рівня професійної підготовки фахівців напряму «Облік і аудит» є формування у них глибоких теоретичних знань та практичних навичок з формування та застосування облікової політики підприємства.

Розробка власної облікової політики кожним суб'єктом господарювання виявилася необхідною у зв'язку з впровадженням ряду нормативно-правових актів, що регламентують альтернативні варіанти облікових методик і процедур, щодо яких підприємство має право вибору з урахуванням власних галузевих особливостей і специфіки діяльності, та стала основою організації і ведення бухгалтерського обліку на кожному підприємстві.

Тому дисципліна «Облікова політика підприємства» є важливою складовою загальної системи ґрунтовної підготовки спеціалістів і магістрів з обліку та аудиту і базується на знаннях студентів, набутих під час попереднього вивчення нормативних та вибіркових дисциплін професійної та практичної підготовки: «Бухгалтерський облік», «Фінансовий облік І», «Фінансовий облік II», «Управлінський облік», «Облік у сфері торговельного бізнесу», «Аудит», «Звітність

підприємства», «Організація бухгалтерського обліку», «Фінансовий аналіз».

Метою дисципліни є оволодіння методикою формування облікової політики підприємства.

Завданнями дисципліни є вивчення теоретичних основ формування облікової політики підприємств та набуття практичних навичок щодо застосування альтернативних способів і прийомів обліку окремих видів активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів, здійснення їх критичної оцінки та вибору найбільш оптимального залежно від поставлених цілей.

Після вивчення дисципліни «Облікова політика підприємства» студент повинен:

знати: зміст нормативних документів, що регламентують правові засади формування облікової політики підприємства; галузеві особливості різних підприємств та ступінь їх впливу на формування облікової політики; принципи і фактори, що впливають на формування облікової політики підприємства; основні елементи облікової політики; зміст, недоліки та переваги альтернативних методів оцінки та обліку окремих видів активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів; умови та способи внесення змін в облікову політику підприємства;

уміти: вільно застосовувати набуті теоретичні знання для формування облікової політики підприємства; скласти наказ про облікову політику підприємства; обґрунтовувати економічну доцільність та оптимальність обраного варіанту обліку і прогнозувати наслідки прийнятого рішення; оцінювати вплив облікової політики на показники фінансової звітності підприємства, оцінки його фінансового стану і ділової активності.

Навчальний посібник з дисципліни «Облікова політика підприємства» можна використовувати як для проведення лекцій і практичних занять, так і для самостійної роботи студентів при підготовці до іспитів чи заліків.

Бажаємо Вам успіхів в опануванні дисципліни «Облікова політика підприємства»!

НАВЧАЛЬНА ПРОГРАМА ДИСЦИПЛІНИ «ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА»

Частина 1. Облікова політика підприємства: методичний аспект

Тема 1. Суть і значення облікової політики

Суть облікової політики. Нормативно-правове регулювання облікової політики. Принципи формування облікової політики. Фактори, що впливають на формування облікової політики підприємства. Основні елементи облікової політики, їх нормативно-правове забезпечення. Порядок зміни облікової політики. Способи внесення змін до облікової політики. Значення облікової політики. Сучасний стан та проблеми формування облікової політики.

Тема 2. Порядок формування облікової політики щодо необоротних активів

Характеристика елементів облікової політики щодо необоротних активів, їх нормативно-правове забезпечення. Порядок встановлення вартісної межі між основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами. Методи нарахування амортизації основних засобів. Порядок визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів. Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів. Методи нарахування амортизації нематеріальних активів. Методи оцінки довгострокових фінансових інвестицій. Критична оцінка недоліків і переваг альтернативних способів обліку та оцінки, розробка пропозицій щодо вибору оптимального варіанту.

Тема 3. Порядок формування облікової політики щодо оборотних активів

Характеристика елементів облікової політики щодо оборотних активів, їх нормативно-правове забезпечення. Встановлення одиниці обліку запасів. Способи оцінки запасів. Способи обліку транспортно-заготівельних витрат, що виникають при надходженні запасів. Методи оцінки вибуття запасів. Способи обліку готової продукції. Способи оцінки

незавершеного виробництва. Методи нарахування резерву сумнівних боргів. Методи оцінки активів і зобов'язань в операціях пов'язаних сторін. Критична оцінка недоліків і переваг альтернативних способів обліку та оцінки, розробка пропозицій щодо вибору оптимального варіанту.

Тема 4. Порядок формування облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів

Характеристика елементів облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів, їх нормативно-правове забезпечення. Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг. Способи обліку витрат. Порядок закриття транзитних рахунків. Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Способи розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат. Порядок розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Порядок відображення відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань. Критична оцінка недоліків і переваг альтернативних способів обліку та оцінки, розробка пропозицій щодо вибору оптимального варіанту.

Частина 2. Облікова політика підприємства: організаційний аспект

Тема 5. Зміст, структура і порядок складання Наказу про облікову політику підприємства

Зміст та структура Наказу про облікову політику підприємства. Порядок складання та затвердження Наказу про облікову політику підприємства. Порядок складання додатків до Наказу про облікову політику.

Тема 6. Вплив облікової політики на показники фінансової звітності та оцінку фінансового стану підприємства

Взаємозв'язок облікової політики та показників фінансової звітності підприємства. Вплив елементів облікової політики на показники Балансу. Вплив елементів облікової політики на показники Звіту про фінансові результати. Вплив елементів облікової політики на показники Звіту про рух грошових коштів. Вплив елементів облікової політики на показники Звіту про власний капітал. Вплив елементів облікової політики на показники Приміток до річної фінансової звітності. Вплив облікової політики на комплексну оцінку фінансового стану підприємства.

ЧАСТИНА 1. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА: МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ

ТЕМА 1. СУТЬ І ЗНАЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Вивчивши цю тему, студенти повинні:

- знати історію розвитку облікової політики в Україні та в світі;
- знати міжнародні нормативні документи, якими регламентуються основні засади формування облікової політики;
- розуміти сутність та значення облікової політики;
- знати нормативно-правове забезпечення облікової політики в Україні;
- уміти ідентифікувати елементи облікової політики підприємства;
- знати порядок зміни облікової політики підприємства;
- розуміти проблеми формування облікової політики.

Ключові терміни: елементи облікової політики, облікова політика, облікова оцінка, організація обліку.

Методичні рекомендації до вивчення теми



Перелік питань

1. Історія розвитку облікової політики.
2. Сутність та значення облікової політики.
3. Нормативно-правове забезпечення облікової політики.
4. Елементи облікової політики.
5. Порядок зміни облікової політики.
6. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення.

1. Історія розвитку облікової політики

Поняття облікової політики безпосередньо пов'язано із застосуванням відповідного підходу до організації бухгалтерського обліку і значною мірою є його наслідком.

В міжнародній обліковій практиці існує три підходи до

організації обліку:

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

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

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

Таким чином, поняття облікової політики пов'язано із застосуванням децентралізованого та змішаного підходів до організації бухгалтерського обліку, відповідно до яких господарюючі суб'єкти мають право розробляти власну облікову політику, що у загальному розумінні представляє собою сукупність організаційно-методичних прийомів і способів ведення бухгалтерського обліку, щодо яких у підприємства є право самостійного вибору.

Перші спроби формування облікової політики на рівні підприємства пов'язані із намаганнями уряду США у 1929 р. ввести офіційні стандарти фінансового обліку. Проте послідовне впровадження в облікову практику елементів облікової політики почалося з 1932 р., коли Дж. Меєм у листі від Американського інституту бухгалтерів до Нью-Йоркської фондової біржі виклав програму дій для її учасників, що, у тому числі, включала:

- обов'язковість компанії відкритого типу подавати детальний звіт про використання певних методів обліку;

- підтвердження того, що компанія дотримується зазначених методів;

- аудиторський висновок, яким підтверджується використання компанією зазначених методів [50, с. 154-155].

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

були поширені на інші підприємства [50, с. 21-22].

Офіційно поняття «облікова політика» (accounting policy) у міжнародну облікову практику було введено Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 «Розкриття облікової політики» у 1975 р. Відповідно до його першої редакції облікова політика визначалася як певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, прийняті підприємством для складання та подання фінансових звітів.

На сьогодні питання формування облікової політики підприємств регулюються Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (раніше – Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку).

Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку було створено у рамках Організації Об'єднаних Націй (ООН) 29 червня 1973 року провідними професійними бухгалтерськими організаціями Австралії, Великої Британії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії. Нині до його складу входить 155 професійних бухгалтерських організацій з майже 120 країн світу, що представляють понад 2,5 мільйонів бухгалтерів, зайнятих публічною практикою.

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

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

Згідно з новим Статутом Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку виконує наступні завдання:

- розробляє єдину систему високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку, які забезпечують розкриття у фінансовій звітності якісної, прозорої і співставної інформації, необхідної для прийняття об'єктивних економічних рішень;
- сприяє поширенню та забезпеченню суворого дотримання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у всіх країнах світу;

– забезпечує максимальне зближення національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами для найбільш оптимального вирішення проблем бухгалтерського обліку і фінансової звітності на міжнародному рівні [34].

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

Так, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» передбачає, що повний комплект фінансової звітності повинен включати примітки, які містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення.

Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» розкрито сутність поняття «облікові політики», що характеризуються як конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

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

Перелік Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що стосуються облікової політики, наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що стосуються облікової політики [34]

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

12	Податки на прибуток	01.01.1981	01.01.2001
13	Подання поточних активів та поточних зобов'язань	01.01.1981	Замінено МСБО 1 (нова редакція)
14	Звітність за сегментами	01.01.1983	Замінено МСФЗ 8
15	Інформація, що відображає вплив зміни цін	01.01.1983	Вилучено з 01.01.2005
16	Основні засоби	01.01.1983	01.01.2009
17	Оренда	01.01.1984	01.01.2010
18	Дохід	01.01.1984	16..04.2009
19	Виплати працівникам	01.01.1984	01.01.2009
20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу	01.01.1984	01.01.2009
21	Вплив змін валютних курсів	01.01.1985	01.01.2005
22	Об'єднання компаній	01.01.1985	Замінено МСФЗ 3
23	Витрати на позики	01.01.1986	01.01.2009
24	Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін	01.01.1986	01.01.2005
25	Облік інвестицій	01.01.1987	Замінено МСБО 39 і 40
26	Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення	01.01.1988	01.01.95
27	Консолідовані та окремі фінансові звіти	01.01.1990	01.01.2009
28	Інвестиції в асоційовані підприємства	01.01.1990	01.01.2009
29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	01.01.1990	01.01.2009
30	Розкриття інформації у фінансових звітах банків та подібних фінансових установ	01.01.1991	Замінено МСФЗ 7
31	Частки у спільних підприємствах	01.01.1992	01.01.2009
32	Фінансові інструменти: розкриття і подання	01.01.1996	01.01.2009
33	Прибуток на акцію	01.01.1998	01.01.2005
34	Проміжна фінансова звітність	01.01.1999	-
35	Діяльність, що припиняється	01.01.1999	Замінено МСФЗ 5
36	Зменшення корисності активів	01.07.1999	01.01.2010
37	Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи	01.07.1999	-

38	Нематеріальні активи	01.07.1999	01.07..2009
39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка	01.01.2001	01.01.2010
40	Інвестиційна нерухомість	01.01.2001	01.01.2009
41	Сільське господарство	01.01.2003	01.01.2009
Тлумачення Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC)			
1	Зміни в існуючих зобов'язаннях щодо виведення з експлуатації, відновлення довкілля та подібних зобов'язаннях	01.09.2004	-
2	Частки членів у кооперативах і подібні інструменти	01.01.2005	-
3	Права на викиди	01.03.2005	Вилучено в червні 2005
4	Визначення, чи містить угода положення щодо оренди	01.01.2006	-
5	Права щодо відсотків, які виникають унаслідок виведення з експлуатації та відновлення довкілля	01.01.2006	-
6	Зобов'язання, що виникають від участі в специфічному ринку - відпрацьоване електричне та електронне обладнання	01.12.2005	-
7	Застосування метода перерахунку згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»	01.03.2006	-
8	Сфера застосування МСФЗ 2	01.06.2006	Вилучено з 01.01.2010
9	Переоцінка вбудованих похідних інструментів	01.06.2006	01.07.2009
10	Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності	01.11.2006	-
11	МСФЗ 2: Група та операції з власними випущеними акціями	01.03.2007	Вилучено з 01.01.2010
12	Послуги за угодами концесії	01.01.2008	-
13	Програми лояльності замовника	01.07.2008	-
14	МСБО 19: Обмеження по активу з визначеною виплатою, вимоги щодо мінімального фінансування та їх взаємодія	01.01.2008	-
15	Угоди про будівництво нерухомості	01.01.2009	-
16'	Хеджування чистих інвестицій в зарубіжну господарську одиницю	01.10.2008	01.07.2009
17	Розподіл немонетарних активів власників	01.07.2009	-

18	Надходження активів від замовників	01.07.2009	-
Глумачення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (SIC)			
1	Послідовність: різні формули собівартості запасів	01.01.1999	Замінено переглянутим МСБО 2
2	Послідовність: капіталізація витрат на позики	01.01.1998	Замінено переглянутим МСБО 8
3	Виключення нереалізованих прибутків і збитків від операцій з асоційованими підприємствами	01.01.1998	Замінено переглянутим МСБО 28
5	Класифікація фінансових інструментів: забезпечення непередбаченого погашення	01.06.1998	Замінено переглянутим МСБО 32
6	Витрати на модифікацію існуючого програмного забезпечення	01.06.1998	Замінено переглянутим МСБО 19
7	Введення євро	01.06.1998	-
8	Перше застосування МСБО як первинної основи бухгалтерського обліку	01.08.1998	Замінено МСФЗ 1
9	Об'єднання підприємств: класифікація або як придбання, або як об'єднання інтересів	01.08.1998	Замінено МСФЗ 3
10	Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю	01.08.1998	-
11	Обмін валют: капіталізація збитків унаслідок значної девальвації валюти	01.08.1998	Замінено переглянутим МСБО 21
12	Консолідація: підприємства спеціального призначення	01.07.1999	-
13	Спільно контрольовані підприємства: негрошові внески контролюючих учасників	01.01.1999	-
14	Основні засоби: компенсація зменшення корисності або втрати об'єктів	01.07.1999	Замінено переглянутим МСБО 1
15	Операційна оренда: заохочення	01.01.1999	-
16	Акціонерний капітал: викуплені інструменти власного капіталу (власні викуплені акції)	01.07.1999	Замінено переглянутим МСБО 32
17	Власний капітал: витрати на операції з власним капіталом	30.01.2000	Замінено переглянутим МСБО 32
18	Послідовність: альтернативні методи	01.07.2000	Замінено переглянутими МСБО 1

19	Валюта звітності: оцінка та подання фінансових звітів згідно з МСБО 21 і 29	01.01.2001	Замінено переглянутим МСБО 21
20	Облік методом участі в капіталі: визнання збитків	15.07.2000	Замінено переглянутим МСБО 28
21	Податки на прибуток: відшкодування переоцінених активів, що не амортизуються	15.07.2000	-
22	Об'єднання підприємств: подальше коригування первісно відображених справедливої вартості та гудвілу	15.07.2000	Замінено МСФЗ 3
23	Основні засоби: витрати на значні огляди або капітальний ремонт	15.07.2000	Замінено переглянутим МСБО 16
24	Прибуток на акцію: фінансові інструменти та інші контракти, що можуть бути перетворені на акції	01.12.2000	Замінено переглянутим МСБО 33
25	Податки на прибуток: зміни в податковому статусі підприємства або його акціонерів	15.07.2000	-
27	Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму оренди	21.12.2001	-
28	Об'єднання підприємств - дата обміну і справедлива вартість інструментів капіталу	31.12.2001	Замінено МСФЗ 3
29	Розкриття - послуги за угодами концесії	31.12.2001	-
30	Валюта звітності - переведення з валюти оцінки у валюту подання	01.01.2002	Замінено переглянутим МСБО 21
31	Дохід - бартерні операції, включаючи послуги з реклами	31.12.2001	-
32	Нематеріальні активи - витрати на веб-сайти	25.03.2002	-
33	Консолідація і метод участі в капіталі - потенційні права голосу і розподілення частки володіння	01.01.2002	Замінено переглянутими МСБО 27 і 28

Четверта Директива ЄЕС є найбільш важливим документом, що визначає шляхи, форми і методи гармонізації та уніфікації бухгалтерського обліку і фінансової звітності країн Західної Європи. Вона розкриває вимоги до змісту та формат, за яким повинні складатися баланс і звіт про прибутки (збитки), а також містить перелік основних вимог, яким повинен задовольняти бухгалтерський облік, здійснюваний приватними компаніями, акціонерними товариствами та товариствами з обмеженою відповідальністю.

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

В Україні поняття облікової політики за радянських часів не існувало, оскільки бухгалтерський облік розвивався за активної участі держави. Інструментом нормативного регулювання бухгалтерського обліку тих часів була інструкція, що містила правила його ведення та охоплювала всю методичну базу з урахуванням галузевих особливостей. Це не вимагало ніяких самостійних тлумачень з боку бухгалтерів або інших державних чи професійних органів [4, с. 33]. До початку ринкових реформ необхідності у розробці облікової політики у підприємств навіть не виникало, оскільки законодавство, що регулювало методику бухгалтерського обліку, не передбачало можливості кількох варіантів відображення в обліку та звітності одних і тих же господарських операцій [5, с. 22].

У 90-х рр. XX ст. у зв'язку із розширенням організаційно-правових форм підприємств та видів господарських зв'язків між суб'єктами господарювання з'являється необхідність та можливість використання кількох підходів до визначення результатів однакових операцій, а, відповідно, і варіантів їх відображення в обліку.

На вимогу часу, із введенням у 1993 р. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні з'явилася можливість застосування облікової політики, хоча

саме поняття «облікова політика» ще не використовувалося у нормативних документах.

У Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні зазначалося, що підприємства можуть самостійно встановлювати форму обліку, визначати методи його ведення, розробляти систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю тощо [49, с. 106]. Згідно з вимогами Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні [41] та Вказівок з організації бухгалтерського обліку в Україні [8] на кожному підприємстві щороку видавався наказ, яким затверджувались єдині (незмінні протягом року) методичні принципи ведення бухгалтерського обліку. Зміни у методиці ведення обліку на підприємстві, що мали місце протягом року необхідно було розкривати та повідомляти у пояснювальній записці до річної бухгалтерської звітності.

Поява поняття «облікова політика» в Україні та його офіційне закріплення, пов'язані з процесами реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів. Потреба у розробці облікової політики для конкретного підприємства та створення внутрішнього розпорядчого документу про облікову політику виникла у зв'язку з введенням в дію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в 1999 р. Зазначені нормативно-правові документи, з одного боку, визначили базові правила ведення бухгалтерського обліку, яких повинні дотримуватись усі підприємства незалежно від їх організаційно-правової форми, форми власності чи виду діяльності, а з іншого боку, вони запропонували альтернативні способи організації та ведення обліку окремих видів активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів, щодо яких підприємство набуло право вибору з урахуванням власних особливостей та специфіки діяльності.

Проте довгий час окремого нормативного документу, в якому б розкривались різні аспекти формування, документального оформлення та зміни облікової політики, в Україні не існувало. Лише наприкінці 2005 року у відповідь на багаточисленні запити практикуючих бухгалтерів з метою роз'яснення проблемних питань формування облікової політики, порядку складання та змісту Наказу про облікову політику підприємств Міністерством фінансів України було опубліковано Лист №31-34000-10-5/27793 від 21 грудня 2005 року «Про облікову

політику». Пізніше були прийняті Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635.

2. Сутність та значення облікової політики

В основу терміну «облікова політика» покладено два поняття: «облік» та «політика».

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

Під поняттям «політика» на рівні окремого підприємства розуміють форми і методи відстеження і підтримки пріоритетів для досягнення основних цілей підприємства. Це поняття припускає наявність альтернативних напрямів, вибір яких пов'язаний з процесом прийняття управлінських рішень. Так, умови ринкових відносин передбачають наявність альтернатив щодо вибору напрямів розвитку, обсягів виробництва, ресурсів, джерел фінансування, форм і способів інвестицій тощо. Внаслідок цього у господарській практиці набули значного поширення такі поняття, як економічна, технічна, соціальна, фінансова, податкова, амортизаційна, облікова політика тощо.

Облікова політика у загальному розумінні представляє собою сукупність прийомів і способів ведення бухгалтерського обліку, щодо яких чинними нормативними документами дозволені альтернативні варіанти, а підприємствам надано право їх самостійного вибору.

Поняття облікової політики є актуальним лише за умов застосування ринкових механізмів управління економікою. Саме в умовах ринкових відносин бухгалтерський облік будь-якого економічного суб'єкта, як зазначає Р.А. Алборов [1], виходить за межі рахівництва і простої послідовної реєстрації господарських фактів. Що, в свою чергу, вимагає ведення бухгалтерського обліку на підприємствах за відповідними правилами, в межах загальних принципів і положень, затверджених законодавчими актами країни. Обираючи такі правила та конкретизуючи їх внутрішніми нормативними документами, підприємства реалізують власну політику у сфері бухгалтерського обліку, тобто облікову політику.

З цього приводу Кутер М.І. [21] відмічає, що облікова

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

У зв'язку з цим Пушкар М.С. зазначає, що «облікова політика це конституція підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів» [43, с. 10]. Бутинець Ф.Ф. підкреслює, що «облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей) [3, с. 10]. На думку В.А. Дерія, під обліковою політикою слід розуміти офіційно затверджене на підприємстві надане державою йому право вибору, з урахуванням цілей, специфіки діяльності підприємства та чинних правових актів, відповідних методик та форм, техніки ведення бухгалтерського обліку [10, с. 10]. П.Є. Житний [13, с. 4; 14, с. 21] у своїх працях розглядає облікову політику у спрощеному вигляді як вибір форми ведення обліку, а також у більш широкому розумінні – як один із методів управління обліком суб'єкта господарювання.

У цьому контексті облікова політика з одного боку надає інформацію про особливості ведення бухгалтерського обліку на кожному підприємстві, а з іншого боку, дозволяє підрозділам підприємства дотримуватися єдиних правил бухгалтерського обліку, в яких враховані особливості діяльності підприємства.

При цьому загальні правила ведення бухгалтерського обліку встановлюються централізовано – на державному рівні, а на підприємстві вони конкретизуються залежно від умов діяльності, кваліфікації персоналу, технічного забезпечення, галузі господарювання тощо.

Таким чином на облікову політику підприємства впливають різноманітні чинники:

- форма власності та організаційно-правова форма підприємства;
- вид діяльності;
- організаційна структура управління та виробнича структура підприємства;
- кількість господарських операцій, обсяги діяльності, обсяг продажу, чисельність персоналу, наявність відокремлених структурних підрозділів, дочірніх підприємств, філій тощо;
- особливості оподаткування підприємства;
- поточна та стратегічна мета бізнесу;
- ступінь матеріально-технічного оснащення (наявність комп'ютерної техніки, можливості програмного забезпечення);
- рівень кваліфікації працівників бухгалтерії;
- технологічні особливості виробництва, особливості організації процесів постачання та збуту;
- системи та форми розрахунків з покупцями та постачальниками;
- взаємини з фінансовими структурами;
- система звітності перед власниками, а також іншими користувачами облікової інформації;
- стан законодавства та перспективи його зміни.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлено, що облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Проте наведене визначення систематично підпадає під критику науковців. З одного боку, науковці сходяться у поглядах щодо неправомірності включення у визначення облікової політики принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, оскільки вони є обов'язковими і підприємства не мають права вибору щодо їх застосування. З іншого боку, навряд чи облікова політика стосується лише фінансової звітності, адже звітність є заключним етапом (продуктом) бухгалтерського обліку. Отже підприємство використовує обрані облікові методи та процедури спочатку для ведення бухгалтерського обліку, а вже потім, як наслідок, для складання фінансової звітності.

З огляду на це, більш коректним було б офіційне визначення поняття облікової політики як сукупності методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення

бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Об'єктом облікової політики підприємства є об'єкт бухгалтерського обліку, щодо якого нормативно-правовими документами передбачено альтернативні варіанти оцінки чи обліку. Об'єктами облікової політики є основні засоби, запаси, поточна дебіторська заборгованість, забезпечення, доходи, витрати тощо.

Складовими облікової політики підприємства є:

1) теоретичні засади – базуються на загальнонаукових основах бухгалтерського обліку та основних законодавчих актах, що регулюють діяльність в цій сфері. Вони включають в себе основні принципи, дотримання яких є основою відображення в обліку і звітності господарських операцій підприємства. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» основними принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності є: обачність; повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність; нарахування та відповідність доходів та витрат; превалювання сутності над формою; історична (фактична) собівартість; єдиний грошовий вимірник; періодичність. Характеристика принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності наведена на рис. 1.1.

Однак, за сучасних умов господарювання, облікова політика покликана виконувати не лише власне функції обліку та формування фінансової звітності, а й надавати інформацію для виконання інших функцій управління – планування, організації, координації, мотивації, контролю.

Тому в основу формування облікової політики підприємства мають покладатися не лише специфічні принципи бухгалтерського обліку, а й загальнонаукові:

– принцип системності, згідно з яким облікова політика розглядається у якості штучно створеної складної системи, що виконує функції, пов'язані зі збором, класифікацією, обробкою, аналізом і формуванням різних видів облікової інформації для визначення економічної ідеології підприємства;

– принцип комплексності, який передбачає вивчення і оцінку події не з позиції окремих ізольованих причин, а за сукупним впливом на загальну систему технічних, економічних, соціальних, екологічних, політичних та інших значимих чинників;

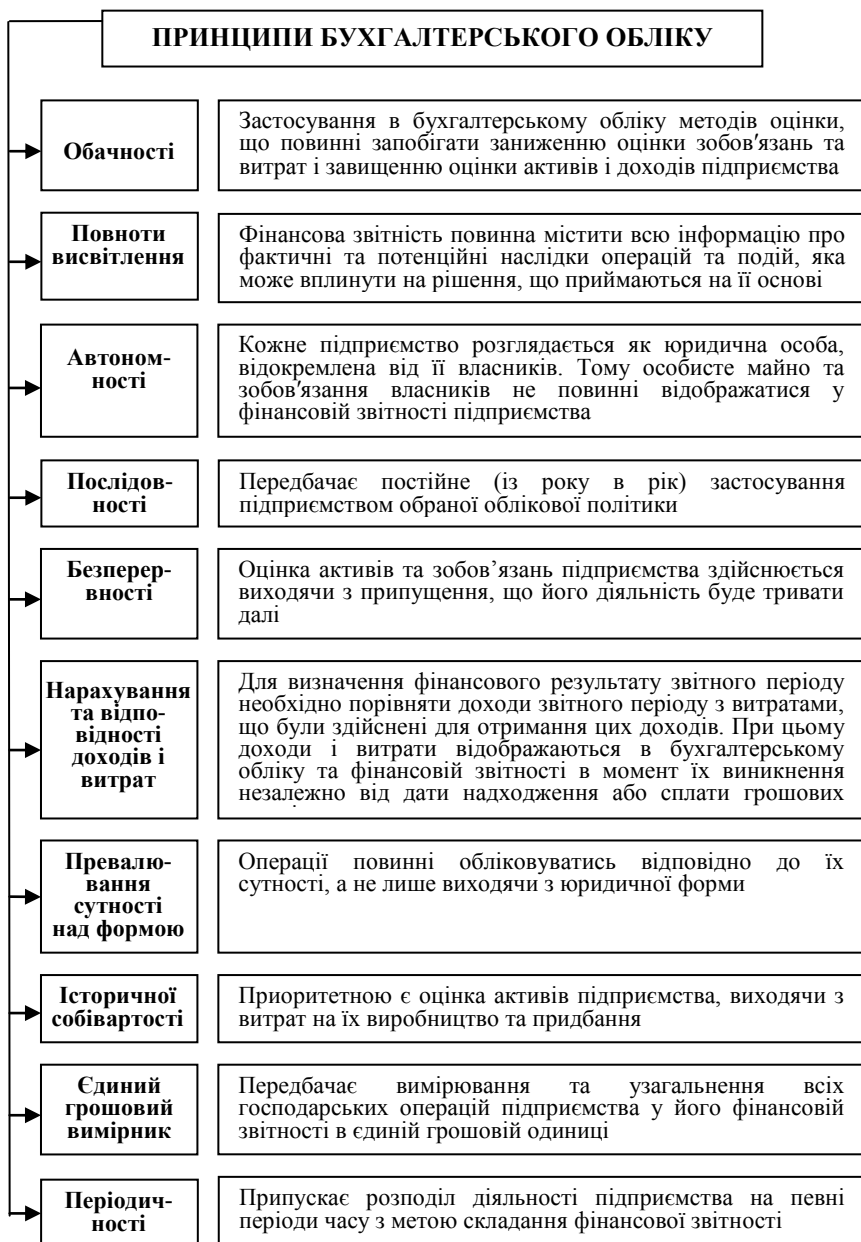


Рис. 1.1. Принципи бухгалтерського обліку

– принцип наукової обґрунтованості в узгодженості з дією науково-технічного прогресу, законів економічного розвитку суспільства, концепцією державної політики, нормативно-правовою базою тощо;

– принцип ефективності, плановірності та динамізму, що передбачає спрямування облікової політики на розв’язання не лише поточних, а й довгострокових стратегічних завдань розвитку підприємства, за умов існування ефективних альтернативних варіантів досягнення тієї чи іншої мети;

– принцип профілактики, дотримання якого створює умови для своєчасного інформування управлінського персоналу підприємства про відхилення від запланованих чи нормативних показників витрат та результатів діяльності, для можливого корегування управлінських рішень;

– принцип «селекції», що передбачає відбір інформації, яка надається на кожному рівні управління підприємством, лише необхідною і суттєвою для прийняття управлінських рішень;

– принцип сумісності особистих, регіональних і державних інтересів тощо.

2) методика – характеризується як сукупність методів та процедур, що використовуються для ведення бухгалтерського обліку. При цьому під методом бухгалтерського обліку традиційно розуміється сукупність специфічних прийомів і способів, що використовуються бухгалтером для отримання, обробки та надання облікової інформації. До них відносяться документація, інвентаризація, калькулювання, оцінка, рахунки, подвійний запис, баланс та звітність.

Процедура розглядається як певний порядок дій, які виконуються бухгалтером систематично у відповідній послідовності для відображення явищ і процесів, що відбуваються у господарській діяльності підприємства. Вони стосуються виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі облікової інформації.

Між методами та процедурами бухгалтерського обліку існує тісний взаємозв’язок, який проявляється у тому, що окремі методи використовуються бухгалтером для виконання відповідних процедур, пов’язаних зі збором, обробкою та наданням облікової інформації (табл. 1.2).

3) організація – що включає в себе безпосереднє ведення обліку шляхом реєстрації в первинних документах та їх обробки; відображення господарських операцій згідно діючого Плану рахунків; узагальнення інформації в облікових регістрах

обраної форми обліку; організацію внутрішнього контролю та взаємодію бухгалтерії з іншими службами господарюючого суб'єкта.

Таблиця 1.2

Взаємозв'язок між процедурами та методами бухгалтерського обліку

Процедури бухгалтерського обліку	Методи бухгалтерського обліку	Характеристика
Виявлення облікової інформації	Документація	Спосіб оформлення господарських операцій підприємства первинними документами
	Інвентаризація	Спосіб перевірки фактичної наявності і стану активів і зобов'язань шляхом перерахунку, перемірювання, зважування або звірки розрахунків
Вимірювання облікової інформації	Оцінка	Спосіб обчислення вартості об'єктів обліку у грошовому вимірнику
	Калькулювання	Спосіб обчислення собівартості об'єктів обліку
Реєстрація та накопичення облікової інформації	Рахунки	Спеціальні двохсторонні таблиці, в яких накопичується інформація про залишки і рух об'єктів обліку
	Подвійний запис	Спосіб відображення господарських операцій підприємства по дебету одного рахунка і по кредиту іншого рахунка на одну і ту ж саму суму
Узагальнення та передача облікової інформації	Баланс	Спосіб групування та узагальненого відображення активів підприємства і джерел їх утворення у грошовому вимірнику на певну дату
	Звітність	Сукупність взаємопов'язаних підсумкових показників діяльності підприємства за звітний період

При цьому важливим є розуміння того, чи всі питання методики та організації бухгалтерського обліку, що згідно з чинним законодавством знаходяться у компетенції підприємства, належать до сфери застосування облікової політики.

Розділом III Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» як право підприємства проголошується самостійне встановлення облікової політики, одночасно із визначенням форми організації бухгалтерського обліку; розробкою системи управлінського обліку, звітності і

контролю господарських операцій; встановленням правил документообороту і технології обробки облікової інформації, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку. Проте, Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства та Листом Міністерства фінансів України «Про облікову політику» чітко встановлено перелік елементів облікової політики, що мають бути розкриті у Наказі про облікову політику. Усі вони стосуються методичного аспекту. Аналогічна інформація щодо складових облікової політики наводиться у інших нормативно-правових актах.

Таким чином, облікова політика підприємства є частиною організації обліку, але вона не передбачає вибору форми організації обліку; системи реєстрів обліку; розробки графіків документообороту, посадових інструкцій, плану проведення інвентаризацій, графіків здачі звітів матеріально відповідальними особами, визначення термінів здачі фінансової, податкової та статистичної звітності підприємства тощо.

Окремим проблемним питанням облікової політики є її співвідношення з поняттям облікової оцінки. Нажаль воно остаточно не вирішене на законодавчому рівні і вносить плутанину у трактування сутності і сфери застосування облікової політики підприємства.

П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» до облікових оцінок відносить попередні оцінки, які використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Отже облікові оцінки – це певні вартісні або кількісні критерії, що використовуються в бухгалтерському обліку, встановлюються підприємством самостійно у межах чинного законодавства та мають, зазвичай, числовий вираз. Облікові оцінки не регламентуються нормативними документами, а їх розмір залежить від обсягів і досвіду діяльності підприємства та обмежується критеріями суттєвості. Вони можуть бути припустимими відносно положень бухгалтерського обліку за неможливості визначення їх точних значень. Враховуючи це, до складових облікової оцінки слід відносити тривалість операційного циклу, строк корисного використання необоротних активів, критерії суттєвості при складанні звітності, ліквідаційна вартість основних засобів, нормальна потужність підприємства тощо. Проте це лише авторські припущення, оскільки чинними нормативними документами не регламентовано перелік облікових оцінок підприємства.

З огляду на різні підходи до формування, документального підтвердження, зміни та розкриття у фінансовій звітності важливим є уточнення сутності облікових оцінок і чітке розмежування складових облікової оцінки та облікової політики підприємства.

Загалом, облікова політика підприємства є важливим інструментом, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства у питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку.

Значення облікової політики переоцінити не можливо. Воно полягає в:

- упорядкуванні облікового процесу та лібералізації обліку на підприємстві;

- формуванні методики обліку окремих об'єктів, фактів та результатів діяльності підприємства на основі загальноприйнятих принципів та правил;

- забезпеченні повною, достовірною та неупередженою інформацією керівництва з метою здійснення ефективного управління діяльністю підприємства та визначення стратегії його розвитку у майбутньому;

- наданні обліку планомірності та послідовності;

- забезпеченні порівнянності облікових і звітних даних;

- підвищенні ефективності організації обліку на підприємстві.

До того ж важко переоцінити важливість облікової політики у прийнятті економічних рішень, оскільки вона є одним із інструментів управління підприємством.

У цьому контексті слушно зазначає М.Л. Пятав [45]: «... усі можливі економічні вигоди, які фірма може отримати від ведення бухгалтерського обліку, лежать у сфері облікової політики». Інша група науковців зазначає, що від вдало сформованої облікової політики багато в чому залежать ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку у тривалій перспективі [47]. Адже облікова політика значною мірою визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знижати економічний ризик і добиватися успіхів в конкурентній боротьбі.

На нашу думку, облікова політика є важливим засобом досягнення різноманітних цілей підприємства, спрямованих на покращення його діяльності. Вона одночасно виступає і способом уніфікації облікових процедур та зниження їх трудомісткості, і інструментом управління витратами, доходами, фінансовими результатами підприємства, і засобом оптимізації податкового навантаження підприємства. За рахунок застосування облікової політики, адекватної потребам господарюючого суб'єкта, можна суттєво впливати на результати діяльності, майновий і фінансовий стан, показники фінансової стійкості, ліквідності, платоспроможності, інвестиційної привабливості та ділової активності підприємства, здійснювати ефективне фінансове та податкове планування.

3. Нормативно-правове забезпечення облікової політики

Порядок формування облікової політики в Україні регулюється рядом нормативно-правових актів різного підпорядкування, основними з яких є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення (станданти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування, Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих об'єктів обліку, в тому числі основних засобів, нематеріальних активів, біологічних активів, запасів, витрат (у торгівлі, у промисловості, у будівництві, у сільському господарстві, у транспортному господарстві).

Детальну характеристику чинних нормативно-правових актів, що регламентують основні теоретичні, методичні та організаційні засади облікової політики, наведено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Нормативно-правове забезпечення облікової політики

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

біологічних активів	активів
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	Розкривають окремі елементи облікової політики щодо запасів
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Регламентують методи оцінки залишків незавершеного виробництва, способи оцінки готової продукції, методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості
Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності	Регламентують склад, порядок обліку і планування витрат в торгівлі
Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт	Регламентують методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у будівництві
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Регламентують методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві
Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті	Регламентують методи обліку витрат і калькулювання собівартості робіт і послуг у сфері транспортних перевезень

4. Елементи облікової політики



Елемент облікової політики – це конкретно обраний або самостійно розроблений підприємством виходячи з умов і специфіки його діяльності спосіб, прийом або процедура обліку чи оцінки конкретного об'єкта.

Перелік елементів облікової політики, які повинні розкриватися кожним підприємством, визначений Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства. Проте, на нашу думку, він є неповним, а редакція окремих елементів облікової політики є некоректною. Так, Міністерством фінансів України до елементів облікової політики не включено способи обліку товарів, способи обліку готової продукції, способи оцінки незавершеного виробництва, періодичність закриття транзитних рахунків 7, 8, 9 класів, методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), щодо яких існують альтернативні варіанти, регламентовані іншими нормативними документами або напрацьовані практикою. Натомість до складових облікової політики віднесено право складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства й періодичність та об'єкти проведення інвентаризації, що є елементами організації бухгалтерського обліку, а не облікової політики.

Перелік елементів облікової політики, визначений Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства та уточнений авторами, наведено у табл. 1.4.

Детальну характеристику елементів облікової політики та їх нормативно-правового забезпечення розкрито в табл. 1.5.

Таблиця 1.4

Елементи облікової політики відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства

Елементи облікової політики, визначені Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства	Елементи облікової політики в авторській редакції
Методи оцінки вибуття запасів	Методи оцінки вибуття запасів
Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів
Порядок обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат	Способи обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів
Методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю	Методи нарахування амортизації основних засобів
	Методи нарахування амортизації нематеріальних активів
	Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів
	Методи нарахування амортизації довгострокових біологічних активів
Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	Методи нарахування амортизації інвестиційної нерухомості
	Порядок визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами
Підходи до переоцінки необоротних активів	Порядок визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів
Застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку	Способи обліку витрат
Підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	Періодичність зарахування дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку
Метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби)	Методи нарахування резерву сумнівних боргів

– спосіб визначення коефіцієнта сумнівності)	Спосіб визначення коефіцієнта сумнівності
Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів	Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів
Порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств)	Порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств)
Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг
Сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках	Сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках
Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат
	Способи розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні
	База розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)
Порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	Порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом
Дата визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів	Дата визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів
База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу
Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності	Критерії суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності
Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань	Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань
Критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості	Критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості
Підходи до класифікації пов'язаних сторін	Перелік пов'язаних сторін

Дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу	Дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу
Дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу	Дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу
Складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства	Складання балансу філіями
Періодичність та об'єкти проведення інвентаризації	<i>Не є елементом облікової політики</i>
Визначення одиниці аналітичного обліку запасів	Одиниця обліку запасів
Спосіб складання звіту про рух грошових коштів	Спосіб складання звіту про рух грошових коштів
Підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду	Порядок списання витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів
	<i>Елементи облікової політики, не передбачені Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства</i>
	Способи обліку товарів
	Способи обліку готової продукції
	Способи оцінки незавершеного виробництва
	Періодичність закриття транзитних рахунків 7, 8, 9 класів
	Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Таблиця 1.5

Характеристика елементів облікової політики підприємства, їх нормативно-правове забезпечення

Елементи облікової політики	Альтернативні способи	Нормативно-правове забезпечення
Необоротні активи		
Порядок визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами	Визначається підприємством самостійно	П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 5.2)
Методи нарахування амортизації основних засобів	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий	П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 26)
Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів)	– прямолінійний; – виробничий	П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 27)
Методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів	– прямолінійний; – виробничий; – метод нарахування 50 % вартості в першому місяці використання об'єкта і решти 50 % амортизованої вартості в місяці їх вилучення з активів (списання з балансу); – метод нарахування 100 % вартості в першому місяці використання об'єкта	П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 27)
Методи нарахування амортизації	– прямолінійний;	П(С)БО 8

нематеріальних активів	– зменшення залишкової вартості; – прискороного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий	«Нематеріальні активи» (п. 27)
Методи нарахування амортизації довгострокових біологічних активів	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискороного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий	П(С)БО 30 «Біологічні активи» (п. 11) П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 26)
Методи нарахування амортизації інвестиційної нерухомості	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискороного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний	П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 26)
Порядок визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів	– 1 відсоток чистого прибутку (збитку) підприємства; – величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості	П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 16)
Періодичність зарахування дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	Самостійно встановлюється підприємством	П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 19)
Порядок списання витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів	- суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта відносять на збільшення первісної вартості об'єкта; - витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно	П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 14,15) Податковий кодекс України (ст. 146.11)

	визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат	
Критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості	Самостійно встановлюються підприємством	П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» (п. 6)
Дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу	- дата, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови, у разі якщо: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості; - дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу	П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» (п. 1, 3)
Оборотні активи		
Одиниця обліку запасів	– найменування; – однорідна група (вид)	П(С)БО 9 «Запаси» (п. 7)
Методи оцінки вибуття запасів	– ідентифікованої собівартості; – середньозваженої собівартості; – собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); – нормативних витрат; – ціни продажу	П(С)БО 9 «Запаси» (п. 16)
Періодичність визначення	– визначення середньозваженої собівартості запасів в кінці	П(С)БО 9 «Запаси»

середньозваженої собівартості одиниці запасів	місяця; – визначення середньозваженої собівартості запасів на дату операції з їх вибуття	(п. 18,19)
Способи обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів	– шляхом прямого включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості придбаних запасів; – шляхом обліку транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку і їх розподілу в кінці місяця за методом середнього відсотку	П(С)БО 9 «Запаси» (п. 9)
Способи обліку товарів	- за купівельними цінами; - за продажними цінами	П(С)БО 9 «Запаси» (п. 22)
Способи обліку готової продукції	– за фактичною виробничою собівартістю; – за продажними цінами	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості
Способи оцінки незавершеного виробництва	– за сумою прямих матеріальних витрат; – за сумою всіх прямих витрат; – за фактичною виробничою собівартістю; – за плановою (нормативною) виробничою собівартістю	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості
Методи нарахування резерву сумнівних боргів	– застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості – застосування коефіцієнта сумнівності	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (п.8)
Спосіб визначення коефіцієнта сумнівності	– на основі класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення; – на основі визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; – на основі визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» (п.8)

	періоду за попередні 3-5 років	
Зобов'язання		
Перелік створених забезпечень майбутніх витрат і платежів	– на оплату відпусток працівникам підприємства; – на додаткове пенсійне забезпечення; – на виконання гарантійних зобов'язань; – на реструктуризацію; – на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами тощо	П(С)БО 11 «Зобов'язання» (п. 13)
Фінансові інструменти		
База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	– кількість акцій; – сума операції тощо	П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» (п. 27)
Дата визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів	- на дату укладення контракту - на дату виконання контракту	П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» (п. 15)
Дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу	– оплата випуску яких здійснюватиметься грошовими коштами, – дата виникнення дебіторської заборгованості; – оплата яких здійснюватиметься іншими, ніж грошові кошти, активами, – дата визнання активу товариством; – оплата яких здійснюватиметься наданням послуг товариству, – дата надання послуг; – які призначені для виплати дивідендів акціями, – дата виконання зобов'язань щодо виплати дивідендів акціонерам; – які призначені для конвертації фінансового зобов'язання або для сплати відсотків за цим фінансовим зобов'язанням, – дата припинення нарахування відсотків або (у разі відсутності відсотків) дата погашення фінансового зобов'язання;	П(С)БО 24 «Прибуток на акцію» (п. 6)

	– які призначені для погашення зобов'язання товариства, – дата погашення зобов'язання; – які призначені для часткової оплати придбання іншого підприємства, – дата придбання; – випуск яких залежить від виконання певних умов (акції з відкладеним розміщенням), – дата виконання необхідних умов.	
Доходи, витрати, фінансові результати		
Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	– вивчення виконаних робіт; – визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які має бути надано; – визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат	П(С)БО 15 «Дохід» (п. 11)
Порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	– вимірювання та оцінка виконаної роботи; – співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; – співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної суми) загальних витрат за контрактом	П(С)БО 18 «Будівельні контракти» (п. 4)
Способи обліку витрат	– із використанням рахунків 8 класу; – із використанням рахунків 9 класу; – із використанням рахунків усіх класів 8 і 9 класів	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку
Періодичність закриття транзитних рахунків 7, 8, 9 класів	– щомісячно; – щорічно	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно визначаються підприємством	П(С)БО 16 «Витрати» (п. 11)
Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	Самостійно визначаються підприємством	П(С)БО 16 «Витрати» (п. 16)

Способи розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні	– аналітичний метод; – графічний метод; – спрощений статистичний метод; – метод вищої-нижчої точки; – регресійний аналіз	Не регламентуються нормативними документами
База розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції	– години праці; – заробітна плата; – обсяг діяльності; – прямі витрати тощо	П(С)БО 16 «Витрати» (п. 16)
Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)	– позамовний; – попередільний; – нормативний; – змішаний; – «директ-костинг»; – «стандарт-костинг»; – метод «поглинутих» затрат	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості
Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань	– щокварталу (на дату складання проміжної фінансової звітності); – раз на рік (на дату складання річної фінансової звітності)	П(С)БО 17 «Податок на прибуток» (п. 15)

Фінансова звітність		
Спосіб складання звіту про рух грошових коштів	- за непрямим методом; - за прямим методом	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (п. 9)
Перелік пов'язаних сторін	– материнське (холдингове) та його дочірні підприємства; – спільне підприємство та контрольні учасники спільної діяльності; – підприємство-інвестор та його асоційовані підприємства; – підприємства та фізичні особи, які здійснюють контроль або суттєво впливають на це підприємство, а також близькі члени сім'ї кожної такої фізичної особи; – підприємства та його керівники, інші особи, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близькі члени сім'ї таких осіб	П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних осіб» (п. 3)
Методи оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін	– порівняльної неконтрольованої ціни; – ціни перепродажу; – «витрати плюс»; – балансової вартості	П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних осіб» (п. 6)
Критерій суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності	Самостійно визначається підприємством	Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності : Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 № 04230-04108 (п. 6)
Складання балансу філіями	Самостійно визначається підприємством	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (п. 6,7)

5. Порядок зміни облікової політики

Один із основоположних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності - принцип послідовності - передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної ним облікової політики (ст. 4. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»). За його допомогою досягається порівнянність показників фінансової звітності, що в подальшому дає можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди для встановлення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. Передумовою порівнянності звітних даних є подання відповідної інформації за попередній період, розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Порядок зміни облікової політики підприємства регулюється П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Відповідно до пункту 9 зазначеного нормативно-правового акту облікова політика підприємства може змінюватися, якщо:

- змінюються статутні вимоги підприємства (наприклад, при реорганізації, зміні організаційно-правової форми чи видів діяльності підприємства);

- змінюються вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку (це стосується внесених Міністерством фінансів України змін і доповнень у вимоги П(С)БО, якими регламентуються альтернативні прийоми і способи обліку чи оцінки окремих об'єктів);

- зміни забезпечать більш достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства (це можливо, коли обраний елемент облікової політики не є економічно виправданим і призводить до суттєвого викривлення облікової та звітної інформації).

При цьому не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

- 1) подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх;

- 2) подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства передбачено, що змінити облікову політику підприємство може у виняткових випадках, прямо встановлених положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований.

Датою зміни облікової політики може бути будь-яка, обрана підприємством. Однак з практичної точки зору найбільш прийнятним для зміни облікової політики є початок року, оскільки коригування облікової політики з початку нового звітного року забезпечить послідовність облікового процесу протягом цього періоду та більшу порівнянність показників фінансової звітності. У міжнародних стандартах міститься прив'язка такого застосування до дати початку звітного періоду. Розбіжність стає суттєвою з огляду на те, що національним законодавством не встановлено обмеження на застосування зміненої політики лише з початку звітного періоду [46].

Зміни, внесені в облікову політику, мають бути задокументовані. У разі несуттєвих змін перезатверджувати Наказ про облікову політику не потрібно. При внесенні до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту Наказу про облікову політику підприємства або істотно впливають на його зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції і перезатвердити.

Згідно з пунктом 12 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у фінансовій звітності підприємства двома способами:

- 1) шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- 2) шляхом повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Обидва ці способи застосовуються у тому випадку, коли зміна облікової політики відбулася після оприлюднення фінансової звітності і стосується попереднього звітного періоду.

При цьому коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року пов'язано з тим, що так чи інакше майже кожен елемент облікової політики здійснює прямий або опосередкований вплив на фінансові результати підприємства, а вони списуються на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Таке виправлення облікових записів відбувається за допомогою способу «червоного сторно» або способу додаткового бухгалтерського проведення залежно від того, завищеною чи заниженою була сума нерозподіленого прибутку до зміни облікової політики.

Наприклад, якщо сума нарахованої амортизації основних засобів до зміни облікової політики становила 200 грн., а після

зміни методу нарахування амортизації склала 210 грн., то в бухгалтерському обліку робиться запис:

Дт 44 Кт 131 10 грн.

Якщо сума нарахованої амортизації основних засобів до зміни облікової політики становила 300 грн., а після зміни методу нарахування амортизації склала 250 грн., то коригувальний запис робиться методом «червоного сторно»:

Дт 44 Кт 131 (50 грн.)

Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

У разі, якщо зміна облікової політики викликала суттєві зміни показників фінансової звітності підприємство повинно повторно оприлюднити фінансову звітність або обґрунтувати економічну недоцільність цього. Це можливо за умови, якщо витрати на повторне оприлюднення фінансової звітності перевищують вартість зміни облікової політики.

Відповідно до п. 22 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» при зміні облікової політики підприємство зобов'язане розкрити таку інформацію у примітках до фінансової звітності:

- причини та суть зміни;
- суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
- факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.

Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, такий випадок розглядається і відображається як зміна облікових оцінок. При цьому зміна облікових оцінок не спричинює коригування нерозподіленого прибутку минулих періодів та необхідності повторного подання порівняльної інформації, оскільки стосується поточного та майбутнього періодів, а вплив таких змін відображається відповідно в поточному та подальших звітних періодах. Таким чином, зміни в облікових оцінках не спричинюють ретроспективного перерахунку відповідних показників фінансової звітності.

Доповнювати ж облікову політику підприємства можуть у будь-який час, а не тільки з початку нового календарного року. Наприклад, якщо підприємство починає діяльність, якою не

займалося раніше, то внести поправки до облікової політики у вигляді опису методів відображення фактів господарського життя, відмінних за суттю від тих, що мали місце раніше, або таких, що виникли вперше, воно має право з такого моменту. Будь-яких коригувань фінансової звітності за минулі періоди це не потребує, оскільки такі події не вважаються зміною облікової політики.

6. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення

Сьогодні на практиці виникає ряд проблем загальнотеоретичного та прикладного характеру, що ускладнюють процес формування облікової політики вітчизняними підприємствами та певною мірою нівелюють її важливість і значення. Основними з них є:

- 1) недосконалість чинного законодавства та неузгодженість окремих нормативно-правових актів між собою;
- 2) часті зміни чинних нормативно-правових документів;
- 3) формальне відношення бухгалтерів до формування облікової політики;
- 4) складність вибору найбільш економічно виправданого варіанту обліку чи оцінки конкретного об'єкту;
- 5) неврахування впливу облікової політики на фінансові результати, оцінку вартості майна та фінансового стану підприємства, процес прийняття рішень.

Більшість окреслених проблем лежить у площині нормативно-правового регулювання облікової політики і зумовлена наступним:

1. Неузгодженість окремих нормативних документів між собою.

Підтвердженням цього є хоча б те, що із введенням в дію Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства не скасовано Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику». Хоча за змістом та переліком елементів облікової політики, які повинні розкриватися підприємством у розпорядчому документі, вони відрізняються.

До того ж дослідження галузевих нормативно-правових актів, якими регламентуються окремі елементи облікової політики, підтверджує їх невідповідність вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Наприклад, існують розбіжності щодо складу загальновиробничих витрат згідно з

вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та нормами Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373 від 09.07.2007 р. (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

**Порівняння складу загальновиробничих витрат
відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського
обліку 16 «Витрати» та Методичних рекомендацій з
формування собівартості продукції (робіт, послуг)
у промисловості**

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Методичні рекомендації формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373
Витрати на управління виробництвом	Витрати на управління виробництвом
Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	Амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення
Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення	
	Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення
Витрати на утримання експлуатацію та ремонт основних засобів	Витрати на утримання та експлуатацію, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загально виробничого призначення
	Витрати на проведення ремонтів основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загально виробничого призначення
Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва	Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організацією виробництва
Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення
Витрати на обслуговування виробничого процесу	Витрати на обслуговування виробничого процесу
Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього середовища	Витрати на охорону праці
	Витрати на пожежну і сторожову охорону
Інші витрати	Сума сплачених орендарем платежів
	Витрати, пов'язані з використанням та обслуговуванням засобів сигналізації, обчислювальної

	техніки, за надані для виробничих потреб телекомунікаційні послуги
	Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі, безпосередньо пов'язані із виробничим процесом
	Місцеві податки і збори
	Витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природо-охоронного призначення
	Витрати на перевезення працівників виробничих підрозділів до місця роботи
	Платежі зі страхування цехового майна
	Витрати на створення забезпечення для відшкодування наступних операційних витрат

2. Недоречністю застосування окремих елементів облікової політики.

Так, пункт 16 П(С)БО 7 «Основні засоби» дозволяє підприємствам проводити переоцінку об'єктів основних засобів, якщо їх залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. При цьому пунктом 34 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів запропоновано два альтернативних способи визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів, згідно з якими порогом суттєвості може прийматися величина, що дорівнює:

1) 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості;

2) 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства.

Проте, нескладні арифметичні підрахунки з метою порівняння зазначених способів визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів, доводять їх нерівноправність та вартісну невідповідність, і, загалом, економічну недоцільність застосування другого способу. Оскільки, у разі отримання підприємством чистого прибутку у розмірі 500 грн., при застосуванні другого способу встановлення порогу суттєвості бухгалтеру доведеться проводити переоцінку основних засобів, якщо їх залишкова вартість більше, ніж на 5 грн. відрізнятиметься від справедливої вартості об'єкту.

Пунктом 27 П(С)БО 7 «Основні засоби» визначено, що амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і

бібліотечних фондів поряд з іншими методами може нараховуватися у розмірі 100 % їх вартості у першому місяці використання об'єкта. На думку авторів, застосування такого методу нарахування амортизації є необґрунтованим, оскільки нівелює різницю між оборотними й необоротними активами, призводить до нерівномірного накопичення витрат і порушення принципу відповідності доходів і витрат.

3. Не розкриттям або поверхневим розкриттям сутності і методики застосування окремих елементів облікової політики.

Зокрема, недостатньо розкритими в нормативних документах до сьогодні залишаються порядок розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні, порядок застосування методу абсолютної суми сумнівної заборгованості при нарахуванні резерву сумнівних боргів, порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг шляхом вивчення виконаної роботи, порядок застосування прямого способу обліку транспортно-заготівельних витрат тощо.

Взагалі не визнаються елементами облікової політики та не розкриваються в нормативних документах альтернативні способи обліку готової продукції і товарних запасів, способи оцінки незавершеного виробництва.

4. Відсутністю рекомендацій щодо сфери застосування альтернативних прийомів і способів для конкретних об'єктів обліку та критичної оцінки їх переваг і недоліків.

Найскладнішою проблемою формування облікової політики вітчизняних підприємств є вибір найбільш ефективного, економічно обґрунтованого і виправданого з точки зору формування фінансових результатів та досягнення тактичних і стратегічних цілей бізнесу варіанту обліку чи оцінки конкретного об'єкту. Проте чинні нормативні документи не містять детальної характеристики сфери застосування, переваг і недоліків альтернативних елементів облікової політики, не розкривають ступінь їх впливу на фінансові результати, оцінку вартості майна та процес прийняття рішень. Тому цей вибір на практиці часто стає формальним. Елементи облікової політики обираються несвідомо, без урахування можливостей їх застосування до конкретних об'єктів та особливостей діяльності підприємства.

5. Невідповідністю окремих елементів облікової політики принципам обачності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат.

Це стосується, насамперед, застосування спрощеного 100-відсоткового методу нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів, використання способів оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг, методів оцінки вибуття запасів (крім методу ідентифікованої собівартості), непрямого способу обліку транспортно-заготівельних витрат, прямолінійного методу нарахування амортизації необоротних активів і т. д.

6. Відсутністю чіткої межі між поняттями «облікова політика» та «облікова оцінка».

Згідно з чинним законодавством облікова політика характеризується як сукупність прийомів, способів і процедур обліку окремих об'єктів, що обираються підприємством самостійно із альтернативних варіантів, запропонованих нормативними документами. Тоді як облікова оцінка визнається елементом облікової системи, що встановлюються підприємством самостійно у межах чинного законодавства та має, зазвичай, числовий вираз. Облікові оцінки не регламентуються нормативними документами, а їх розмір здебільшого залежить від обсягів і досвіду діяльності самого підприємства та обмежується критеріями суттєвості. З огляду на це, до складових облікової оцінки слід відносити строк корисного використання необоротних активів, тривалість операційного циклу, ліквідаційну вартість основних засобів, нормальну потужність підприємства тощо. Проте ці висновки не є нормами чинного законодавства і носять дискусійний характер. До того ж у цьому контексті спірним стає віднесення до елементів облікової політики вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами, порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів, межі суттєвості при складанні фінансової звітності.

7. Відсутністю жорстких вимог щодо строків, порядку формування та внесення змін в облікову політику підприємства.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» та Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства передбачено випадки зміни облікової політики підприємства. Проте датою зміни облікової політики може бути будь-яка, обрана підприємством. Це призводить до маніпулювання обліковими даними впродовж року залежно від тактичних цілей підприємства, і як наслідок, порушує

послідовність облікового процесу та порівнянність показників фінансової звітності.

Для усунення зазначених недоліків необхідно здійснити ряд заходів з удосконалення нормативно-правового забезпечення облікової політики на законодавчому рівні, а саме:

- узгодити вимоги окремих нормативних документів між собою;

- уточнити перелік елементів облікової політики підприємства, які повинні розкриватися в Наказі про облікову політику;

- більш докладно розкрити в нормативних документах сутність, особливості, сферу застосування, переваги та недоліки окремих елементів облікової політики;

- встановити більш жорсткі вимоги до змісту, порядку складання та затвердження Наказу про облікову політику;

- розробити типову форму Наказу про облікову політику із обґрунтуванням переліку статей, що мають розкриватися у ньому;

- встановити чіткі вимоги щодо строків і порядку внесення змін до Наказу про облікову політику тощо.

З метою підвищення якості процесу формування облікової політики на рівні підприємства доцільно посилити контроль з боку державних органів управління за дотриманням ними вимог чинного законодавства та сприяти впровадженню інформаційних систем і технологій обробки облікової інформації, систематичному підвищенню кваліфікації працівників бухгалтерії.

Завдання для практичного заняття



Питання для обговорення

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

8. Порядок зміни облікової політики.
9. Проблеми формування облікової політики.



Завдання 1. Визначити нормативно-правове забезпечення окремих елементів облікової політики, узагальнивши результати дослідження в таблиці:

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

Завдання для самостійної роботи



Завдання 1. Визначити, які з наведених способів є елементами облікової політики, а які елементами облікової оцінки; результати оформити в таблиці:

Способи оцінки або обліку окремих об'єктів	Виступають елементами облікової політики чи облікової оцінки?
Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	
Порядок оцінки запасів на дату балансу	
Порядок обліку відстрочених податкових активів	
Порядок визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами.	
Способи обліку товарних запасів	
Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів	
Порядок закриття транзитних рахунків	
Порядок оцінки запасів на дату придбання	
Порядок визначення строку корисного використання необоротних активів	
Способи обліку транспортно-заготівельних витрат	
Порядок калькулювання собівартості продукції	
Порядок розподілу загальновиробничих витрат	
Способи обліку готової продукції	
Порядок формування первісної вартості активів	
Склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції, робіт, послуг	

Порядок визнання активів	
Методи нарахування резерву сумнівних боргів	
Методи оцінки вибуття запасів	
Способи обліку напівфабрикатів	
Методи нарахування амортизації необоротних активів	
Порядок визнання доходів	
Порядок визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів.	
Класифікація основних засобів	



Завдання 2. Визначити, які з наведених факторів мають вплив на формування облікової політики підприємства, результати оформити в таблиці:

Фактори	Впливають на формування облікової політики (+/-)
Розмір статутного капіталу підприємства	
Ступінь державного регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності	
Рівень технічної оснащеності облікового процесу	
Рівень інформаційного забезпечення	
Стан законодавства	
Галузь і вид діяльності підприємства	
Наявність філій	
Реорганізація підприємства	
Кількість випущених акцій	
Рівень кваліфікації облікових працівників	
Організаційно – технологічні особливості діяльності підприємства	
Складність технологічного процесу	
Обсяги діяльності	
Виробнича структура підприємства	
Складність продукції	
Розгалуженість ринків збуту	
Рівень рентабельності	
Тривалість виробничого процесу	
Кількість працівників	
Форма власності підприємства	
Організаційна структура управління підприємством	
Рівень оподаткування підприємства	
Організаційно-правова форма підприємства	
Стратегія підприємницької діяльності	
Розміри підприємства	

Розвиток економіки в країні	
Рівень окупності витрат	



Тематика рефератів

1. Історія розвитку облікової політики та її сучасна концепція.
2. Суть і значення облікової політики в організації бухгалтерського обліку на підприємстві.
3. Проблеми нормативно-правового регулювання облікової політики в Україні.
4. Порівняльна характеристика облікової політики та облікової оцінки.

Тести вихідного контролю знань

1. Елементом облікової оцінки є:

- 1) порядок оцінки запасів на дату придбання;
- 2) спосіб обліку товарів;
- 3) спосіб обліку транспортно-заготівельних витрат;
- 4) метод оцінки вибуття запасів.

2. Дайте визначення поняття «облікова політика»:

- 1) це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності;
- 2) це один із методів бухгалтерського обліку;
- 3) це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку;
- 4) це сукупність принципів, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку.

3. Яким нормативним документом регламентується необхідність формування облікової політики підприємства?

- 1) Наказом про облікову політику;
- 2) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- 3) Господарським кодексом;

4) Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

4. Не є елементом облікової політики:

- 1) метод нарахування амортизації;
- 2) форма організації бухгалтерського обліку;
- 3) спосіб обліку готової продукції;
- 4) спосіб розподілу загальновиробничих витрат.

5. Скільки принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» покладено в основу формування облікової політики підприємства?

- 1) 10;
- 2) 6;
- 3) 8;
- 4) 12.

6. Яким нормативним документом України вперше закріплене поняття облікової політики?

- 1) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- 2) Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні;
- 3) Господарським кодексом України;
- 4) Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

7. Які фактори не впливають на формування облікової політики підприємства?

- 1) форма власності та організаційно-правова форма підприємства;
- 2) організаційна структура управління та виробнича структура підприємства;
- 3) чисельність персоналу;
- 4) кількість господарських операцій та обсяги діяльності.

8. Яким нормативним документом регламентується порядок зміни облікової політики підприємства?

1) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

2) Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

3) П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»;

4) Податковим кодексом України.

9. В якому випадку не потрібна зміна облікової політики підприємства?

1) при зміні статутних вимог підприємства;

2) при зміні чисельності працівників;

3) при внесенні змін і доповнень до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;

4) при реорганізації підприємства.

10. Коли потрібно вносити зміни в облікову політику підприємства?

1) на кінець звітного періоду;

2) дата визначається чинним законодавством;

3) на початок кварталу;

4) на початок нового звітного періоду.



Література: 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 13, 14, 17, 18, 21, 22, 30, 34, 36, 40, 41, 42, 43, 45, 47, 46, 49, 50.

ТЕМА 2. ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Вивчивши цю тему, студенти повинні:

- знати елементи облікової політики щодо необоротних активів;
- знати порядок визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами;
- знати порядок визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів;
- уміти визначати періодичність зарахування дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- уміти застосовувати порядок списання витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів;
- уміти застосовувати різні методи нарахування амортизації необоротних активів;
- знати критерії розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості;
- уміти визначати періодичність та знати порядок відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань.

Ключові терміни: амортизація, відстрочені податкові активи, відстрочені податкові зобов'язання, інвестиційна нерухомість, нематеріальні активи, необоротні активи, операційна нерухомість, основні засоби, переоцінка.

Методичні рекомендації до вивчення теми



Перелік питань

1. Порядок визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами.
2. Порядок визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів та періодичність зарахування дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку.
3. Порядок списання витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів.

4. Методи нарахування амортизації необоротних активів.
5. Критерії розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості.
6. Періодичність та порядок відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань .

1. Порядок визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами

Відповідно до вимог п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби» основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами:

1. Основні засоби:

1.0. Інвестиційна нерухомість.

1.1. Земельні ділянки.

1.2. Капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом.

1.3. Будівлі, споруди та передавальні пристрої.

1.4. Машини та обладнання.

1.5. Транспортні засоби.

1.6. Інструменти, прилади, інвентар (меблі).

1.7. Тварини.

1.8. Багаторічні насадження.

1.9. Інші основні засоби.

2. Інші необоротні матеріальні активи:

2.1. Бібліотечні фонди.

2.2. Малоцінні необоротні матеріальні активи.

2.3. Тимчасові (нетитульні) споруди.

2.4. Природні ресурси.

2.5. Інвентарна тара.

2.6. Предмети прокату.

2.7. Інші необоротні матеріальні активи.

3. Незавершені капітальні інвестиції.

Для того, щоб розмежувати основні засоби та малоцінні

необоротні матеріальні активи, які є часто подібними за призначенням та строком використання, п. 5.2. П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачено, що підприємства можуть установлювати вартісні ознаки предметів, що входять до їх складу (рис. 2.1).

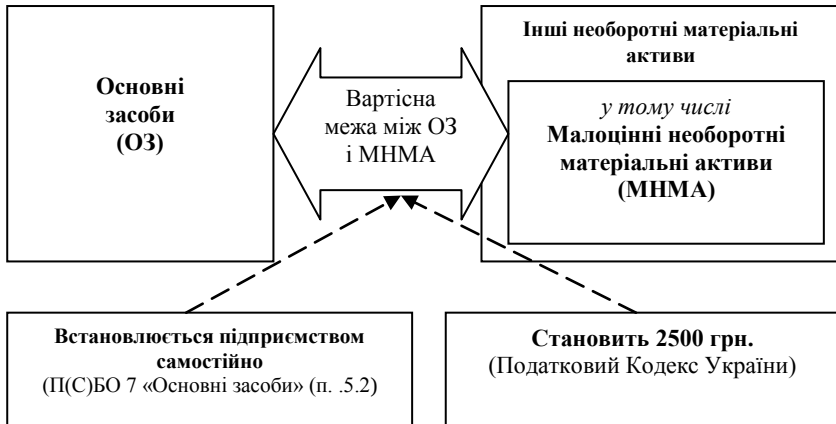


Рис. 2.1. Вартісна межа між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами

Згідно з Податковим кодексом України об'єкти необоротних активів вартістю більше 2500,00 грн. відносяться до складу основних засобів, а вартістю менше 2500,00 грн. – до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

У фінансовому обліку вартісна межа може бути й іншою. Вона залежить від обсягів діяльності підприємства і критеріїв суттєвості. Наприклад, якщо вартісна межа встановлена підприємством у розмірі 1000,00 грн., то об'єкти необоротних активів вартістю більше 1000,00 грн. відносяться до складу основних засобів, а вартістю менше 1000,00 грн. – до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.



Приклад 2.1. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку придбання і введення в експлуатацію мобільних телефонів, за умови, що відповідно до розпорядчого документу про облікову політику підприємства до малоцінних необоротних матеріальних активів відносять предмети вартістю: а) до 2500,00 грн.; б) до 1000,00 грн.

Умова завдання

Підприємство у серпні 2014 р. придбало 10 мобільних телефонів для використання в господарській діяльності протягом 2 років за ціною 2200,00 грн., крім того ПДВ – 20 %. У вересні 2014 р. усі мобільні телефони введено в експлуатацію.

Рішення

а) У разі встановлення вартісної межі між основними засобами і малоцінними необоротними матеріальними активами у розмірі 2500,00 грн., придбані підприємством мобільні телефони будуть віднесені до складу малоцінних необоротних матеріальних активів і оприбутковані за дебетом рахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи».

б) При встановленні вартісної межі між основними засобами і малоцінними необоротними матеріальними активами у розмірі 1000,00 грн., придбані підприємством мобільні телефони будуть включені до складу основних засобів і введені в експлуатацію за дебетом рахунку 106 «Інструменти, прилади та інвентар».

Бухгалтерські проведення з обліку придбання і введення в експлуатацію мобільних телефонів наведено у табл. 2.1

Таблиця 2.1

Бухгалтерські проведення з обліку придбання і введення в експлуатацію мобільних телефонів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Встановлена вартісна межа дорівнює 2500,00 грн.			
Відображено вартість мобільних телефонів, придбаних у постачальника	153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	22000,00
Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4400,00
Введено в експлуатацію	112 «Малоцінні необоротні	153 «Придбання (виготовлення)	22000,00

мобільні телефони за первісною вартістю	матеріальні активи»	інших необоротних матеріальних активів»	
Сплачено заборгованість перед постачальником грошовими коштами із поточного рахунку	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	26400,00
Встановлена вартісна межа дорівнює 1000,00 грн.			
Відображено вартість мобільних телефонів, придбаних у постачальника	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	22000,00
Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	4400,00
Введено в експлуатацію мобільні телефони за первісною вартістю	106 «Інструменти, прилади та інвентар»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	22000,00
Сплачено заборгованість перед постачальником грошовими коштами із поточного рахунку	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	26400,00

2. Порядок визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів та періодичність зарахування дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку

Стосовно переоцінки основних засобів чинними нормативними документами встановлено два елементи облікової політики, щодо яких підприємство має право вибору. Один із них стосується визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів, а інший – визначення періодичності зарахування дооцінки необоротних активів до складу нерозподіленого прибутку.

Так, відповідно до п. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки

об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Групою основних засобів вважається сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання об'єктів основних засобів.

Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів (п. 34) порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися:

1) величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства;

2) величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Малоцінні необоротні активи і бібліотечні фонди не переоцінюються, якщо амортизація їх вартості здійснюється нарахуванням у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решти 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вибуття (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом, або якщо амортизація їх вартості здійснюється нарахуванням у першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Визначення результатів переоцінки основних засобів відбувається у такому порядку:

1) індекс переоцінки основних засобів розраховується за формулою (2.1):

$$ІП = \frac{СВ}{ЗВ}, \quad (2.1)$$

де ІП – індекс переоцінки;

СВ – справедлива вартість;

ЗВ – залишкова вартість;

2) переоцінена первісна вартість об'єкта основних засобів визначається за формулою (2.2):

$$ППВ = ПВ \times ІП, \quad (2.2)$$

де ППВ – переоцінена первісна вартість;

ПВ – первісна вартість;

ІП – індекс переоцінки;

3) переоцінена сума зносу об'єкта визначається за формулою (2.3):

$$І\overset{~}{C}\overset{~}{I} = \overset{~}{C}\overset{~}{I} \times \overset{~}{I}^{\overset{~}{I}}, \quad (2.3)$$

де ІЗн – переоцінена сума зносу;

Зн – сума зносу.

Сума дооцінки (уцінки) вартості і зносу об'єкта основних засобів визначається як різниця цих показників до і після застосування індексу переоцінки.

Якщо залишкова вартість об'єкта дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Сума дооцінки вартості і зносу основних засобів відображається шляхом збільшення первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зносу об'єкта основних засобів. Сума уцінки вартості і зносу - зменшенням первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зносу. Різниця між сумою дооцінки вартості і сумою дооцінки зносу основних засобів зараховується на збільшення додаткового капіталу, а різниця між сумою уцінки вартості і сумою уцінки зносу включається до складу витрат.

У разі наявності на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта основних засобів перевищення суми попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок (індексацій) його залишкової вартості і вигід від відновлення його корисності з дати зарахування на баланс підприємства цього об'єкта сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу інших доходів звітного періоду, а різниця, якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення, спрямовується на збільшення іншого додаткового капіталу.

У разі наявності на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта основних засобів перевищення суми попередніх дооцінок (індексацій) залишкової вартості об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його

корисності з дати зарахування об'єкта на баланс підприємства сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу, а різниця, якщо сума чергової (останньої) уцінки більша зазначеного перевищення, включається до витрат звітного періоду.

У подальшому, у разі вибуття раніше переоціненого об'єкта основних засобів перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку підприємства з одночасним зменшенням додаткового капіталу (п. 21 П(С)БО 7 «Основні засоби»).

Іншим елементом облікової політики, що стосується переоцінки основних засобів, є порядок визначення періодичності зарахування дооцінки необоротних активів до складу нерозподіленого прибутку.

Так П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 19) встановлено, що при вибутті раніше дооцінених основних засобів сума дооцінки зараховується до нерозподіленого прибутку підприємства. При цьому у розпорядчому документі про облікову політику зазначається періодичність відображення в обліку бухгалтерських проведення, що засвідчують зарахування сум дооцінки вибулих основних засобів до нерозподіленого прибутку. Вона може бути на дату вибуття, щомісяця, щоквартально, раз на рік.

Методичними рекомендаціями з обліку основних засобів (п. 38) визначено, що перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) разом з сумою відновлення корисності над сумою зменшення корисності і попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів основних засобів, що вибули, відображається за кредитом рахунку обліку нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу: Дебет 423 «Дооцінка активів» Кредит 441 «Прибуток нерозподілений».

Відображення сум дооцінки об'єкта основних засобів при їх вибутті на підставі зазначеної кореспонденції рахунків здійснюється за умови, що на дату вибуття об'єкта субрахунок 423 «Дооцінка активів» має кредитове сальдо за конкретним об'єктом (ідентифіковано сальдо) на основі записів з початку експлуатації об'єкта про зміну (індексацію) балансової вартості основних засобів в картках інвентарного обліку (інших регістрах аналітичного обліку) об'єктів основних засобів).

У разі застосування підприємством іншої періодичності (щомісяця, щоквартально, раз на рік) зарахування відповідної суми дооцінки вибулих основних засобів до складу нерозподіленого прибутку, записи у бухгалтерському обліку здійснюються у сумі, пропорційній до суми нарахованої амортизації з одночасним зменшенням додаткового капіталу. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті основного засобу включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі додаткового капіталу. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до реєстрів аналітичного обліку основних засобів.



Приклад 2.2. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку результати переоцінки торговельного обладнання, за умови, що згідно з розпорядчим документом про облікову політику поріг суттєвості для проведення переоцінки основних засобів встановлено у розмірі: 1) величини, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства; 2) величини, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Умова завдання

Підприємство утримує на балансі торговельне обладнання, первісна вартість якого складає 35000,00 грн.; нарахований знос - 13000,00 грн. Чистий прибуток підприємства за звітний період – 60000,00 грн. Справедлива вартість торговельного обладнання 28000,00 грн. Торговельне обладнання було реалізовано за ціною – 30000,00 грн. У розпорядчому документі про облікову політику підприємства визначено щорічне зарахування дооцінки основних засобів при їх вибутті до складу нерозподіленого прибутку підприємства.

Рішення

1) встановлений поріг суттєвості для проведення переоцінки основних засобів – величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку(збитку) підприємства:

1. Розрахунок залишкової вартості торговельного обладнання
 $35000,00 - 13000,00 = 22000,00$ грн.

2. Розрахунок відхилення залишкової вартості торговельного

обладнання від його справедливої вартості $28000,00 - 22000,00 = 6000,00$ грн.

3. Розрахунок 1% чистого прибутку підприємства $60000,00 \times 1\% / 100\% = 600,00$ грн.

Залишкова вартість торговельного обладнання менше за його справедливу вартість на 6000,00 грн. Даний показник перевищує 1% чистого прибутку підприємства - 600,00 грн., отже проведення дооцінки основного засобу у даному випадку є обов'язковим.

2) встановлений поріг суттєвості для проведення переоцінки основних засобів величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості:

1. Розрахунок залишкової вартості торговельного обладнання $35000,00 - 130000,00 = 22000,00$ грн.

2. Розрахунок відхилення залишкової вартості торговельного обладнання від його справедливої вартості $28000,00 - 22000,00 = 6000,00$ грн.

3. Розрахунок відсотку відхилення залишкової вартості торговельного обладнання від його справедливої вартості $6000,00 / 28000,00 \times 100\% = 21,4\%$.

Залишкова вартість торговельного обладнання відрізняється від його справедливої вартості більше ніж на 10% - 21,4%. Отже, проведення дооцінки основних засобів у даному випадку є обов'язковим.

4. Розрахунок індексу переоцінки торговельного обладнання $28000,00 / 22000,00 = 1,2727$.

5. Розрахунок переоціненої первісної вартості торговельного обладнання $35000,00 \times 1,2727 = 44455,00$ грн.

6. Розрахунок суми дооцінки первісної вартості торговельного обладнання $44455,00 - 35000,00 = 9455,00$ грн.

7. Розрахунок переоціненої суми нарахованого зносу торговельного обладнання $13000,00 \times 1,2727 = 16545,00$ грн.

8. Розрахунок суми дооцінки накопиченого зносу торговельного обладнання $16545,00 - 13000,00 = 3545,00$ грн.

Сума, на яку збільшується інший додатковий капітал (сума дооцінки): $28000,00 - 22000,00 = 6000,00$ грн. або $9544,00 - 3544,00 = 6000,00$ грн.

Бухгалтерські проведення з обліку дооцінки торговельного обладнання наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Бухгалтерські проведення з обліку дооцінки
торговельного обладнання**

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Відображено дооцінку первісної вартості торговельного обладнання	104 «Машини та обладнання»	423 «Дооцінка активів»	9545,00
Відображено дооцінку накопиченого зносу торговельного обладнання	423 «Дооцінка активів»	131 «Знос основних засобів»	3545,00
Переведено торговельне обладнання до складу необоротних активів, утримуваних для продажу:			
списано знос	131 «Знос основних засобів»	104 «Машини та обладнання»	16545,00
списано залишкову вартість	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	104 «Машини та обладнання»	28000,00
Відображено дохід від реалізації торговельного обладнання	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	30000,00
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»	5000,00
Списано балансову вартість реалізованого торговельного обладнання	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	28000,00
Отримано на поточний рахунок грошові кошти за реалізоване торговельне обладнання	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	30000,00
Списано на фінансові результати чистий дохід від реалізації	712 «Дохід від реалізації інших оборотних	791 «Результат операційної діяльності»	25000,00

торговельного обладнання	активів»		
Віднесено на фінансові результати собівартість реалізованого торговельного обладнання	791 «Результат операційної діяльності»	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	28000,00
Зараховано дооцінку реалізованого торговельного обладнання до складу нерозподіленого прибутку (у кінці року)	423 «Дооцінка активів»	441 «Прибуток нерозподілений»	6000,00

В умовах стабільного функціонування підприємства, обидва підходи до вибору порогу суттєвості для проведення переоцінки є рівнозначними, оскільки отримання підприємством прибутку є обов'язковою умовою його функціонування. У той же час, в умовах нестабільної ринкової ситуації підприємство може отримувати незначний розмір прибутку, працювати у режимі беззбитковості або, навіть, бути збитковим. У першому випадку – величина, що дорівнює 1 % прибутку може бути незначною, що зумовить необхідність частих переоцінок при незначних відхиленнях залишкової вартості від справедливої. Наприклад, за умови отримання прибутку у розмірі 2000,00 грн. необхідність переоцінки виникає при відхиленні залишкової вартості від справедливої усього на 20,00 грн. У інших випадках розрахунок 1 % чистого прибутку взагалі є неможливим. Така ситуація зумовлює доцільність визначення у розпорядчому документі про облікову політику підприємства порогу суттєвості для проведення переоцінки у вигляді величини, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

Що стосується періодичності зарахувань сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку при їх вибутті, то підприємство обирає один із способів, зазначених Методичними рекомендаціями з обліку основних засобів, який найбільше відповідає умовам здійснення господарської діяльності. Найчастіше підприємства обирають щорічне зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку при їх вибутті, оскільки вибуття основних засобів здійснюється нечасто. На підприємствах, що мають значні

масштаби діяльності, наприклад національні чи міжнародні торговельні мережі, доцільно обирати щоквартальну або щомісячну періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку при їх вибутті.

3. Порядок списання витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів

Відповідно до п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» витрати, що здійснюються підприємством для підтримання об'єкта основних засобів у робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Згідно з п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» та п. 2.30 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта внаслідок модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, повинні включатися у первісну вартість об'єкта основних засобів. При цьому первісна вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, у порядку, встановленому податковим законодавством.

Відповідно до ст. 146.11 Податкового кодексу України первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних із ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до зростання майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єктів у сумі, що перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного податкового року з віднесенням суми поліпшення на об'єкт основного засобу, щодо якого здійснюється ремонт та поліпшення.

Відповідно до ст. 146.12 Податкового кодексу України сума витрат, що пов'язана з ремонтом та поліпшенням об'єктів основних засобів, у тому числі орендованих або отриманих у концесію чи створених (збудованих) концесіонером у розмірі, що не перевищує 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітного року, відноситься платником податку до складу витрат.

Таким чином, у фінансовому обліку підприємствам надається право самостійно визначати капіталізувати витрати, пов'язані із поліпшенням об'єкта основних засобів, чи відносити їх до витрат звітного періоду; у податковому обліку така альтернатива відсутня, оскільки встановлено безальтернативний порядок обліку таких витрат. Зазвичай, підприємства намагаються уникнути розбіжностей між даними фінансового та податкового обліку, тому у розпорядчому документі про облікову політику підприємства доцільно зазначити порядок капіталізації витрат, пов'язаних із поліпшенням основних засобів відповідно до вимог Податкового кодексу України.



Приклад 2.3. *Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку накопичення та списання витрат на поліпшення основних засобів.*

Умова завдання

Підприємство утримує легковий автомобіль адміністративного призначення. У першому кварталі 2014 р. на поточний ремонт легкового автомобіля підрядним способом, що проводиться вперше, витрачено 800,00 грн., крім того, ПДВ – 20 %. Послуги організації, що здійснювала ремонт, оплачено у повному обсязі.

У другому кварталі 2014 р. підприємство здійснило модернізацію власного комп'ютера підрядним способом на суму 1800,00 грн., крім того ПДВ – 20 %. Послуги організації, що здійснювала модернізацію, оплачено у повному обсязі.

Рішення

Ремонт легкового автомобіля було здійснено для підтримання його у робочому стані, тому відповідно до п. 15 П(С)БО 7 «Основні засоби» витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Бухгалтерські проведення з обліку поточного ремонту легкового автомобіля підрядним способом на рахунках бухгалтерського обліку наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Бухгалтерські проведення з обліку поточного ремонту легкового автомобіля підрядним способом

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Відображено вартість ремонтних	92 «Адміністративні витрати»	631 «Розрахунки з вітчизняними»	800,00

робіт, здійснених підрядним способом		постачальниками»	
Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	160,00
Сплачено заборгованість перед підрядниками грошовими коштами із поточного рахунку	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	960,00

Витрати на модернізацію комп'ютера, що передбачає потенційне зростання економічних вигід від його використання, згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» (п. 14), включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів.

Бухгалтерські проведення з обліку модернізації комп'ютера на рахунках бухгалтерського обліку наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Бухгалтерські проведення з обліку модернізації комп'ютера підрядним способом

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Відображено вартість робіт з модернізації основних засобів, здійсненої підрядним способом	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1800,00
Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	360,00
Збільшено первісну вартість основних засобів на суму витрат, пов'язаних з модернізацією основних засобів	104 «Основні засоби»	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	1800,00
Сплачено заборгованість перед підрядниками грошовими коштами із поточного рахунку	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	2160,00

4. Методи нарахування амортизації необоротних активів

Основною особливістю необоротних активів є їх поступове фізичне та моральне старіння – знос. Для відновлення або заміни зношеної частини необоротних активів в

бухгалтерському обліку систематично нараховується амортизація.

Амортизація – це систематичний розподіл вартості, що амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Нарахування амортизації необоротних активів здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) і проводиться щомісячно.

Починається нарахування амортизації з наступного місяця після введення об'єкта в експлуатацію, призупиняється на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації і припиняється з наступного місяця після виведення об'єкта із експлуатації.

Розмір амортизаційних відрахувань залежить від строку корисного використання об'єкта необоротних активів і обраного підприємством методу нарахування амортизації.

Строк корисного використання необоротних активів визначається підприємством самостійно з урахуванням:

- очікуваного терміну використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичного та морального зносу, що передбачається;
- правових або інших обмежень щодо строків використання об'єкта;
- інших факторів.

Строк корисного використання об'єкта необоротних активів може переглядатися в разі зміни очікуваних економічних вигод від їх використання.

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

Мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів необоротних активів, у тому числі основних засобів визначено ст. 145 Податкового кодексу України (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

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

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
Група 1 - земельні ділянки	-
Група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
Група 3 - будівлі,	20
споруди,	15
передавальні пристрої	10
Група 4 - машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2
Група 5 - транспортні засоби	5
Група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
Група 7 - тварини	6
Група 8 - багаторічні насадження	10
Група 9 - інші основні засоби	12
Група 10 - бібліотечні фонди	-
Група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
Група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
Група 13 - природні ресурси	-
Група 14 - інвентарна тара	6
Група 15 - предмети прокату	5
Група 16 - довгострокові біологічні активи	7

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

По-перше, вся сукупність основних засобів та інших необоротних активів для цілей оподаткування поділена на 16 груп. Ця класифікація має враховуватись платником податку при застосуванні методів нарахування амортизації та

розрахунку норм амортизації. При цьому класифікація основних засобів та інших необоротних активів, наведена в цьому пункті, майже повністю повторює класифікацію основних засобів, наведену в п. 5 П(С)БО 7 «Основні засоби», та назви субрахунків до синтетичних рахунків 10 «Основні засоби» та 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Проте, у дані класифікації відсутня окрема група під назвою «Інші необоротні матеріальні активи», що відповідає назві субрахунку 117 «Інші необоротні матеріальні активи». Виходячи із логіки цього пункту, ці активи мають відноситися до групи 9 «Інші основні засоби». Одночасно до класифікації введена група 16 «Довгострокові біологічні активи», що відповідає даним синтетичного рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» в бухгалтерському обліку і регулюється нормами окремого П(С)БО 30 «Біологічні активи».

По-друге, даним пунктом Податкового кодексу України встановлюються мінімально допустимі строки корисного використання об'єктів основних засобів та інших необоротних активів за групами. Вони мають певні особливості порівняно із вимогами Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а саме:

1) загального законодавства, яке б визначало мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів та інших необоротних активів, не існує. Лише Інструкцією з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ, затвердженою наказом ДКУ від 17.07.2000 № 64 обмежуються строки корисного використання основних засобів. При цьому у цій Інструкції строки суттєво відрізняються від запропонованих у Податковому кодексі України. Втім, як відомо, бюджетні установи належать до організацій, що мають статус неприбуткових, і тому вимоги Податкового кодексу України в частині встановлення мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів на них не розповсюджуються;

2) Податковим кодексом України визначено 4 групи активів, які мають невизначений строк корисного використання, а саме: земельні ділянки, природні ресурси, бібліотечні фонди та малоцінні необоротні матеріальні активи;

3) у групі 4 «Машини та обладнання» виділена окрема підгрупа активів, яку умовно можна назвати «Інформаційне обладнання» і яка має скорочений строк корисного використання порівняно з іншими активами, що входять до

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

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

Строк корисного використання об'єктів нематеріальних активів також встановлено Податковим кодексом України. Поділ на групи та зазначені строки дії права користування можуть використовуватися підприємством як у податковому, так і у фінансовому обліку (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

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

Групи	Строк дії права користування
Група 1 - права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	відповідно до правовстановлюючого документа
Група 2 - права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	відповідно до правовстановлюючого документа
Група 3 - права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	відповідно до правовстановлюючого документа
Група 4 - права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	відповідно до правовстановлюючого документа
Група 5 - авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі	відповідно до правовстановлюючого документа

(програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	
Група 6 - інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	відповідно до правовстановлюючого документа

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

Метод нарахування амортизації необоротних активів, зокрема, основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від їх використання.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) може нараховуватися із застосуванням п'яти альтернативних методів:

- прямолінійного;
- виробничого;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивного.



Прямолінійний метод – застосовується до основних засобів, які рівномірно експлуатуються впродовж усього строку корисного використання та рівними частинами переносять свою вартість на виготовлену продукцію (роботи, послуги). Наприклад, до будівель, споруд, передавальних пристроїв, меблів тощо.

За прямолінійним методом річна сума амортизації є однаковою із року в рік і визначається за формулою (2.4):

$$A_{\text{рік}} = \frac{ПВ - ЛВ}{СКВ}, \quad (2.4)$$

де, $A_{\text{рік}}$ – річна сума амортизації;

ПВ – первісна вартість;

ЛВ – ліквідаційна вартість;

СКВ – строк корисного використання.

Місячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на 12 місяців.



Виробничий метод – застосовується до активної частини основних засобів, які безпосередньо використовуються для виготовлення продукції (робіт, послуг) і нерівномірно експлуатуються.

При цьому методі сума амортизаційних відрахувань залежить від обсягу виготовленої продукції (робіт, послуг). Тому важливим є можливість визначення обсягу продукції (робіт, послуг), виготовленої за допомогою об'єкта основних засобів. Він може визначатися в натуральних або трудових показниках: одиницях, кілограмах, тонах, метрах, кілометрах, годинах, людино-годинах, машино-годинах тощо. Метод є прийнятним для машин, обладнання, транспортних засобів.

За виробничим методом місячна сума амортизації визначається за формулою (2.5):

$$A_{\text{міс}} = \Phi O_{\text{міс}} \times BC, \quad (2.5)$$

де, $A_{\text{міс}}$ – місячна сума амортизації;

$\Phi O_{\text{міс}}$ – фактичний обсяг продукції (робіт, послуг) за місяць;

BC – виробнича ставка амортизації.

При цьому виробнича ставка амортизації обчислюється за формулою (2.6):

$$BC = \frac{ПВ - ЛВ}{\text{Запланований обсяг продукції (робіт, послуг)}}, \quad (2.6)$$

де, BC – виробнича ставка амортизації;

$ПВ$ – первісна вартість;

$ЛВ$ – ліквідаційна вартість.

Решта методів нарахування амортизації основних засобів (метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод) відносяться до прискорених. Вони базуються на припущенні, що у перші роки експлуатації основні засоби використовуються інтенсивніше, потребують менших витрат на ремонт та відновлення, за допомогою них виготовляється більше продукції і тому вони приносять більше доходів. Відповідно і витрати на амортизацію у перші роки експлуатації основних засобів мають бути більшими.

Прискорені методи нарахування амортизації застосовуються до основних засобів, яким притаманний швидкий фізичний і моральний знос. Наприклад, до високотехнологічного виробничого обладнання, телефонів, факсів, ксероксів, комп'ютерної техніки тощо.



Метод зменшення залишкової вартості – передбачає визначення річної суми амортизації відносно залишкової вартості основних засобів, яка поступово зменшується, за формулою (2.7):

$$A_{\text{рік}} = 3B_{\text{поч}} (\text{або} \cdot ПВ_{\text{поч}}) \times НА , \quad (2.7)$$

де, $A_{\text{рік}}$ – річна сума амортизації;

$3B_{\text{поч}}$ – залишкова вартість на початок року;

$ПВ_{\text{поч}}$ – первісна вартість на початок нарахування амортизації;

$НА$ – річна норма амортизації.

При цьому річна норма амортизації обчислюється у відсотках за формулою (2.8):

$$НА = (1 - \sqrt[СКВ]{\frac{ЛВ}{ПВ}}) \times 100, \quad (2.8)$$

де, $НА$ – річна норма амортизації;

$ПВ$ – первісна вартість;

$ЛВ$ – ліквідаційна вартість;

$СКВ$ – строк корисного використання об'єкта.

При застосуванні методу зменшення залишкової вартості ліквідаційна вартість основних засобів повинна бути більше 0, інакше математичні розрахунки втрачають сенс.



Метод прискореного зменшення залишкової вартості – передбачає подвоєння річної суми амортизації, визначеної за формулою (2.9):

$$A_{\text{рік}} = 3B_{\text{поч}} (\text{або} \cdot ПВ_{\text{поч}}) \times НА , \quad (2.9)$$

де, $A_{\text{рік}}$ – річна сума амортизації;

$3B_{\text{поч}}$ – залишкова вартість на початок року;

$ПВ_{\text{поч}}$ – первісна вартість на початок нарахування амортизації;

$НА$ – річна норма нарахування амортизації.

При цьому річна норма амортизації обчислюється за формулою (2.10):

$$НА = (1 - \sqrt[СКВ]{\frac{ЛВ}{ПВ}}) \times 100 \times 2 , \quad (2.10)$$

де, $НА$ – річна норма амортизації;

ПВ – первісна вартість;
 ЛВ – ліквідаційна вартість;
 СКВ – строк корисного використання об'єкта.



Кумулятивний метод – оснований на застосуванні кумулятивного коефіцієнту, розмір якого залежить від строку корисного використання основних засобів і визначається за формулою (2.11):

$$K_k = \frac{\sum_{i=1}^n \frac{1}{(1+r)^i}}{\sum_{i=1}^n \frac{1}{(1+r)^i} + \frac{1}{(1+r)^n}}, \quad (2.11)$$

де, K_k – кумулятивний коефіцієнт.

При цьому річна сума амортизації визначається за формулою (2.12):

$$A_{\text{рік}} = (ПВ - ЛВ) \times K_k, \quad (2.12)$$

де, $A_{\text{рік}}$ – річна сума амортизації;

ПВ – первісна вартість;

ЛВ – ліквідаційна вартість;

K_k – кумулятивний коефіцієнт.

Місячна сума амортизації при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного визначається діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12 місяців.

Метод амортизації об'єкта основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.



Приклад 2.4. Нарахувати амортизацію виробничого устаткування усіма можливими методами.

Умова завдання

Підприємство придбало виробниче устаткування за первісною вартістю 330000,00 грн. Загальний розрахунковий обсяг виробництва визначений підприємством у розмірі 1600000 од. Ліквідаційна вартість устаткування за попередньою оцінкою може скласти 10000,00 грн. Очікуваний строк корисного використання складає 4 роки.

Рішення

За умови використання

прямолінійного методу нарахування амортизації

Річна сума амортизації виробничого устаткування складає $(330000,00 - 10000,00) / 4 = 80000,00$ грн.

Розрахунок амортизаційних відрахувань по виробничому устаткуванню за умови застосування прямолінійного методу відображено у табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Розрахунок амортизаційних відрахувань по виробничому устаткуванню за умови застосування прямолінійного методу нарахування амортизації

Рік	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
	-	-	330000,00
1	80000,00	80000,00	250000,00
2	80000,00	160000,00	170000,00
3	80000,00	240000,00	90000,00
4	80000,00	320000,00	10000,00

Місячна сума амортизації виробничого устаткування становить $80000,00 / 12 = 6667,00$ грн. і щомісячно відображається в однаковому розмірі.

За умови використання

виробничого методу нарахування амортизації

Виробнича ставка амортизації виробничого устаткування дорівнює $(330000,00 - 10000,00) / 1600000,00 = 0,2$ грн./од.

Розрахунок амортизаційних відрахувань по виробничому устаткуванню за умови застосування виробничого методу відображено у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Розрахунок амортизаційних відрахувань по виробничому устаткуванню за умови застосування виробничого методу нарахування амортизації

Рік	Фактичний обсяг виробництва	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
				330000,00
1	430000,00	$430000,00 \times 0,2 = 86000,00$	86000,00	244000,00
2	405000,00	$405000,00 \times 0,2 = 81000,00$	167000,00	163000,00
3	390000,00	$390000,00 \times 0,2 = 78000,00$	245000,00	85000,00

4	375000,00	$375000,00 \times 0,2 = 75000,00$	320000,00	10000,00
---	-----------	-----------------------------------	-----------	----------

Для розрахунку суми амортизаційних відрахувань за місяць використовують дані про фактичний обсяг продукції (робіт, послуг) за місяць.

За умови використання
методу зменшення залишкової вартості для нарахування
амортизації

Річна норма амортизації виробничого устаткування дорівнює

$$\left(1 - \sqrt[4]{\frac{10000,00}{330000,00}}\right) \times 100 = 58,28\%.$$

Розрахунок амортизаційних відрахувань по виробничому устаткуванню за умови застосування методу зменшення залишкової вартості відображено у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

**Розрахунок амортизаційних відрахувань по виробничому
устаткуванню за умови застосування методу зменшення
залишкової вартості**

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
				330000,00
1	$330000,00 \times 58,28\%$	192324,00	192324,00	137676,00
2	$137676,00 \times 58,28\%$	80238,00	272562,00	57438,00
3	$57438,00 \times 58,28\%$	33475,00	306037,00	23963,00
4	$23963,00 - 10000,00$	13963,00	320000,00	10000,00

При цьому сума амортизаційних відрахувань за останній рік експлуатації об'єкта визначається як різниця між залишковою вартістю об'єкта на початок останнього року експлуатації та його ліквідаційною вартістю.

Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12:

1-й рік експлуатації	$192324 / 12$	=	16027,00 грн.
2-й рік експлуатації	$80238 / 12$	=	6687,00 грн.
3-й рік експлуатації	$33475 / 12$	=	2790,00 грн.
4-й рік експлуатації	$13963 / 12$	=	1164,00 грн.

Запис на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється кожного місяця протягом першого року експлуатації об'єкту

основних засобів на суму 16027,00 грн. відповідно протягом другого року експлуатації запис здійснюється на суму 6687,00 грн., протягом третього року – на суму 2790,00 грн., протягом четвертого – на суму 1164,00 грн.

**За умови використання
методу прискореного зменшення залишкової вартості
для нарахування амортизації**

Річна норма амортизації виробничого устаткування складає:
100% / 4 роки = 25%.

Розрахунок амортизаційних відрахувань по виробничому устаткуванню за умови застосування методу прискореного зменшення залишкової вартості відображено у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

**Розрахунок амортизаційних відрахувань по виробничому
устаткуванню за умови застосування методу прискореного
зменшення залишкової вартості**

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
				330000,00
1	330000,00 x 25% x 2	165000,00	165000,00	165000,00
2	165000,00 x 25% x 2	82500,00	247500,00	82500,00
3	82500,00 x 25% x 2	41250,00	288750,00	41250,00
4	41250,00 - 0	41250,00	330000,00	0

Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12:

1-й рік експлуатації	165000,00 / 12	=	13750,00 грн.
2-й рік експлуатації	82500,00 / 12	=	6875,00 грн.
3-й рік експлуатації	41250 / 12	=	3437,50 грн.
4-й рік експлуатації	41250 / 12	=	3437,50 грн.

Запис на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється кожного місяця протягом першого року експлуатації об'єкту основних засобів на суму 13750,00 грн., протягом другого року експлуатації запис здійснюється на суму 6875,00 грн., протягом третього року – на суму 3434,50 грн., протягом четвертого – на суму 3437,50 грн.

За умови використання
кумулятивного методу нарахування амортизації.

Якщо строк корисного використання виробничого устаткування дорівнює 4 роки, сума чисел років дорівнює $4+3+2+1=10$.

Розрахунок амортизаційних відрахувань по виробничому устаткуванню за умови застосування кумулятивного методу відображено у табл. 2.11.

Таблиця 2.11

**Розрахунок амортизаційних відрахувань по виробничому
устаткуванню за умови застосування кумулятивного методу
нарахування амортизації**

Рік	Розрахунок	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
				330000,00
1	$\frac{4}{10} \times 320000,00$	128000,00	128000,00	202000,00
2	$\frac{3}{10} \times 320000,00$	96000,00	224000,00	106000,00
3	$\frac{2}{10} \times 320000,00$	64000,00	288000,00	42000,00
4	$\frac{1}{10} \times 320000,00$	32000,00	320000,00	10000,00

Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12:

1-й рік експлуатації	$128000,00 / 12$	=	10667,00 грн.
2-й рік експлуатації	$96000,00 / 12$	=	8000,00 грн.
3-й рік експлуатації	$64000,00 / 12$	=	5333,00 грн.
4-й рік експлуатації	$32000,00 / 12$	=	2667,00 грн.

Записи на рахунках бухгалтерського обліку здійснюються кожного місяця протягом першого року експлуатації об'єкту основних засобів на суму 10667,00 грн., відповідно протягом другого року експлуатації запис здійснюється на суму 8000,00 грн., протягом третього року – на суму 5333,00 грн., протягом четвертого – на суму 2667,00 грн.

Результати проведених розрахунків підтверджують, що за умови використання різних методів нарахування амортизації сума витрат підприємства протягом різних періодів буде значно відрізнятися (табл. 2.12).

З таблиці 2.12 видно, що за прямолінійним та виробничим методом у перші два роки нарахована сума амортизації є найменшою та становить 160000,00 та 164000,00 грн. відповідно. Проблемним, на нашу думку, є застосування методу

зменшення залишкової вартості та методу прискореного зменшення залишкової вартості, оскільки у перший рік експлуатації виробничого устаткування нарахована сума амортизації складає більше половини його амортизаційної вартості.

Таблиця 2.12

**Розподіл амортизаційних відрахувань по виробничому устаткуванню між звітними періодами
за умови застосування різних методів нарахування амортизації**

Роки	Прямолінійний метод		Виробничий метод		Метод зменшення залишкової вартості		Метод прискореного зменшення залишкової вартості		Кумулятивний метод	
	сума нарахованої амортизації, грн.	Частка амортизаційних відрахувань у вартості, що амортизується, %	сума нарахованої амортизації, грн.	Частка амортизаційних відрахувань у вартості, що амортизується, %	сума нарахованої амортизації, грн.	Частка амортизаційних відрахувань у вартості, що амортизується, %	сума нарахованої амортизації, грн.	Частка амортизаційних відрахувань у вартості, що амортизується, %	сума нарахованої амортизації, грн.	Частка амортизаційних відрахувань у вартості, що амортизується, %
1	80000,00	25%	86000,00	27%	192324,00	60%	165000,00	51%	128000,00	40%
2	80000,00	25%	81000,00	26%	80238,00	25%	82500,00	25%	96000,00	30%
3	80000,00	25%	78000,00	24%	33475,00	11%	41250,00	12%	64000,00	20%
4	80000,00	25%	75000,00	23%	13963,00	4%	41250,00	12%	32000,00	10%

До інших необоротних матеріальних активів, відповідно до п. 5 П(С)БО 7 «Основні засоби», включають бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи.

Для різних видів необоротних матеріальних активів П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачені різні методи нарахування амортизації (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів

Вид необоротних активів	Нормативно-правовий акт	Методи нарахування амортизації
Інші необоротні матеріальні активи (крім малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів)	п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби»	– прямолінійний; – виробничий
Малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди	п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби»	– прямолінійний; – виробничий; – метод нарахування 50 % вартості в першому місяці використання об'єкта і решти 50 % амортизованої вартості в місяці їх вилучення з активів (списання з балансу); – метод нарахування 100 % вартості в першому місяці використання об'єкта

Так, згідно з п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби» до більшості видів інших необоротних матеріальних активів може застосовуватися або прямолінійний, або виробничий метод нарахування амортизації. При цьому послідовність розрахунків і методика їх застосування аналогічна до основних засобів і не має ніяких особливостей.

До малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів, крім прямолінійного та виробничого методів нарахування амортизації можуть застосовуватися спрощені методи 50/50 % або 100 % списання. Особливістю їх застосування є наступне.

При застосуванні спрощеного методу нарахування амортизації 50/50% амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів незалежно від строку корисного використання нараховується два рази: один раз – у першому місяці використання об'єкта у розмірі 50 % від первісної вартості; другий раз – в останньому місяці використання об'єкта у розмірі 50 % від первісної вартості.

При застосуванні спрощеного 100 % методу нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів незалежно від строку корисного використання здійснюється один раз – у першому місяці використання об'єкта у розмірі 100 % від первісної вартості.

Порядок нарахування амортизації нематеріальних активів регулюється П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Відповідно до п. 4. П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», до нематеріальних активів відносяться немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані як об'єкти обліку.

До складу нематеріальних активів включаються:

- права користування природними ресурсами;
- права користування майном;
- права на комерційні позначення;
- права на об'єкти промислової власності;
- авторське право та суміжні з ним права;
- інші нематеріальні активи.

Відповідно до п. 27 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» амортизація нематеріальних активів нараховується впродовж строку корисного використання, але не менше 20 років, за допомогою тих же методів, що застосовуються до основних засобів, а саме:

- прямолінійного;
- зменшення залишкової вартості;
- прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивного;
- виробничого.

Особливостей у математичних розрахунках немає. Винятком є лише складність застосування методу зменшення залишкової вартості, оскільки за нематеріальними активами складно визначити ліквідаційну вартість, а інколи це не має економічного сенсу.

Відповідно до п. 11 П(С)БО 30 «Біологічні активи» вищенаведені методи нарахування амортизації застосовуються і до довгострокових біологічних активів, що відображаються за первісною вартістю.

Об'єктом амортизації таких біологічних активів є їх первісна вартість, зменшена на ліквідаційну вартість (вартість деревини насаджень, тварин або їх шкур і м'яса тощо), за вирахуванням витрат, пов'язаних з їх продажем (ліквідацією). Якщо стає можливим визначити справедливую вартість довгострокового біологічного активу, який оцінюється за первісною вартістю, нарахування амортизації на нього припиняється і він переводиться до групи довгострокових біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю. При цьому довгострокові біологічні активи відповідної галузі, які оцінюються за первісною вартістю, об'єднуються в одну групу і обліковуються окремо від довгострокових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю.

Враховуючи можливості впливу методів нарахування амортизації на розподіл витрат між звітними періодами підприємства часто використовують зазначений елемент облікової політики для планування податкового навантаження, «вирівнювання» рівня рентабельності та «коригування» вартості підприємства за визначені проміжки часу.

Амортизація об'єктів інвестиційної нерухомості, що оцінюються за первісною вартістю, нараховується із використанням методів нарахування амортизації, передбачених П(С)БО 7 «Основні засоби». Згідно з п. 18 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», інвестиційна нерухомість, що обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, переоцінці не підлягає.



Приклад 2.5. *Нарахувати амортизацію спецодягу працівників виробництва усіма можливими методами.*

Умова завдання

Підприємство придбало спецодяг виробничого призначення первісною вартістю 600,00 грн. Загальний розрахунковий обсяг виробництва визначений підприємством у розмірі 50000 од.

Очікуваний термін корисного використання спецодягу складає 2 роки. Ліквідаційна вартість дорівнює нулю.

Рішення

За умови використання

прямолінійного методу нарахування амортизації

Річна сума амортизації складає $600,00 / 2 = 300,00$ грн.

Розрахунок амортизаційних відрахувань по спецодягу протягом 2 років відображено у табл. 2.14.

Таблиця 2.14

**Розрахунок амортизаційних відрахувань по спецодягу
за умови використання прямолінійного методу**

Рік	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
			600,00
1	300,00	300,00	600,00
2	300,00	600,00	-

Місячна сума амортизації спецодягу дорівнює $300,00 / 12 = 25,00$ грн.

За умови використання

виробничого методу нарахування амортизації

Виробнича ставка амортизації спецодягу дорівнює $600,00/50000 = 0,012$ грн./од.

Розрахунок амортизаційних відрахувань по спецодягу протягом 2 років відображено у табл. 2.15.

Таблиця 2.15

**Розрахунок амортизаційних відрахувань по спецодягу
за умови використання виробничого методу**

Рік	Фактичний обсяг виробництва	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Залишкова вартість
				600,00
1	30000,00	$30000,00 \times 0,012 = 360,00$	360,00	240,00
2	20000,00	$20000,00 \times 0,012 = 240,00$	240,00	-

Для розрахунку суми амортизаційних відрахувань за місяць використовуються дані про фактичний обсяг продукції (робіт, послуг) за місяць.

За умови використання

спрощеного методу нарахування амортизації 50/50 %

За умови застосування спрощеного методу нарахування амортизації 50/50 %, сума амортизації спецодягу у першому

місяці використання становитиме 300,00 грн., в останньому місяці використання – 300,00 грн. ($600,00 \times 50\% / 100\%$).

За умови використання

спрощеного 100 % методу нарахування амортизації

За умови застосування спрощеного 100% методу нарахування амортизації, сума амортизації спецодягу у першому місяці використання становитиме 600,00 грн.

Переваги та недоліки застосування кожного із передбачених законодавством методів наведено у табл. 2.16.

Таблиця 2.16

Переваги та недоліки методів амортизації

Метод нарахування амортизації	Переваги	Недоліки
Прямолінійний метод	Простота застосування	Сума амортизації не залежить від обсягів виробленої продукції, що не дозволяє реально розрахувати собівартість виготовленої продукції
Метод зменшення залишкової вартості	Основна частина амортизаційних відрахувань припадає на перші роки експлуатації, що є виправданим у випадку швидкого морального старіння об'єкта основних засобів	У перші роки застосування завищується показник собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) незалежно від інтенсивності використання об'єкта необоротних активів
Метод прискореного зменшення залишкової вартості	Основна частина амортизаційних відрахувань припадає на перші роки експлуатації, що є виправданим у випадку швидкого морального старіння об'єкта основних засобів	При застосуванні даного методу у перші роки експлуатації об'єкта основних засобів показник собівартості завищується; до недоліків можна віднести складність розрахунку амортизаційних відрахувань
Кумулятивний метод	На відміну від інших прискорених методів суми нарахування, зменшення амортизаційних сум відбувається рівномірно	При застосуванні даного методу сума амортизації не залежить від обсягів виробленої продукції, що не дозволяє реально розрахувати собівартість виготовленої продукції
Виробничий метод	При застосуванні даного методу можна реально оцінити стан об'єкту необоротних активів; сума амортизаційних відрахувань пропорційна обсягу випущеної продукції (товарів, робіт, послуг)	Застосування методу обмежене тим, що не завжди можливо достовірно та об'єктивно визначити виробничу потужність об'єкта протягом всього терміну його експлуатації

5. Критерії розмежування операційної та інвестиційної нерухомості

Елементом облікової політики щодо інвестиційної нерухомості, що регламентується П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» є критерії розмежування операційної та інвестиційної нерухомості.



При цьому до **операційної нерухомості** відносяться власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

Якщо певний об'єкт основних засобів включає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути продані окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу.



До **інвестиційної нерухомості** відносяться власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Згідно з п. 5 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» не вважається інвестиційною нерухомістю:

- операційна нерухомість, а також нерухомість, яка утримується для використання у майбутньому як операційна;
- нерухомість, яка утримується з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності;

– нерухомість, яка будується або поліпшується за дорученням третіх сторін;

– нерухомість, яка перебуває у процесі будівництва або поліпшення з метою використання у майбутньому як інвестиційна нерухомість;

– нерухомість, надана в оренду іншому суб'єкту господарювання на умовах фінансової оренди.

Відповідно до п. 6 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» та п. 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства елементом облікової політики є критерії розмежування операційної та інвестиційної нерухомості, що встановлюються підприємством самостійно. Проте, на даний час, відсутня методична основа віднесення об'єктів до інвестиційної нерухомості, закріплена на законодавчому рівні.

Отже, включення об'єктів необоротних активів до складу інвестиційної нерухомості відбувається лише на основі суб'єктивного підходу, спираючись на професійний досвід фахівців. При цьому доцільним є врахування наступних моментів при розмежуванні інвестиційної та операційної нерухомості:

1) визнання об'єктами інвестиційної лише земельних ділянок та будівель;

2) чітке визначення форми оренди для об'єктів інвестиційної нерухомості;

3) наявність взаємовідносин суборенди щодо об'єктів інвестиційної нерухомості;

4) наявність частки інвестиційної нерухомості в загальній площі об'єкта;

5) ціль використання даного активу – отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу;

6) перебування активу у власності підприємства або на умовах фінансової оренди.



Приклад 2.6. Розмежувати активи, які відносяться до об'єктів операційної чи інвестиційної нерухомості.

Умова завдання

Підприємству належить право фінансової оренди будівлі на 20 років. Будівля включає 30 окремих офісних приміщень. Підприємство передає ці офіси в операційну суборенду різним

підприємцям.

Рішення

Ця будівля визнається інвестиційною нерухомістю, оскільки власник будівлі (чи орендар, за договором фінансової оренди) повинен отримувати від інвестиційної нерухомості орендну плату або приріст власного капіталу, або і те, і інше.



Приклад 2.7. Розмежувати активи, які відносяться до об'єктів операційної чи інвестиційної нерухомості.

Умова завдання

Підприємство є власником автомайстерні. Над автомайстернею розташовується офіс, який надається в оренду третій стороні.

Рішення

Автомайстерня є основним засобом, що використовується для власних потреб. Офіс є інвестиційною нерухомістю і враховується відокремлено. Майновий інтерес, який має орендар відповідно до операційної оренди, може класифікуватися і враховуватися як інвестиційна нерухомість, тільки якщо нерухомість буде задовольняти визначенню інвестиційної нерухомості. Якщо ж ці частини не можуть бути продані окремо, то об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови його використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу.



Приклад 2.8. Розмежувати активи, які відносяться до об'єктів операційної чи інвестиційної нерухомості.

Умова завдання

Підприємство є власником ділянки землі, на якій планує побудувати офісну будівлю для надання в оренду.

Рішення

П(С)БО 7 «Основні засоби» застосовується до завершення будівництва, після чого об'єкт будівництва стає інвестиційною нерухомістю і для його обліку підприємство керується П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість».

6. Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань

Якщо підприємство є платником податку на прибуток, то відображення у фінансовій звітності відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань здійснюється відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток». При цьому елементом облікової політики згідно з п. 15 П(С)БО 17 «Податок на прибуток» та п. 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства є періодичність відображення відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань в обліку і звітності.

Відстрочені податкові активи виникають у разі, якщо сума податку на прибуток, визначена за даними фінансового обліку та відповідно до вимог П(С)БО, нижче податку на прибуток, визначеного за нормами Податкового кодексу України.

Відстрочені податкові активи виникають унаслідок:

- тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню;
- перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Відстрочені податкові зобов'язання виникають у разі, коли сума податку на прибуток, визначена за даними фінансового обліку та відповідно до вимог П(С)БО перевищує суму податку на прибуток, обчисленого згідно з вимогами Податкового кодексу України.

Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання виникають у зв'язку із наявністю податкових різниць.

Відповідно до ст. 14.1.188 Податкового кодексу України, податкова різниця – це різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності, та доходами і витратами, визначеними згідно з розділом III Податкового кодексу України.

Податкові різниці можуть бути двох видів:

- 1) тимчасові податкові різниці;
- 2) постійні тимчасові різниці.

Згідно зі ст. 14.1.189 Податкового кодексу України тимчасова податкова різниця - це податкова різниця, що виникає у звітному періоді та анулюється в наступних звітних податкових періодах.

Перелік тимчасових податкових різниць щодо доходів наведено у ст. 139.1 Податкового кодексу України; перелік тимчасових податкових різниць щодо витрат викладено у ст. 140.1 Податкового кодексу України.

До постійних податкових різниць, відповідно до ст. 14.1.192 Податкового кодексу України належать податкові різниці, що виникають у звітному періоді та не анулюються у наступних звітних податкових періодах.

Перелік постійних податкових різниць щодо доходів наведено у ст. 136.1, 136.2 Податкового кодексу України; перелік постійних податкових різниць щодо витрат викладено у ст. 137.1, 137.2 Податкового кодексу України.

У розпорядчому документі про облікову політику підприємства може бути передбачено один із наведених нижче варіантів відображення у фінансовій звітності відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань:

1) щоквартально, одночасно із розрахунком податку на прибуток та його відображенням у проміжній фінансовій звітності;

2) один раз на рік, одночасно із розрахунком податку на прибуток та його відображенням у річній фінансовій звітності.

За умови визначення податку на прибуток один раз на рік у проміжному балансі відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання наводяться у сумі зазначених активів і зобов'язань, що визначені станом на 31 грудня попереднього року без їх обчислення на дату проміжної фінансової звітності. У таких випадках у статті «Витрати (дохід) з податку на прибуток» проміжного Звіту про фінансові результати наводиться лише сума поточного податку на прибуток, а на дату річного балансу в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності здійснюється відповідне коригування (збільшення, зменшення) суми витрат з податку на прибуток з урахуванням змін відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань за звітний рік.



Приклад 2.9. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку податкові різниці та пояснити порядок їх відображення у звітності, відповідно до обраного підприємством елементу облікової політики.

Умова завдання

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

Рішення

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

Таблиця 2.19

**Формування оподаткованого прибутку
за правилами фінансового та податкового обліку**

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

Отже, сума податку на прибуток, розрахована за даними фінансового обліку, є меншою за суму податку на прибуток, розраховану за вимогами податкового обліку. Різниця виникла внаслідок придбання безоплатно отриманих активів і становить 35150,00 – 34010,00 = 1140,00 грн.

Господарські операції з обліку податку на прибуток, за

умови, що сума податку на прибуток, обчислена за правилами фінансового обліку, менша за суму податку на прибуток, обчислену за правилами податкового обліку, наведено у табл. 2.20.

Таблиця 2.20

Облік податку на прибуток, якщо обчислена сума податку на прибуток за правилами фінансового обліку менша за суму податку на прибуток, обчислену за правилами податкового обліку

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Нараховано податок на прибуток	981 «Податок на прибуток»	641 «Розрахунки за податками»	34010,00
Відображено відстрочені податкові активи, що виникли внаслідок перевищення суми податку на прибуток, обчисленого за даними податкового обліку над сумою податку на прибуток, визначеного за даними фінансового обліку	17 «Відстрочені податкові активи»	641 «Розрахунки за податками»	1140,00

Отже, якщо сума податку на прибуток за фінансовим обліком менша за суму податку на прибуток згідно із податковим обліком, то виникає відстрочений податковий актив, сума якого розраховується як різниця значень обох податків і обліковується на рахунку 17 «Відстрочені податкові активи».

Ці записи у бухгалтерському обліку можуть відображатися або в кінці кварталу перед складанням проміжної фінансової звітності, або в кінці року – перед складанням річної фінансової звітності.



Приклад 2.10. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку податкові різниці та пояснити порядок їх відображення у звітності, відповідно до обраного підприємством елементу облікової політики.

Умова завдання

Підприємством «Зоря» відвантажена готова продукція на суму 198000,00 грн. в т.ч. ПДВ – 20 %; собівартість виготовленої продукції 92000,00 грн.; проведено модернізацію основних засобів на суму 10000,00 грн.; (у межах 10% сукупної

балансової вартості всіх груп основних засобів на початок звітної року, яка складає 100000,00 грн.); сплачено штраф за порушення податкового законодавства на суму 5600,00 грн.

Рішення

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з формування оподатковуваного прибутку наведено у табл. 2.21.

Таблиця 2.21

Формування оподатковуваного прибутку за правилами фінансового та податкового обліку

Зміст господарської операції	Формування суми прибутку до оподаткування, грн.	
	Фінансовий облік	Податковий облік
Відвантажено готову продукцію	198000,00	198000,00
Відображено ПДВ	Не враховується	Не враховується
Списано собівартість реалізованої готової продукції	92000,00	92000,00
Списано витрати на модернізацію основних засобів	Не враховується	10000,00
Сплачено штраф за порушення податкового законодавства	5600,00	Не враховується
Сума прибутку до оподаткування	100400,00	96000,00
Сума податку на прибуток за ставкою 19%	$100400,00 \times 0,19 = 19076,00$	$96000,00 \times 0,19 = 18240,00$

Сума податку на прибуток, розрахованого за даними фінансового обліку є більшою за суму податку на прибуток, розраховану за вимогами податкового обліку. Різниця виникла внаслідок списання витрат на модернізацію основних засобів та списаного штрафу і становить $19076,00 - 18240,00 = 836,00$ грн.

Господарські операції з обліку податку на прибуток за умови, що сума податку на прибуток, обчислена за правилами фінансового обліку, більша за суму податку на прибуток, обчислену за правилами податкового обліку, наведено у табл. 2.22.

Таблиця 2.22

Облік податку на прибуток, якщо обчислена сума податку на прибуток за правилами фінансового обліку більша за суму податку на прибуток, обчислену за правилами податкового обліку

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Нараховано податок на прибуток	981 «Податок на прибуток»	641 «Розрахунки за податками»	18240,00
Відображено відстрочені податкові зобов'язання, що виникли внаслідок перевищення суми податку на прибуток, обчисленого за даними фінансового обліку над сумою податку на прибуток, визначеного за даними податкового обліку	981 «Податок на прибуток»	54 «Відстрочені податкові зобов'язання»	836,00

Отже, якщо сума податку на прибуток за даними фінансового обліку більша за суму податку на прибуток згідно із податковим обліком, то виникає відстрочене податкове зобов'язання, сума якого розраховується як різниця значень обох податків і обліковується на рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Такі записи у бухгалтерському обліку відображаються або в кінці кварталу перед складанням проміжної фінансової звітності, або в кінці року – перед складанням річної фінансової звітності.

Завдання для практичного заняття



Питання для обговорення

1. Характеристика елементів облікової політики щодо необоротних активів.
2. Порядок визначення вартісної межі між основними

засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами.

3. Порядок визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів та періодичність зарахування дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку.

4. Порядок списання витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів.

5. Методи нарахування амортизації необоротних активів.

6. Критерії розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості.

7. Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань.



Завдання 2. Обрати та обґрунтувати елементи облікової політики щодо необоротних активів; скласти частину Наказу про облікову політику щодо необоротних активів; визначити перелік субрахунків для рахунків, призначених для обліку необоротних активів з метою подальшого його використання для складання Робочого Плану рахунків; результати оформити у табл. 1, 2, 3.

Таблиця 1

**Елементи облікової політики щодо необоротних активів
ТОВ «Будівельник»**

Елементи облікової політики	Обґрунтування

Таблиця 2

Витяг з Наказу про облікову політику ТОВ «Будівельник»

ТОВ «Будівельник» 02.01.2014	м. Полтава
Наказ про облікову політику підприємства (Витяг) НАКАЗУЮ: 1. Встановити межу суттєвості між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами у розмірі 2500,00 грн.	
Директор	Коцюбинський М.М.

Таблиця 3

**Інформація для формування Робочого Плану рахунків ТОВ
«Будівельник» щодо необоротних активів**

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

Умова завдання

ТОВ «Будівельник» займається здійсненням будівельно-монтажних робіт. Має у своєму розпорядженні усі необхідні машини, механізми, обладнання та інструменти для здійснення основного виду діяльності. Адміністрація підприємства займає 1 поверх 9 поверхової будівлі, що належить власникам квартир будинку. Приміщення, що знаходяться на першому поверсі перебувають у власності ТОВ «Будівельник», частково використовуються для адміністративних потреб підприємства, частково – здаються в оренду. Також підприємство має у власності гараж та складські приміщення.

Облік на підприємстві автоматизовано. Він ведеться за допомогою програмного комплексу «1 С: Підприємство».

Завдання для самостійної роботи



Завдання 3. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку надходження та введення в експлуатацію необоротних активів підприємства; здійснити нарахування амортизації необоротних активів усіма можливими способами та відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Умова завдання

Вартісна межа між основними засобами і малоцінними необоротними матеріальними активами встановлена у розмірі 500,00 грн.:

а) легковий автомобіль адміністративного призначення «Славута» вартістю 235000,00 грн., ПДВ – 20%. Очікуваний строк корисного використання – 10 років;

б) стільниковий телефон адміністративного призначення вартістю 480,00 грн., ПДВ – 20%. Очікуваний строк корисного використання – 2 роки;

в) фірмовий спецодяг для продавців магазину вартістю 600,00 грн., ПДВ – 20%. Очікуваний строк корисного

використання – 1 рік.



Завдання 4. Визначити межу суттєвості для проведення переоцінки торговельного обладнання усіма відомими способами і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

Умова завдання

1) первісна вартість – 15000,00 грн.; сума нарахованої амортизації – 3000,00 грн.; справедлива вартість:

а) 10000,00 грн.;

б) 16000,00 грн.;

2) чистий прибуток підприємства за звітний період – 500000,00 грн.



Тематика рефератів

1. Особливості формування облікової політики щодо орендованих необоротних активів.

2. Особливості формування облікової політики щодо довгострокових біологічних активів.

3. Особливості формування облікової політики щодо інвестиційної нерухомості.

Тести вихідного контролю знань

1. Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів порогом суттєвості для проведення переоцінки основних засобів може прийматися:

1) величина, що самостійно визначається підприємством при проведенні переоцінки;

2) величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства; величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості;

3) величина, що встановлена на законодавчому рівні та дорівнює 2500 грн.;

4) величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості.

2. Відповідно до вимог П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» амортизація нематеріальних активів нараховується протягом строку їх корисного використання:

- 1) але не більше 10 років;
- 2) що встановлюється підприємством і не обмежується;
- 3) але не більше 2 років;
- 4) але не більше 20 років.

3. При використанні прямолінійного методу нарахування амортизації річна сума амортизації визначається:

- 1) виходячи із вартості на початок звітного періоду і подвійної річної норми амортизації, обчисленої з урахуванням строку корисного використання;
- 2) шляхом множення залишкової вартості об'єкта на річну норму амортизації;
- 3) як добуток вартості, що амортизується, і кумулятивного коефіцієнта;
- 4) діленням вартості, що амортизується, на очікуваний строк корисного використання об'єкта.

4. Вартісна межа між малоцінними необоротними матеріальними активами та основними засобами у фінансовому обліку встановлюється:

- 1) Міністерством фінансів України;
- 2) Національним банком України;
- 3) Міністерством доходів і зборів України;
- 4) підприємством самостійно.

5. При використанні кумулятивного методу нарахування амортизації річна сума амортизації визначається:

- 1) виходячи із вартості на початок звітного періоду і подвійної річної норми амортизації, обчисленої з урахуванням строку корисного використання;
- 2) шляхом множення залишкової вартості об'єкта на річну норму амортизації;

3) як добуток вартості, що амортизується, і кумулятивного коефіцієнта;

4) діленням вартості, що амортизується, на очікуваний строк корисного використання об'єкта.

6. До яких видів необоротних активів доцільно застосовувати прискорені методи нарахування амортизації?

1) до необоротних активів, яким притаманний швидкий фізичний і моральний знос;

2) до необоротних активів, що мають матеріальну форму;

3) до нематеріальних активів;

4) до основних засобів невиробничого призначення.

7. Якою може бути періодичність зарахування суми дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку підприємства при їх вибутті?

1) щорічною;

2) щомісячною;

3) на дату вибуття, щомісячною, щоквартальною, раз на рік;

4) на розсуд керівника підприємства.

8. Критеріями розмежування нерухомості підприємства на операційну та інвестиційну є:

1) критерії, що визначаються підприємством самостійно;

2) ціль використання нерухомості;

3) юридичний статус нерухомості;

4) спосіб використання нерухомості.

9. З якою періодичністю можуть відображатися у фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання?

1) щорічно або щомісячно;

2) щомісячно або щоквартально;

3) щомісячно, щоквартально, раз на рік;

4) щоквартально або раз на рік.

10. Які методи нарахування амортизації можуть застосовуватися до малоцінних необоротних матеріальних активів?

- 1) *прямолінійний та виробничий;*
- 2) *методи 50/50 % або 100 % списання;*
- 3) *спрощені методи нарахування амортизації;*
- 4) *прямолінійний, виробничий та спрощені методи нарахування амортизації.*



***Література: 2, 4, 17, 18, 19, 21, 24, 30, 34,
35, 37, 38, 43.***

ТЕМА 3. ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ОБОРОТНИХ АКТИВІВ

Вивчивши цю тему, студенти повинні:

- знати елементи облікової політики щодо оборотних активів;
- знати порядок визначення одиниці обліку запасів;
- знати порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів;
- знати методи оцінки вибуття запасів;
- уміти застосовувати різні способи обліку товарів, знати їх недоліки і переваги;
- знати способи обліку готової продукції та оцінки незавершеного виробництва;
- уміти визначати дату первісного визнання необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу;
- знати методiku нарахування резерву сумнівних боргів;
- уміти визначати дату визначення, придбаних в результаті систематичних операцій, фінансових активів

Ключові терміни: *готова продукція, дебіторська заборгованість, запаси, резерв сумнівних боргів, собівартість, товари, транспортно-заготівельні витрати.*

Методичні рекомендації до вивчення теми



Перелік питань

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

визначення коефіцієнта сумнівності.

9. Дата визнання придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів.

1. Одиниця обліку запасів

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», запаси – це активи, які:

1) утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;

2) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

3) утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

– сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

– незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходи;

– готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

– товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

– малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

– поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за вимогами П(С)БО 9 «Запаси», а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової

політики підприємства до елементів облікової політики щодо запасів відносяться:

- порядок визначення одиниці аналітичного обліку запасів;
- способи обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів;
- методи оцінки вибуття запасів.
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- способи обліку товарів;
- способи обліку готової продукції;
- способи оцінки незавершеного виробництва;
- дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу.

Так, при формуванні облікової політики підприємство повинно передбачити у розпорядчому документі про облікову політику одиницю обліку запасів.

Відповідно до чинного законодавства облік запасів може вестися за їх найменуваннями або однорідними групами (видами). При цьому у розпорядчому документі про облікову політику потрібно вказати, кількість кожної облікової одиниці, яка визначається не тільки за видом натурального вимірника, що використовується на підприємстві для обліку цих запасів (штуки, метри, літри тощо), але і за його величиною, розрядністю (грами, кілограми, тони або міліметри, метри, кілометри тощо). Існують певні види запасів, щодо яких можливе використання різних натуральних вимірників, наприклад, бензин може вимірюватися в літрах або кілограмах. У таких випадках необхідно обрати один вид натурального вимірника і використати його для обліку всього об'єму певного виду запасів за всіма операціями. Якщо це неможливо, наприклад, у разі якщо той же бензин обліковується на підприємстві в літрах, а надійшов від постачальників у кілограмах, то необхідно зробити перерахунок з одного виду натурального вимірника в інший, з кілограмів у літри, за встановленими коефіцієнтами.

Змінювати натуральний вимірник щодо запасу, який раніше відображався в іншому натуральному вимірнику, не допускається, якщо ці два натуральні вимірники не мають встановленого коефіцієнта перерахунку або не можуть бути переведені з одного в інший якимось іншим чином.

Наприклад, не можна вести облік кавунів на складі в кілограмах, а слід відпускати їх в магазин на реалізацію в штуках.

2. Способи обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів

Оцінка запасів при їх надходженні незалежно від джерела придбання (від постачальників, від засновників за внесками до статутного капіталу, безкоштовне отримання у вигляді спонсорської допомоги або благодійних внесків, внаслідок бартерних операцій) здійснюється за первісною вартістю.



Первісна вартість – це фактична (історична) собівартість, що включає всі витрати, понесені підприємством на придбання запасів і доведення їх до придатного для використання стану.

Згідно з п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» до складу первісної вартості запасів включаються такі витрати:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

При цьому найскладнішим елементом первісної вартості придбаних запасів є транспортно-заготівельні витрати.

Відповідно до п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» до транспортно-заготівельних витрат належать витрати на заготівлю запасів, витрати на оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи, витрати на транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, витрати на страхування ризиків доставки запасів тощо.

Існує два способи включення транспортно-заготівельних витрат до складу первісної вартості придбаних запасів:

- 1) прямий спосіб,
- 2) непрямий спосіб.

При прямому способі транспортно-заготівельні витрати включаються до первісної вартості конкретної одиниці запасів у момент їх придбання відразу при оприбуткуванні та відображаються на відповідних субрахунках обліку запасів.

У п. 5.5 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів зазначається, що цей спосіб доцільно застосовувати, якщо можна достовірно визначити суму витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів. Проте при перевезенні запасів одного найменування це зробити просто, а при доставці запасів декількох найменувань виникає необхідність розподілу транспортно-заготівельних витрат між одиницями запасів. Розподіл транспортно-заготівельних витрат між найменуваннями запасів, які перевозяться, може здійснюватися за кількісним (вага, об'єм, кількість місць, одиниць) або вартісним критерієм (ціна одиниці запасів).



Приклад 3.1. *Визначити розмір транспортно-заготівельних витрат, що відносяться до придбаних товарів, якщо у розпорядчому документі про облікову політику підприємства передбачено застосування прямого способу включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості товарів. Базою їх розподілу обрана купівельна вартість товарів. Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.*

Умова завдання

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

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

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

Рішення

1. Сума транспортно-заготівельних витрат, що включається до первісної вартості придбаних товарів, складає:

- для борошна 1-го гатунку 264,71 грн. = $500,00 \times (2250,00 / (2250,00 + 1250,00 + 750,00))$;

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

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

2. Первісна вартість придбаних товарів складає:

— для борошна 1-го гатунку - 2250,00 + 264,71 = 2514,71 грн;

— для цукру-піску - 1250,00 + 147,06 = 1397,06 грн;

— для олії рослинної - 750,00 + 88,23 = 838,23 грн.

3. Бухгалтерські проведення з обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених при придбанні товарів, за прямим способом наведено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

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

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

Непрямий спосіб передбачає облік транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку загальною сумою з подальшим їх розподілом за методом середнього відсотку. При цьому транспортно-заготівельні витрати включаються у первісну вартість придбаних запасів лише в кінці місяця.

Для обліку транспортно-заготівельних витрат рекомендовано використовувати:

— субрахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати, понесені на придбання товарів» - на торговельних підприємствах;

— субрахунок 2011 «Транспортно-заготівельні витрати, понесені на придбання виробничих запасів» - на виробничих підприємствах з аналітикою у розрізі окремих груп запасів та статей витрат.

Розрахунок середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат здійснюється за формулою (3.1):

$$\%TЗВ = \frac{TЗВ_{поч.} + TЗВ_{нарах.}}{З_{поч.} + З_{над.}} \times 100\%, \quad (3.1)$$

де, %ТЗВ – середній відсоток транспортно-заготівельних витрат;

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

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

$TЗВ_{поч.}$ – сума транспортно-заготівельних витрат, що відносяться до залишку запасів на початок місяця, грн.;

$TЗВ_{нарах.}$ – сума транспортно-заготівельних витрат, що нараховані при надходженні запасів впродовж місяця, грн.

Розрахунок суми транспортно-заготівельних витрат, які відносяться до запасів, що вибули, здійснюється за формулою (3.2):

$$TЗВ_{виб.} = \frac{З_{виб.} \times \%TЗВ}{100\%}, \quad (3.2)$$

де, $TЗВ_{виб.}$ – сума транспортно-заготівельних витрат, що відносяться до запасів, які вибули впродовж місяця, грн.;

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

%ТЗВ – середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, %.



Приклад 3.2. Визначити суму транспортно-заготівельних витрат, що відносяться до списаних у виробництво сировини і матеріалів, та відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку, якщо у розпорядчому документі про облікову політику підприємства передбачено використання непрямого способу включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості виробничих запасів.

Умова завдання

Залишки на рахунках бухгалтерського обліку підприємства станом на 01.01.2014 року становлять:

- за рахунком 201 «Сировина і матеріали» - 20000,00 грн.;
- за рахунком 2011 «Транспортно-заготівельні витрати» - 4000,00 грн.

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

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

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

Рішення

1. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, понесених при придбанні сировини й матеріалів становить:

$$\%TЗВ = (4000,00 + 2000,00) / (20000,00 + 30000,00) \times 100\% = 12\%.$$

2. Сума транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до списаних у виробництво сировини і матеріалів, дорівнює:

$$TЗВ_{\text{вирб.}} = 15000,00 \times 12\% / 100\% = 1800,00 \text{ грн.}$$

3. Бухгалтерські проведення з обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання сировини і матеріалів, за непрямим способом наведено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Бухгалтерські проведення з обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання сировини і матеріалів, за непрямим способом

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Надійшли сировина і матеріали від вітчизняних постачальників	201 «Сировина й матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	30000,00
Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	6000,00
Нараховано заборгованість перед постачальниками за доставку сировини і матеріалів	2011 «Транспортно-заготівельні витрати»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	2000,00
Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	400,00

Списано сировину і матеріали у виробництво	23 «Виробництво»	201 «Сировина й матеріали»	15000,00
Списано транспортно-заготівельні витрати, що відносяться до використаних у виробництві сировини і матеріалів	23 «Виробництво»	2011 «Транспортно-заготівельні витрати»	1800,00

3. Методи оцінки вибуття запасів

Згідно з п. 16 П(С)БО 9 «Запаси» оцінка запасів при їх відпуску у виробництво, продажу або списанні здійснюється за одним з таких методів:

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

При цьому для усіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.



Метод ідентифікованої собівартості передбачає оцінку вибуття запасів за цінами їх фактичного надходження.

Метод ідентифікованої собівартості є найбільш точним з точки зору формування фінансових результатів, але потребує наявності значних складських приміщень для відокремленого зберігання кожної партії запасів, вимагає організації натурально-вартісного обліку запасів у розрізі їх найменувань. Застосовується до дорогих, взаємозамінних запасів. Наприклад, до автомобілів, комп'ютерної техніки, меблів, побутової техніки, ювелірних виробів тощо.



Метод середньозваженої собівартості передбачає оцінку вибуття запасів за середньозваженою ціною, яка визначається за формулою (3.3):

$$\mathcal{C}_{\text{сер}} = \frac{\kappa_1 \mathcal{C}_1 + \kappa_2 \mathcal{C}_2 + \dots + \kappa_n \mathcal{C}_n}{\text{Загальна кількість запасів}}, \quad (3.3)$$

де, $\mathcal{C}_{\text{сер}}$ – середньозважена ціна запасів,

κ – кількість окремої партії запасів;

$\mathcal{C}$ – ціна окремої партії запасів.

Цей метод є простим у застосуванні і достатньо точним, оскільки враховує середню ціну на запаси.

Визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів згідно з п. 18, 19 П(С)БО 9 «Запаси» передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися такими способами:

1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю – проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів – проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.



Приклад 3.3. Визначити собівартість списаного у виробництво цукру-піску, використовуючи дані про його рух за жовтень 2014 р. (табл. 3.3), оцінюючи його за: 1) щомісячною середньозваженою собівартістю; 2) періодичною середньозваженою собівартістю.

Умова завдання

Таблиця 3.3

Інформація про залишки та рух цукру-піску за жовтень 2014 року

Показники	Кількість, кг	Ціна, грн.
1. Залишок цукру-піску на 1.10.2014 р.	40	6,10
2. Придбано цукру-піску за жовтень 2014 р.:		
4.10.2014 р.	63	6,05
15.10.2014 р.	30	6,13
3. Списано у виробництво цукру-піску за жовтень 2014 р.		

7.10.2014 р.	28	?
19.10.2014 р.	51	?

Рішення

Алгоритм визначення собівартості списаного у виробництво цукру-піску з використанням різних методів наведено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Розрахунок собівартості списаного у виробництво цукру-піску

Показники	Кількість, кг	Ціна, грн.	Вартість, грн.
<i>Оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю</i>			
1. Залишок цукру-піску на 1.10.2014 р.	40	6,10	244,00
2. Придбано цукру-піску за жовтень 2014 р.:			
04.10.2014 р.	63	6,05	381,15
15.10.2014 р.	30	6,13	183,90
Усього придбано за жовтень 2014 р.	93	-	565,05
3. Списано у виробництво цукру-піску за жовтень 2014 р.			
07.10.2014 р.	28	6,08	170,24
19.10.2014 р.	51	6,08	310,08
Усього списано за жовтень 2014 р.	79	6,08	480,32
4. Залишок цукру-піску на 31.10.2014 р.	54	6,08	328,32
Розрахунок середньозваженої вартості одиниці запасу на кінець місяця = $(244,00 + 381,15 + 183,9) / 40 + 93 = 809,05 / 133 = 6,08$ грн.			
<i>Оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю</i>			
1. Залишок цукру-піску на 1.10.2014 р.	40	6,10	244,00
2. Придбано цукру-піску за жовтень 2014 р.:			
04.10.2014 р.	63	6,05	381,15
15.10.2014 р.	30	6,13	183,90
Усього придбано за жовтень 2014 р.	93	-	565,05
3. Списано у виробництво цукру-піску за жовтень 2014 р.			
07.10.2014 р.	28	6,06	169,68
19.10.2014 р.	51	6,09	310,59
Усього списано за жовтень 2014 р.	79	-	480,27
4. Залишок цукру-піску на 31.10.2014 р.	54	6,09	328,86
Розрахунок середньозваженої вартості одиниці запасу на 07.10.2014 р. = $(244,00 + 381,15) / 40 + 63 = 625,15 / 103 = 6,06$ грн.			
Розрахунок середньозваженої вартості одиниці запасу на 19.10.2014 р. = $(244,00 + 381,15 - 169,68 + 183,9) / 40 + 63 - 28 + 30 = 639,27 / 105 = 6,09$ грн.			

Розглянувши та проаналізувавши порядок визначення середньозваженої вартості одиниці запасу за щомісячною та

періодичною системами можна зробити висновок, що у разі використання способу оцінки вибуття запасів за щомісячною середньозваженою собівартістю розрахунок середньозваженої вартості одиниці запасів, списаних у виробництво, проводиться лише в кінці місяця, а при використанні способу оцінки вибуття запасів за періодичною середньозваженою собівартістю розрахунок середньозваженої вартості одиниці запасів, списаних у виробництво, проводиться на дату кожного списання запасів. В результаті чого при використанні оцінки за щомісячною середньозваженою собівартістю в порівнянні з оцінкою за періодичною середньозваженою собівартістю вартість списаних у виробництво запасів збільшується, а вартість залишку запасів на кінець місяця зменшується.



Метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) базується на припущенні, що першими вибувають ті запаси, які надійшли першими.

Тому оцінка їх вибуття здійснюється за цінами перших за часом надходжень, а оцінка залишків – за цінами останніх за часом надходжень. Оскільки ціни перших надходжень завжди внаслідок інфляції нижчі за ціни наступних, то за цим методом собівартість вибулих запасів занижується, а прибуток підприємства завищується. Тому цей метод є вигідним для держави у фіскальних цілях і призводить до сплати більшого розміру податку на прибуток.



Метод нормативних затрат використовується у виробництві і полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлюються підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно перевірятися і переглядатися.

Метод нормативних затрат використовується на виробничих підприємствах з невеликою номенклатурою продукції, наприклад, на підприємствах легкої, харчової та меблевої промисловості. Суть його полягає в тому, що для кожного виду продукції, що випускається на підприємстві, розробляють та

затверджують норми використання визначених складових. Так, для виготовлення продуктів харчування на підприємствах харчової промисловості норми закладки інгредієнтів визначено затвердженими державними галузевими стандартами.

Для виготовлення страв та напівфабрикатів (маються на увазі напівфабрикати, що використовуються для подальшого продажу) ці норми визначені Збірником рецептури страв та кулінарної продукції. У легкій промисловості для виготовлення продукції на кожний її вид та модель підприємство самостійно визначає та затверджує норми затрат.

Як правило, на таких підприємствах постійно змінюються ціни на придбані основні матеріали, на сировину, куповані вироби і напівфабрикати тощо. Не секрет, що ці зміни - у бік зростання. Тому підприємствам-виробникам доцільно укласти із постачальниками довгострокові договори поставок. Оскільки, по-перше, при укладенні довгострокового договору можна одержати ряд знижок на сировину та матеріали; по-друге, ціни на такі матеріали та сировину визначені заздалегідь. Надалі при калькулюванні продукції підприємство-виробник матиме можливість довго не змінювати ці статті витрат. Тим більше, що при укладанні довгострокових договорів поставок гроші можна сплачувати за кожен партію одержаної сировини.

При встановленні цих нормативів до уваги береться нормальний рівень використання запасів, виробничих потужностей, оплати праці, прогнозних значень обсягів виробництва і діючих цін.

Якщо уявити ідеальну ситуацію: ціни на сировину та матеріали не змінюються, підприємство має постійного покупця, виробництво працює ритмічно, готова продукція відвантажується за планом, змінні виробничі затрати точно відповідають нормативним, а постійні затрати залишаються без змін, - можна легко визначити планову виробничу собівартість. У цьому випадку вона відповідатиме фактичній собівартості.

Проте на практиці це майже не можливо. Ціни на основні матеріали та сировину постійно змінюються; змінюється заробітна плата працівників; фактичне витрачання матеріалів та сировини у процесі виробництва може перевищувати нормативне. Тому виникають різниці між фактичними та нормативними витратами, які умовно поділяють на кілька груп:

1. Різниці кількості – різниці між фактичними та

нормативними затратами вхідних складових готової продукції. Сюди належать їх перевитрати та недовитрати. У цьому випадку основне завдання бухгалтерії та керівника підприємства - щоб такі відхилення були мінімальні.

2. Різниці вартості – це різниці між фактичною та нормативною вартістю сировини, матеріалів, напівфабрикатів. Крім цього, до складу вартісних різниць належать різниці й інших вхідних затрат виробничого процесу: оплата праці, комунальні платежі тощо.

3. Різниці виробничі – це різниці, що виникають в обсязі випуску продукції. Виробничі різниці переважно виникають як наслідок двох попередніх видів різниць.



Метод ціни продажу передбачає ведення обліку товарів за продажними цінами, облік і розподіл торговельної націнки в кінці місяця між залишками товарів і товарами реалізованими.

Застосовується в роздрібній торгівлі та ресторанному бізнесі, не є абсолютно точним внаслідок усереднення розміру торгової націнки і заокруглень при розрахунках.



Приклад 3.4. *Визначити собівартість реалізованих товарів – цукерок «Рандеву» усіма можливими методами.*

Умова завдання

Дані про залишки та рух товарів – цукерок «Рандеву» за жовтень 2014 року наведені в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Дані про залишки та рух цукерок «Рандеву» за жовтень 2014 року

Показники	Кількість, кг	Ціна, грн.
Залишок цукерок на 01.10.2014 р.	20	42,00
Придбано цукерок за жовтень 2014 р.:		
01.10.2014 р.	13	42,50
10.10.2014 р.	21	43,05
Реалізовано цукерок покупцям за жовтень 2014 р.		
19.10.2014 р.	29	?
Залишок цукерок на 31.10.2014 р.	?	?

Рішення

Алгоритм визначення собівартості реалізованих товарів із використанням різних методів наведено у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

**Розрахунок собівартості реалізованих товарів –
цукерок «Рандеву»**

Показники	Кількість, кг	Ціна, грн.	Вартість, грн.
Оцінка за ідентифікованою собівартістю			
1. Залишок цукерок на 1.10.2014 р.	20	42,00	840,00
2. 01.10.2014 р. придбано цукерок	13	42,50	522,50
3. 10.10.2014 р. придбано цукерок	21	43,05	904,05
4. 19.10.2014 р. реалізовано цукерок	29	(20×42,00) + (9×42,50) = 1222,50	
Залишок цукерок на 31.10.2014 р.	4	42,50	1074,05
	21	43,05	
Оцінка за середньозваженою собівартістю			
1. Залишок цукерок на 1.10.2014 р.	20	42,00	840,00
2. 01.10.2014 р. придбано цукерок	13	42,50	522,50
3. 10.10.2014 р. придбано цукерок	21	43,05	904,05
4. 19.10.2014 р. реалізовано цукерок	29	41,97	1217,13
Залишок цукерок на 31.10.2014 р.	25	41,97	1044,75
Розрахунок середньозваженої вартості одиниці запасу на кінець місяця = (840,00+522,50+904,05) / 20+13+21 = 2266,55 / 54 = 41,97 грн.			
Оцінка за собівартістю перших за часом надходження запасів (ФІФО)			
1. Залишок цукерок на 1.10.2014 р.	20	42,00	840,00
2. 01.10.2014 р. придбано цукерок	13	42,50	522,50
3. 10.10.2014 р. придбано цукерок	21	43,05	904,05
4. 19.10.2014 р. реалізовано цукерок	29	(13×42,50) + (16×43,05) = 1241,30	
Залишок цукерок на 31.10.2014 р.	20	42,00	1055,25
	5	43,05	
Оцінка за ціною продажу			
1. Залишок цукерок на 1.10.2014 р.	20	55,00	1100,00
2. 01.10.2014 р. придбано цукерок	13	55,00	715,00
3. 10.10.2014 р. придбано цукерок	21	55,00	1155,05
4. 19.10.2014 р. реалізовано цукерок	29	55,00	1595,00
Залишок цукерок на 31.10.2014 р.	25	55,00	1375,00

Кожен із зазначених у вітчизняному законодавстві методів оцінки вибуття запасів має переваги та недоліки (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Переваги та недоліки методів оцінки вибуття запасів, встановлених П(С)БО 9 «Запаси»

Метод оцінки вибуття запасів	Переваги	Недоліки
Ідентифікованої собівартості	1) найбільш точний метод; 2) при застосуванні цього методу для кожної одиниці запасів використовується спеціальне маркування, яке дозволяє визначити її собівартість, таким чином підприємство може регулювати прибуток шляхом реалізації більш дорогих або більш дешевих запасів	1) трудомісткість методу; 2) у результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно
Середньозваженої собівартості	1) дає об'єктивну картину руху матеріальних цінностей на підприємстві; 2) при застосуванні цього методу чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш наближене фактичному; 3) доцільність використання даного методу оцінки запасів зумовлена рівномірністю їх списання, реальністю стану залишків запасів у балансі та вартості витрачених матеріальних цінностей; 4) метод полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів	1) не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони більш доречні в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень; 2) у період підвищення цін метод призводить до того, що підприємства оголошують більший прибуток, ніж реально отримують, у результаті чого сплачуються надлишкові кошти у вигляді податків
Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	1) метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком; 2) залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до реальної ринкової	1) метод призводить до заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується; 2) у період зростання цін підприємства

	вартості, на дату складання звітності; 3) вигідно застосувати при плановому скороченні закупок матеріалів та при очікуванні падіння цін на продукцію, що виготовляється; 4) в період постійного зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу	оголошують більший прибуток, ніж справжній і виплачують надлишкові кошти у вигляді прибуткових податків; 3) завищує фінансові результати, що в умовах інфляції призведе до зниження частки купівельної вартості та до «вимивання» оборотних коштів та нестачі платіжних ресурсів для придбання нових партій товарів за цінами, які постійно зростають
Нормативних затрат	1) можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм; 2) відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії; 3) укрупнення об'єктів обліку, оскільки нормативні калькуляції складають по всіх видах виробів, а відхилення враховують за групами однорідної продукції, унаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання; 4) охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат; 5) можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва	1) постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін
Ціни продажу	1) даний метод розповсюджений у роздрібній торгівлі	1) у балансі відображається продажна вартість товарів за вирахуванням нереалізованої торгової націнки, яка розраховується за допомогою середнього відсотка торгових націнок. Розрахована у такий спосіб величина досить приблизна і може відхилятися від реальної вартості товарів

4. Способи обліку товарів

У вітчизняній практиці сформувалося два способи обліку товарів:

- 1) за купівельними цінами;
- 2) за продажними цінами.

Порівняння умов застосування зазначених способів обліку товарів наведено у табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Умови застосування різних способів обліку товарів

Облік товарів за купівельними цінами	Облік товарів за продажними цінами
– наявність підрозділів як роздрібної, так і оптової торгівлі; – наявність широкої номенклатури товарів з суттєвими відмінностями у відсотку торговельної націнки та широкого застосування практики знижок; – для підприємства, серед користувачів звітності яких домінують зарубіжні партнери (завдяки відсутності методу обліку за цінам продажу у міжнародній практиці)	– для підприємств роздрібної торгівлі та громадського харчування; – за умови нестабільного відсотка торговельної націнки; – за необхідності зменшення трудомісткості облікових процедур; – необхідність посилення контролю за реалізацією товарів нижче собівартості

Облік товарів за купівельними цінами передбачає оприбуткування, зберігання і списання товарів при їх продажу за купівельними цінами. При цьому купівельна ціна – це ціна постачальника без ПДВ. Продажна ціна формується тільки при продажу товарів за формулою (3.4):

$$ПЦ = КЦ + ТН + ПДВ, \quad (3.4)$$

де, ПЦ – продажна ціна товарів;
КЦ – купівельна ціна товарів;
ТН – торгова націнка;
ПДВ – податок на додану вартість.

Цей спосіб використовується в оптовій торгівлі (в роздрібній торгівлі і ресторанному бізнесі – лише за наявності комп'ютерної техніки і відповідного програмного забезпечення). Він є простим у застосуванні, економічно виправданим, оскільки дає можливість легко реагувати на зміну

кон'юнктури ринку відповідним розміром торговельної націнки, не потребує проведення переоцінки на товари у разі зміни продажної ціни, але вимагає організації натурально-вартісного обліку товарів у розрізі їх найменувань.

При цьому способі для обліку товарів використовується рахунок 281 «Товари на складі». Він є активним, балансовим. За дебетом рахунку 281 «Товари на складі» відображається надходження товарів на склад, за кредитом – їх вибуття внаслідок продажу, нестачі, псування, уцінки або іншого списання. Сальдо означає залишки товарів на складі на певну дату і відображається у 2 розділі активу Балансу за рядком 1100 «Запаси».

Типова кореспонденція рахунків з обліку товарів за купівельними цінами наведена в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

**Типова кореспонденція рахунків з обліку товарів
за купівельними цінами**

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Надходження товарів від постачальників		
Надійшли товари від постачальників за купівельними цінами	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Реалізація товарів покупцям		
Відображено дохід від реалізації товарів покупцям за продажними цінами (купівельна ціна + торгова націнка + ПДВ 20%)	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	702 «Дохід від реалізації товарів»
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (1/6 від доходу від реалізації)	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»
Відображено собівартість реалізованих товарів (за купівельними цінами)	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»



Приклад 3.5. Відобразити господарські операції з обліку руху товарів за купівельними цінами на рахунках бухгалтерського обліку.

Умова завдання

Надійшли товари від постачальників за купівельними цінами на суму 1000,00 грн., ПДВ – 20%. Товари реалізовані покупцям за безготівковими розрахунками з націнкою 30%.

Рішення

Бухгалтерські проведення з обліку руху товарів за купівельними цінами наведено у табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Бухгалтерські проведення з обліку руху товарів за купівельними цінами

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Надходження товарів від постачальників			
Надійшли товари від постачальників за купівельними цінами	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1000,00
Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	200,00
Реалізація товарів покупцям			
Відображено дохід від реалізації товарів вітчизняним покупцям за продажними цінами (купівельна ціна 1000 + торгова націнка 30% + ПДВ 20%)	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	1560,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (1/6 від доходу від реалізації)	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	260,00
Відображено собівартість реалізованих товарів (за купівельними цінами)	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»	1000,00

Облік товарів за продажними цінами передбачає оприбуткування, зберігання і списання товарів при їх продажу за продажними цінами. При цьому продажна ціна формується уже при надходженні товарів за формулою (3.4):

$$ПЦ = КЦ + ТН + ПДВ, \quad (3.4)$$

де, ПЦ – продажна ціна товарів;
КЦ – купівельна ціна товарів;

ТН – торгова націнка;

ПДВ – податок на додану вартість.

Цей спосіб застосовується в роздрібній торгівлі та ресторанному бізнесі. Він є технічно складнішим і не зовсім виправданим, оскільки продажна ціна формується при надходженні товарів і у разі зміни кон'юнктури ринку розмір торговельної націнки може коригуватися лише шляхом проведення переоцінки, потребує ведення відокремленого обліку торговельної націнки, але не вимагає організації натурально-вартісного обліку товарів у розрізі їх найменувань.

При цьому способі для обліку товарів використовується два рахунки:

– рахунок 282 «Товари в торгівлі» – активний, балансовий. За дебетом рахунку 282 «Товари в торгівлі» відображається надходження товарів, за кредитом – їх вибуття внаслідок продажу, нестачі, псування, уцінки або іншого списання. Сальдо означає залишки товарів в торговельній мережі на певну дату і відображається у 2 розділі активу Балансу за рядком 1100 «Запаси»;

– рахунок 285 «Торговельна націнка» – пасивний, контррегулюючий. За кредитом рахунку 285 «Торговельна націнка» відображається нарахування торговельної націнки, за дебетом – її списання внаслідок уцінки, псування товарів, їх продажу або надання знижок покупцям. Сальдо означає суму торговельної націнки, що відноситься до залишку нереалізованих товарів, і відображається у 2 розділі активу Балансу за рядком 1100 «Запаси» згорнуто, тобто сальдо рахунку 282 «Товари в торгівлі» за мінусом сальдо рахунку 285 «Торговельна націнка».

Типова кореспонденція рахунків з обліку руху товарів за продажними цінами наведена в табл. 3.11.

Таблиця 3.11

**Типова кореспонденція рахунків з обліку руху товарів
за продажними цінами**

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
<i>Надходження товарів від постачальників</i>		
Надійшли товари від постачальників за купівельними цінами	282 «Товари в торгівлі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними

		постачальниками»
Нараховано торговельну націнку (торгова націнка + ПДВ)	282 «Товари в торгівлі»	285 «Торговельна націнка»
Реалізація товарів покупцям		
Здано виручку від реалізації товарів в касу підприємства	301 «Каса в національній валюті»	702 «Дохід від реалізації товарів»
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (1/6 від доходу від реалізації)	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»
Відображено продажну вартість реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	282 «Товари в торгівлі»
Списано торгову націнку, що відноситься до реалізованих товарів (в кінці місяця на підставі складеного розрахунку методом «червоного сторно»)	902 «Собівартість реалізованих товарів»	285 «Торговельна націнка»



Приклад 3.6. Відобразити господарські операції з обліку руху товарів за продажними цінами на рахунках бухгалтерського обліку.

Умова завдання

Надійшли товари від постачальників за купівельними цінами на суму 1000,00 грн., ПДВ – 20%, торгова націнка – 30%. Впродовж місяця всі товари реалізовані населенню за готівку. Виручка від реалізації товарів здана в касу підприємства.

Рішення

Бухгалтерські проведення з обліку руху товарів за продажними цінами наведено у табл. 3.12.

Таблиця 3.12

Бухгалтерські проведення з обліку руху товарів за продажними цінами

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Надходження товарів від постачальників			
Надійшли товари від постачальників за купівельними цінами	282 «Товари в торгівлі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	1000,00
Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	200,00
Нараховано торговельну	282 «Товари в	285 «Торговельна	560,00

націнку (торгова націнка 30% + ПДВ 20%)	торгівлі»	націнка»	
Реалізація товарів покупцям			
Здано виручку від реалізації товарів в касу підприємства	301 «Каса в національній валюті»	702 «Дохід від реалізації товарів»	1560,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (1/6 від доходу від реалізації)	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	260,00
Відображено продажну вартість реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	282 «Товари в торгівлі»	1560,00
Списано торгову націнку, що відноситься до реалізованих товарів (в кінці місяця на підставі складеного розрахунку методом «червоного сторно»)	902 «Собівартість реалізованих товарів»	285 «Торговельна націнка»	(560,00)

5. Способи обліку готової продукції



Готова продукція – це вироби, що пройшли всі стадії технологічної обробки, відповідають технічним вимогам та стандартам і придатні для реалізації покупцям.

Облік готової продукції може здійснюватися за фактичною виробничою собівартістю або за продажними цінами (плановою собівартістю).

Фактична виробнича собівартість – це сума всіх витрат, фактично понесених на виготовлення продукції. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» фактична виробнича собівартість готової продукції включає:

– прямі матеріальні витрати (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. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва);

– прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат);

– інші прямі витрати (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 складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення технічно неминучого браку);

– змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати (до змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством самостійно.

Фактична виробнича собівартість готової продукції визначається в кінці місяця за даними рахунку 23 «Виробництво» за формулою (3.5):

$$\Phi BC = HB_{\text{поч}} + BB - Б - ЗВ - HB_{\text{кін.}}, \quad (3.5)$$

де, $HB_{\text{поч}}$ - незавершене виробництво на початок місяця;

BB – витрати, понесені на виробництво продукції на місяць;

$Б$ – вартість браку, виявленого у виробництві;

ЗВ – вартість зворотних відходів із виробництва;

НВ_{кін.} - незавершене виробництво на кінець місяця.

Облік готової продукції за фактичною виробничою собівартістю ведеться на невеликих виробничих підприємствах з вузьким асортиментом готової продукції. Він є простим у застосуванні, але при ньому втрачається контроль за наявністю та рухом готової продукції. Це пов'язано з тим, що фактична виробнича собівартість виготовленої продукції може бути визначена лише в кінці місяця (після відображення всіх прямих витрат, розподілу непрямих витрат та складання звітної калькуляції), а реалізовується щодня. При цьому натурально-вартісний облік готової продукції впродовж місяця ведеться лише по кількості, а бухгалтерські проведення на оприбуткування та списання готової продукції робляться в кінці місяця після визначення фактичної виробничої собівартості.

При цьому способі для обліку готової продукції використовується рахунок 26 «Готова продукція». Він є активним, балансовим. За дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції із виробництва, за кредитом – її вибуття внаслідок продажу, нестачі, псування, уцінки або іншого списання. Сальдо означає залишки готової продукції на складі на певну дату і відображається у 2 розділі активу Балансу за рядком 1100 «Запаси».

Типова кореспонденція рахунків з обліку готової продукції за фактичною виробничою собівартістю наведена в табл. 3.13.

Таблиця 3.13

Типова кореспонденція рахунків з обліку готової продукції за фактичною виробничою собівартістю

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Надходження готової продукції із виробництва		
Надійшла готова продукція із виробництва за фактичною виробничою собівартістю (в кінці місяця)	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
Реалізація готової продукції покупцям		
Відображено дохід від реалізації готової продукції вітчизняним покупцям за продажними цінами	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (1/6 від	701 «Дохід від реалізації готової	641 «Розрахунки за податками»

доходу від реалізації)	продукції»	
Відображено собівартість реалізованої готової продукції за фактичною виробничою собівартістю (в кінці місяця)	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»



Приклад 3.7. Відобразити господарські операції з обліку руху готової продукції за фактичною виробничою собівартістю на рахунках бухгалтерського обліку.

Умова завдання

Надійшла готова продукція із виробництва за фактичною виробничою собівартістю на 3000,00 грн., вся продукція реалізована покупцям за продажними цінами на суму 6600,00 грн., ПДВ – 20%.

Рішення

Бухгалтерські проведення з обліку руху готової продукції за фактичною виробничою собівартістю наведено у табл. 3.14.

Таблиця 3.14

Бухгалтерські проведення з обліку руху готової продукції за фактичною виробничою собівартістю

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>Надходження готової продукції із виробництва</i>			
Надійшла готова продукція із виробництва за фактичною виробничою собівартістю (в кінці місяця)	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»	3000,00
<i>Реалізація готової продукції покупцям</i>			
Відображено дохід від реалізації готової продукції вітчизняним покупцям за продажними цінами	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	6600,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (1/6 від доходу від реалізації)	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»	1100,00
Відображено собівартість реалізованої готової продукції за фактичною виробничою собівартістю (в кінці місяця)	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	3000,00

Застосування продажних цін (планової собівартості) для обліку готової продукції доцільне на великих виробничих підприємствах, які здійснюють масовий випуск продукції широкого асортименту.

У цьому разі випущена із виробництва готова продукція оприбутковується протягом місяця на складі за продажними цінами (плановою собівартістю), а в кінці місяця здійснюється облік і розподіл відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від продажної (планової) вартості.

При цьому способі для обліку готової продукції використовуються два рахунки:

- рахунок 26 «Готова продукція» – активний, балансовий. За дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції із виробництва, за кредитом – її вибуття внаслідок продажу, нестачі, псування, уцінки або іншого списання. Сальдо означає залишки готової продукції на складі на певну дату і відображається у 2 розділі активу Балансу за рядком 1100 «Запаси»;

- рахунок 261 «Відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості» – пасивний, контррегулюючий. За кредитом рахунку 261 «Відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості» відображається збільшення відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від продажної (планової) вартості, за дебетом – його зменшення або списання внаслідок уцінки, псування, продажу або іншого вибуття готової продукції. Сальдо означає відхилення фактичної виробничої собівартості готової продукції від продажної (планової) вартості, що відноситься до залишку нереалізованої готової продукції, і відображається у 2 розділі активу Балансу за рядком 1100 «Запаси» згорнуто, тобто сальдо рахунку 26 «Готова продукція» за мінусом сальдо рахунку 261 «Відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості».

Типова кореспонденція рахунків з обліку руху готової продукції за продажними цінами наведена в табл. 3.15.

Таблиця 3.15

Типова кореспонденція рахунків з обліку руху готової продукції за продажними цінами

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Надходження готової продукції із виробництва		
Надійшла готова продукція із виробництва за продажними цінами (впродовж місяця)	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
Відображено відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості, якщо фактична виробнича собівартість вища, ніж продажна вартість (в кінці місяця)	26 «Готова продукція»	261 «Відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості»
Відображено відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості, якщо фактична виробнича собівартість нижча, ніж продажна вартість (в кінці місяця методом «червоного сторно»)	26 «Готова продукція»	261 «Відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості»
Реалізація готової продукції покупцям		
Відображено дохід від реалізації готової продукції вітчизняним покупцям за продажними цінами	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (1/6 від доходу від реалізації)	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»
Відображено продажну вартість реалізованої готової продукції (впродовж місяця)	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
Списано відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості, що відноситься до реалізованої готової продукції (в кінці місяця на підставі складеного розрахунку методом «червоного сторно»)	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	261 «Відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості»



Приклад 3.8. Відобразити господарські операції з обліку руху готової продукції за продажними цінами рахунках бухгалтерського обліку.

Умова завдання

Надійшла готова продукція із виробництва за продажними цінами на 6600,00 грн. Уся продукція реалізована покупцям, ПДВ – 20%. Фактична виробнича собівартість готової продукції – 4600,00 грн.

Рішення

Бухгалтерські проведення з обліку руху готової продукції за продажними цінами наведено у табл. 3.16.

Таблиця 3.16

Бухгалтерські проведення з обліку руху готової продукції за продажними цінами

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Надходження готової продукції із виробництва			
Надійшла готова продукція із виробництва за продажними цінами (впродовж місяця)	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»	6600,00
Відображено відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості, якщо фактична виробнича собівартість вища, ніж продажна вартість (в кінці місяця)	26 «Готова продукція»	261 «Відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості»	(2000,00)
Реалізація готової продукції покупцям			
Відображено дохід від реалізації готової продукції вітчизняним покупцям за продажними цінами	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	6600,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (1/6 від доходу від реалізації)	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	641 «Розрахунки за податками»	1100,00
Відображено продажну вартість реалізованої готової продукції (впродовж місяця)	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	6600,00
Списано відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної вартості, що відноситься до	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	261 «Відхилення фактичної виробничої собівартості від продажної	(2000,00)

реалізованої готової продукції (в кінці місяця на підставі складеного розрахунку методом «червоного сторно»)		вартості»	
--	--	-----------	--

6. Способи оцінки незавершеного виробництва



Під **незавершеним виробництвом** як об'єктом бухгалтерського обліку розуміється продукція (роботи, послуги), що не пройшла всі стадії технологічної обробки, а також продукція, яка не повністю укомплектована, не пройшла технічний контроль та не готова до реалізації.

Фактичні залишки незавершеного виробництва у натуральних показниках виявляються в кінці місяця шляхом проведення інвентаризації. При цьому складається інвентаризаційний опис, в якому зазначається перелік незавершених процесом виробництва вузлів, деталей, частин, їх одиниця виміру та кількість.

Оцінка вартості незавершеного виробництва може здійснюватися на різних стадіях виробничого процесу: до та після оцінки готової продукції.

У першому випадку, коли оцінка незавершеного виробництва передуює оцінці готової продукції використовують наступні методи:

- за сумою прямих матеріальних витрат, що включає вартість фактично використаних на виробництво сировини, матеріалів, палива, тари, будівельних матеріалів, запасних частин, напівфабрикатів тощо;

- за сумою всіх прямих витрат, що включає фактично понесені прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати (наприклад, амортизацію основних засобів, відрахування на соціальні заходи тощо);

- за фактичною виробничою собівартістю, що включає фактично понесені прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати;

- за плановою (нормативною) виробничою собівартістю, що визначається у сумі запланованих на виробництво прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших

прямих витрат, змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат.

При цьому оцінка незавершеного виробництва, що передусе оцінці готової продукції, здійснюється різними способами залежно від того чи є виробництво масовим (серійним) чи одиничним (рис. 3.1).

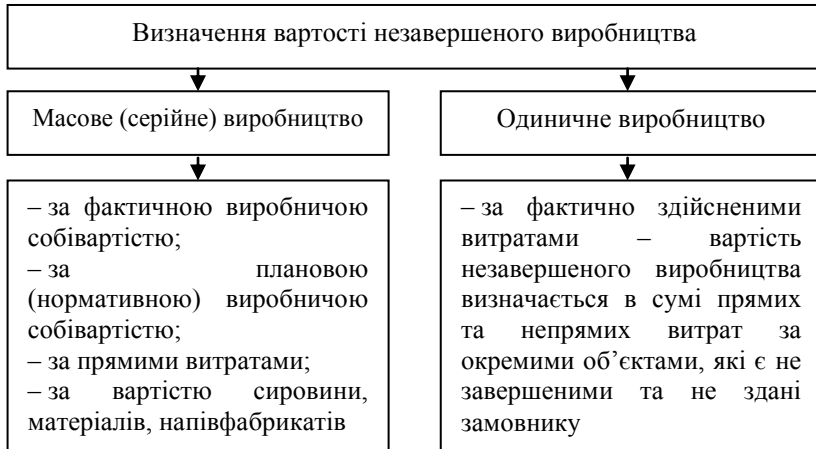


Рис. 3.1. Способи оцінки незавершеного виробництва

У другому випадку, коли оцінка незавершеного виробництва відбувається після оцінки готової продукції, використовують два альтернативні методи оцінки незавершеного виробництва:

- за плановою (нормативною) виробничою собівартістю;
- за фактичною виробничою собівартістю.

Достовірна оцінка незавершеного виробництва має важливе значення для точного розрахунку собівартості виготовленої продукції і забезпечення збереження незавершених деталей і виробів у виробництві.

У розпорядчому документі про облікову політику виробничого підприємства щодо незавершеного виробництва має бути визначено перелік статей, за якими оцінюється незавершене виробництво, варіанти обліку незавершеного виробництва (до чи після оцінки готової продукції), спосіб оцінки незавершеного виробництва.



Приклад 3.9. *Визначити вартість незавершеного виробництва, оцінюючи його до і після проведення оцінки готової продукції усіма можливими способами.*

Умова завдання

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

Рішення

Алгоритм визначення вартості незавершеного виробництва з використанням різних методів наведено в табл. 3.17

Таблиця 3.17

Розрахунок вартості незавершеного виробництва

Показники	Кількість, шт.	Ціна, грн.	Вартість, грн.
<i>Оцінка вартості незавершеного виробництва до проведення оцінки готової продукції</i>			
<i>Оцінка вартості незавершеного виробництва за сумою прямих матеріальних витрат</i>			
Обсяг незавершеного виробництва на кінець місяця	5	2500,00	12500,00
Розрахунок вартості одного виробу на кінець місяця = $35000,00 / 14 = 2500,00$ грн.			
Розрахунок обсягу незавершеного виробництва на кінець місяця = $2500,00 \times 5 = 12500,00$ грн.			
Розрахунок вартості готової продукції на кінець місяця = $(9 \times 2500,00) - 12500,00 = 10000,00$			
<i>Оцінка вартості незавершеного виробництва</i>			

<i>за сумою всіх прямих витрат</i>			
Обсяг незавершеного виробництва на кінець місяця	5	3965,29	19826,45
Розрахунок вартості одного виробу на кінець місяця = $(35000,00+15000,00+5514,00) / 14 = 3965,29$ грн.			
Розрахунок обсягу незавершеного виробництва на кінець місяця = $3965,29 \times 5 = 19826,45$ грн.			
Розрахунок вартості готової продукції на кінець місяця = $(9 \times 3965,29) - 19826,45 = 15861,16$			
<i>Оцінка вартості незавершеного виробництва за фактичною виробничою собівартістю</i>			
Обсяг незавершеного виробництва на кінець місяця	5	4303,51	21517,55
Розрахунок вартості одного виробу на кінець місяця = $(35000,00+15000,00+5514,00+2000,00+2000,00+735,20) / 14 = 4303,51$ грн.			
Розрахунок обсягу незавершеного виробництва на кінець місяця = $4303,51 \times 5 = 21517,55$ грн.			
Розрахунок вартості готової продукції на кінець місяця = $(9 \times 4303,51) - 21517,55 = 17214,04$			
<i>Оцінка вартості незавершеного виробництва після проведення оцінки готової продукції</i>			
<i>Оцінка вартості незавершеного виробництва за фактичною виробничою собівартістю</i>			
Обсяг незавершеного виробництва на кінець місяця	5	4303,51	21517,55
Розрахунок фактичної виробничої собівартості одного виробу на кінець місяця = $(35000,00+15000,00+5514,00+2000,00+2000,00+735,20) / 14 = 4303,51$ грн.			
Розрахунок фактичної виробничої собівартості готової продукції на кінець місяця = $(9 \times 4303,51) - 21517,55 = 17214,04$			
Розрахунок обсягу незавершеного виробництва на кінець місяця = $4303,51 \times 5 = 21517,55$ грн.			

7. Дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу

Основні вимоги до визнання та оцінки необоротних активів

та груп вибуття, утримуваних для продажу, викладені в П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Згідно з п. 4, розділу I, П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», група вибуття – це сукупність необоротних активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції.

Елементом облікової політики щодо необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, є порядок визначення дати їх первісного визнання.

Згідно з п. 3, розділу II, П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», датою первісного визнання необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу, може бути:

1) дата, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови:

- економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані;

- їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу;

- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості;

2) дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу.

Ситуація 3.1. Чиста балансова вартість (первісна, з відрахуванням зношення та збитків від знецінення) об'єкта основних засобів становить 70,0 тис. грн. Прийнято рішення цей об'єкт продати, але чисті надходження від продажу (виручка мінус витрати, пов'язані з продажем), як очікується, можуть становити тільки 50,0 тис. грн., таким чином облікова вартість цього об'єкта зменшується на 20,0 тис. грн. У даному випадку датою визнання активів та груп вибуття як утримуваних для продажу буде дата відображення в обліку зазначених активів за вартістю, що буде отримана у результаті їх реалізації.

Ситуація 3.2. Компанія придбала іншу компанію, що складається з двох самостійних виробничих підрозділів. Один з них, частка якого в загальній сумі покупки становить 500,0 тис. грн, вирішено перепродати. На продаж передбачається витратити 40,0 тис. грн. Отже, справедлива вартість з відрахуванням витрат на продаж становитиме 460,0 тис. грн (500,0 - 40,0). 460,0 тис. грн. — це і є та вартість, за якою слід обліковувати цей об'єкт (фактично — групу, оскільки сукупність активів, з яких складається даний підрозділ, представляють як довгострокові активи, так і поточні, сюди ж належать пов'язані з цими активами зобов'язання) до вибуття. У даному випадку датою первісного визнання активів та груп вибуття, утримуваних для продажу є дата придбання (оприбуткування) іншої компанії.

Ситуація 3.3. Кілька об'єктів, які можуть слугувати основними засобами, придбано спеціально для перепродажу за 50,0 тис. грн кожен. Очікується, що ці об'єкти може бути продано за 70,0 тис. грн. Отже, обліковувати до продажу їх належить за 50,0 тис. грн, тобто за вартістю, що фактично склалася на час покупки. У даному випадку датою первісного визнання активів та груп вибуття, утримуваних для продажу є дата придбання зазначених активів.



Приклад 3.10. Відобразити в бухгалтерському обліку переведення об'єкта основних засобів до складу необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу.

Умова завдання

У березні 2014 р. підприємством прийнято рішення про продаж основних засобів первісною вартістю 20000,00 грн., Сума нарахованого зносу таких основних засобів на дату балансу становить 18000,00 грн.

Відомо, що об'єкт основних засобів було придбано:

а) у березні 2011 р., та оскільки їх використання не приносить економічних вигод, у червні 2014 р. з покупцем укладено контракт про продаж основних засобів за справедливою вартістю в сумі 17500,00 грн.

б) у лютому 2014 р. з метою подальшого продажу за справедливою вартістю 22000,00 грн.

Рішення

Відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку наведено у табл. 3.19.

Таблиця 3.19

Бухгалтерські проведення з обліку реалізації основних засобів, утримуваних для продажу

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Переведення основних засобів до складу необоротних активів, які утримуються для продажу			
Відображено залишкову вартість основних засобів, призначених для продажу	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	10 «Основні засоби»	2000,00
Списано основні засоби за рахунок попередньо нарахованої амортизації	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»	18000,00
А) Реалізовано основні засоби покупцям у червні 2014 р.			
Відображено дохід від реалізації основних засобів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	17500,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»	2916,67
Списано залишкову вартість реалізованих основних засобів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	2000,00
Б) Реалізовано основні засоби покупцям у березні 2014 р.			
Відображено дохід від реалізації основних засобів	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	22000,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками»	3666,67
Списано залишкову вартість реалізованих основних засобів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»	2000,00

Аналізуючи даний приклад можна сказати, що у випадку А) датою переведення основних засобів до складу необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу є дата

відображення в обліку основних засобів (червень 2014 р.) за вартістю, що буде отримана у результаті їх реалізації (17500,00 грн.); у випадку Б) датою переведення основних засобів до складу необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу дата придбання зазначених основних засобів (лютий 2014 р.) за вартістю, що буде отримана у результаті їх реалізації (22000,00 грн.).

8. Методи нарахування резерву сумнівних боргів та спосіб визначення коефіцієнта сумнівності



Дебіторська заборгованість – це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

У бухгалтерському обліку дебіторська заборгованість класифікується за строком погашення та видами. Так, за строком погашення розрізняють:

- поточну дебіторську заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу;

- довгострокову дебіторську заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

За видами дебіторська заборгованість буває:

- звичайна;
- сумнівна;
- безнадійна.

Звичайна дебіторська заборгованість – це сума дебіторської заборгованості, яка виникає та має бути погашена у ході нормального операційного циклу.

Сумнівна дебіторська заборгованість – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість у її погашенні боржником.

Безнадійна дебіторська заборгованість – це поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її

неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

У процесі діяльності підприємство може отримувати інформацію, на підставі якої виникає невпевненість у погашенні боржником дебіторської заборгованості. Про це можуть свідчити різні дані, а саме: листування з підприємствами-дебіторами; негативна динаміка погашення заборгованості; відсутність надходження оплати протягом порівняно тривалого періоду часу; дані про несприятливий фінансовий стан дебітора і т. д. Саме тому, а також з метою відображення реального фінансового становища підприємства виникає необхідність створення резерву сумнівних боргів по дебіторській заборгованості, яка виникає при реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства до елементів облікової політики щодо поточної дебіторської заборгованості відносять метод нарахування резерву сумнівних боргів та у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності.

Альтернативними методами нарахування резерву сумнівних боргів є:

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

При застосуванні методу абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву сумнівних боргів визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів. Такий аналіз можна проводити або на підприємстві, у якого порівняно невелика кількість дебіторів і є дані, що характеризують їх реальний фінансовий стан, або на великому підприємстві, у штаті якого функціонують відповідні служби, наприклад, відділ (сектор, група) з контролю за дебіторською заборгованістю, служба економічної безпеки і т.п. При цьому за даними балансу підприємства-боржника визначається коефіцієнт загальної платоспроможності за формулою (3.6):

$$K_{\text{плат}} = \frac{ПЗ}{ОА}, \quad (3.6)$$

де, $K_{\text{плат}}$ – коефіцієнт платоспроможності;

ПЗ – поточні зобов'язання;

ОА – оборотні активи.

Якщо $K_{\text{плат.}}$ більший або дорівнює 1, то резерв сумнівних боргів не нараховується. Якщо $K_{\text{плат.}}$ менше 1, то резерв сумнівних боргів нараховується у розмірі того відсотка дебіторської заборгованості, яка не може бути погашена. Наприклад, якщо $K_{\text{плат.}}$ дорівнює 1,016 – це означає, що підприємство-боржник є платоспроможним. Воно здатне за рахунок власних оборотних активів погасити 101,6% поточних зобов'язань. Отже резерв сумнівних боргів не нараховується. Якщо $K_{\text{плат.}}$ дорівнює 0,988 – це означає, що підприємство-боржник не є абсолютно платоспроможним і може за рахунок наявних оборотних активів погасити лише 98,8% поточних зобов'язань. Отже на 1,2% дебіторської заборгованості даного підприємства слід нарахувати резерв сумнівних боргів.



Приклад 3.11. *Визначити розмір резерву сумнівних боргів, якщо розпорядчим документом про облікову політику підприємства передбачено застосування методу абсолютної суми сумнівної заборгованості.*

Умова завдання

Підприємство «Стар» заборгувало фірмі «Олівія» 10000,00 грн. Відомо, що вартість оборотних активів підприємства «Стар» складає 986560,00 грн., а поточні зобов'язання становлять 621340,00 грн.

Рішення

1. Коефіцієнт платоспроможності дорівнює $621340,00 / 986560,00 = 0,63$;

Це означає, що підприємство-боржник не є абсолютно платоспроможним і може за рахунок наявних оборотних активів погасити лише 63,0% поточних зобов'язань. Отже на 37,0% дебіторської заборгованості даного підприємства слід нарахувати резерв сумнівних боргів.

2. Сума резерву сумнівних боргів складає $10000,00 \times (1,0 - 0,63) = 3700,00$ грн.

При застосуванні методу коефіцієнта сумнівності величина резерву сумнівних боргів визначається за формулою (3.7):

$$PCB = ДЗ_{поч.} \times K_c, \quad (3.7)$$

де, РСБ – резерв сумнівних боргів;

$ДЗ_{поч.}$ – залишок дебіторської заборгованості на початок періоду;

K_c – коефіцієнт сумнівності.

При цьому коефіцієнт сумнівності може розраховуватися по-різному залежно від обраного підприємством способу:

– на основі класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;

– на основі визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;

– на основі визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років.

При застосуванні способу класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення спочатку здійснюється групування дебіторської заборгованості за строками її непогашення. Наприклад, на чотири групи:

1 група - термін непогашення – 0-3 місяців;

2 група - термін непогашення – 3-6 місяців;

3 група - термін непогашення – 6-9 місяців;

4 група - термін непогашення – 9-12 місяців.

Потім розраховується коефіцієнт сумнівності (K_c) відповідної групи дебіторської заборгованості за формулою (3.8):

$$K_c = (БДЗ : ДЗ_{кін}) : i, \quad (3.8)$$

де, БДЗ - сума фактично списаної безнадійної дебіторської заборгованості відповідної групи за кожен з місяців обраного періоду;

$ДЗ_{кін.}$ - сума дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець кожного з місяців обраного періоду;

i - кількість місяців в обраному періоді.



Приклад 3.12. *Визначити розмір резерву сумнівних боргів, якщо розпорядчим документом про облікову політику підприємства передбачено застосування методу коефіцієнта сумнівності на основі класифікації дебіторської заборгованості*

за строками непогашення.

Умова завдання

Станом на 31.12.2014 р. підприємство «Рудь» має дебіторську заборгованість в сумі 19700,00 грн. Групування дебіторської заборгованості за строками її непогашення здійснено наступним чином:

1 група - термін непогашення – 0-1 місяць, до якої відноситься ТОВ «Шанс» у якого залишок дебіторської заборгованості на початок періоду складає 2000,00 грн., сума фактично списаної безнадійної дебіторської заборгованості за період – 180,00 грн., сума дебіторської заборгованості на кінець періоду – 2830,00 грн.;

2 група - термін непогашення – 1-2 місяці, до якої відноситься ВАТ «Обрій» у якого залишок дебіторської заборгованості на початок періоду складає 2400,00 грн., сума фактично списаної безнадійної дебіторської заборгованості за період – 235,00 грн., сума дебіторської заборгованості на кінець періоду – 3100,00 грн.;

3 група - термін непогашення – 2-3 місяці, до якої відноситься ТОВ «Рандеву» у якого залишок дебіторської заборгованості на початок періоду складає 6000,00 грн., сума фактично списаної безнадійної дебіторської заборгованості за період – 410,00 грн., сума дебіторської заборгованості на кінець періоду – 4080,00 грн.;

4 група - термін непогашення – 3-6 місяців, до якої відноситься ТОВ «Марія» у якого залишок дебіторської заборгованості на початок періоду складає 9300,00 грн., сума фактично списаної безнадійної дебіторської заборгованості за період – 980,00 грн., сума дебіторської заборгованості на кінець періоду – 4780,00 грн.

Рішення

Розрахунок суми резерву сумнівних боргів представлений у табл. 3.20.

Таблиця 3.20

Розрахунок суми резерву сумнівних боргів

Покупець	Кількість прострочених днів оплати				Разом
	0-1	1-2	2-3	3-6	
ТОВ «Шанс»	2000,00				2000,00

ВАТ «Обрій»		2400,00			2400,00
ТОВ «Рандеву»			6000,00		2400,00
ТОВ «Марія»				9300,00	9300,00
Разом	2000,00	2400,00	6000,00	9300,00	19700,00
Коефіцієнт сумнівності	180/2830 =0,06	235/3100 =0,08	410/4080 =0,10	(980/4780)/3 =0,07	×
Сума резерву сумнівних боргів	2000,00 ×0,06 =120,00	2400,00 ×0,08 =192,00	6000,00 ×0,10 =600,00	9300,00 ×0,07 =651,00	1563,00

При застосуванні способу визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході коефіцієнт сумнівності (K_c) визначається в цілому за формулою (3.9):

$$K_c = БДЗ : ЧД, \quad (3.9)$$

де, БДЗ - сума фактично списаної безнадійної дебіторської за базовий період;

ЧД – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за базовий період.



Приклад 3.13. Визначити розмір резерву сумнівних боргів, якщо розпорядчим документом про облікову політику підприємства передбачено застосування методу коефіцієнта сумнівності на основі визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході.

Умова завдання

У 2014 році підприємство «Оазис» отримало чистий дохід від реалізації продукції в сумі 150000,00 грн. Залишки дебіторської заборгованості на початок періоду склали 49528,00 грн. Сума фактично списаної безнадійної дебіторської за період – 17900,00 грн.

Рішення

1. Коефіцієнт сумнівності дорівнює $17900,00 / 150000,00 = 0,119$;

2. Сума резерву сумнівних боргів складає $49528,00 \times 0,119 = 5893,83$ грн.

При визначенні середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської

заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років коефіцієнт сумнівності (K_c) визначається за формулою (3.10):

$$K_c = \frac{(БДЗ_1 \div ДЗ_1) + (БДЗ_2 \div ДЗ_2) + .. + (БДЗ_n \div ДЗ_n)}{n} \quad (3.10)$$

де, $БДЗ_1$ – безнадійна дебіторська заборгованість списана за перший із досліджуваних періодів;

$ДЗ_1$ - дебіторська заборгованість на початок першого із досліджуваних періодів;

$БДЗ_2$ – безнадійна дебіторська заборгованість списана за другий із досліджуваних періодів;

$ДЗ_2$ - дебіторська заборгованість на початок другого із досліджуваних періодів;

$БДЗ_n$ – безнадійна дебіторська заборгованість списана за n-ий із досліджуваних періодів;

$ДЗ_n$ - дебіторська заборгованість на початок n-ого із досліджуваних періодів;

n – кількість досліджуваних періодів.



Приклад 3.14. Визначити розмір резерву сумнівних боргів, якщо розпорядчим документом про облікову політику підприємства передбачено застосування методу коефіцієнта сумнівності на основі визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду безнадійної дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3 роки.

Умова завдання

У 2014 році підприємство «Магнолія» проводить нарахування резерву сумнівних боргів. Для розрахунку підприємство обрало три останні звітні роки. Сума дебіторської заборгованості на початок 2014 р. становить 497800,00 грн. Відомо, що на початок 2010 р. сума дебіторської заборгованості становила 93000,00 грн, а сума списаної безнадійної дебіторської заборгованості за 2010 рік складала 4200,00 грн; на початок 2011 р. сума дебіторської заборгованості становила

146180,00 грн, а сума списаної безнадійної дебіторської заборгованості за 2011 рік складала 5830,00 грн; на початок 2012 р. сума дебіторської заборгованості становила 363735,00 грн, а сума списаної безнадійної дебіторської заборгованості за 2012 рік складала 8100,00 грн.

Рішення

Розрахунок суми резерву сумнівних боргів представлений у табл. 3.22.

Таблиця 3.22

Розрахунок суми резерву сумнівних боргів

Період	Сума дебіторської заборгованості на початок року, грн.	Сума списаної безнадійної дебіторської заборгованості за рік, грн.	Питома вага списаної безнадійної дебіторської заборгованості в сумі дебіторської заборгованості на початок року, %
2010 р.	93000,00	4200,00	$4200,00/93000,00 = 0,045$
2011 р.	146180,00	5830,00	$5830,00/146180,00 = 0,039$
2012 р.	363735,00	8100,00	$8100,00/363735,00 = 0,022$
Разом	-	17900,00	-
Середня питома вага списаної безнадійної дебіторської заборгованості = $(0,045+0,039+0,022) / 3 = 0,035$			
Сума резерву сумнівних боргів на 2014 рік = $497800,00 \times 0,035 = 17423,00$			

9. Дата визнання придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів

Відповідно до п. 4 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» фінансовий актив - це:

- а) грошові кошти та їх еквіваленти;
 - б) контракт, що надає право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства;
 - в) контракт, що надає право обмінятися фінансовими інструментами з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах;
 - г) інструмент власного капіталу іншого підприємства.
- Згідно з п. 6 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» фінансові

активи включають:

- грошові кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти;
- дебіторську заборгованість, не призначену для перепродажу;
- фінансові інвестиції, що утримуються до погашення;
- фінансові активи, призначені для перепродажу;
- інші фінансові активи.

Фінансовий актив відображається у балансі, якщо підприємство є стороною-укладачем угоди щодо фінансового інструмента (п. 10 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»).

Відповідно до п. 15 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, можна визнавати двома способами:

- на дату укладення контракту;
- на дату виконання контракту.

Обрана дата визнання фінансових активів, придбаних у результаті систематичних операцій, буде впливати на методику обліку доходів та витрат, отриманих підприємством у результаті використання зазначених активів.

У першому випадку, якщо підприємство визнає фінансовий актив та пов'язане з ним фінансове зобов'язання на дату укладення контракту, то відсотки за утримання фінансового активу нараховуються з дати виконання контракту, коли переходить право власності.

У разі визнання фінансового активу, придбаного у результаті систематичних операцій, на дату виконання контракту зміни справедливої вартості такого активу в період між датою укладення контракту і датою його виконання визнаються іншими витратами або іншими доходами, крім фінансових активів, які обліковуються за фактичною або амортизованою собівартістю, та активів, які є інструментом хеджування. Також на дату виконання контракту відображається вартість реалізованих у результаті систематичних операцій фінансових активів.

Обраний метод визнання дати придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів має застосовуватися послідовно до кожного виду фінансових активів.

Завдання для практичного заняття



Питання для обговорення

1. Характеристика елементів облікової політики щодо оборотних активів.
2. Порядок визначення одиниці обліку запасів.
3. Способи обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів.
4. Методи оцінки вибуття запасів.
5. Способи обліку товарів.
6. Способи обліку готової продукції.
7. Способи оцінки незавершеного виробництва.
8. Дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу.
9. Методи нарахування резерву сумнівних боргів та способів визначення коефіцієнта сумнівності.
10. Дата визнання придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів.



Завдання 3. Обрати та обґрунтувати елементи облікової політики щодо оборотних активів; скласти частину Наказу про облікову політику; визначити перелік субрахунків до рахунків, призначених для обліку оборотних активів з метою подальшого його використання для складання Робочого Плану рахунків, результати оформити у табл. 1, 2, 3.

Таблиця 1

Елементи облікової політики щодо оборотних активів ТОВ «Будівельник»

Елементи облікової політики	Обґрунтування

Таблиця 2

Витяг з Наказу про облікову політику ТОВ «Будівельник»

ТОВ «Будівельник» 02.01.2014	м. Полтава
Наказ про облікову політику підприємства (Витяг)	

НАКАЗУЮ:	
1. Встановити нормативний метод оцінки вибуття запасів для матеріалів, відпущених для будівництва.	
Директор	Коцюбинський М.М.

Таблиця 3

**Інформація для формування Робочого Плану рахунків
ТОВ «Будівельник» щодо оборотних активів**

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

Умова завдання:

ТОВ «Будівельник» займається здійсненням будівельно-монтажних робіт. Має у своєму розпорядженні усі необхідні машини, механізми, обладнання та інструменти для здійснення основного виду діяльності. Адміністрація підприємства займає 1 поверх 9 поверхової будівлі, що належить власникам квартир будинку. Приміщення, що знаходяться на першому поверсі перебувають у власності ТОВ «Будівельник», частково використовуються для адміністративних потреб підприємства, частково – здаються в оренду. Також підприємство має у власності гараж та складські приміщення.

Облік на підприємстві ведеться за допомогою програмного продукту «1С: Підприємство».

Завдання для самостійної роботи



Завдання 5. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції з обліку транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних з доставкою виробничих запасів; скласти розрахунок розподілу транспортно-заготівельних витрат.

Умова завдання:

Залишки на початок місяця за рахунком 20 «Виробничі запаси» складають:

201 «Сировина і матеріали» – 10000 грн.

2010 «Транспортно-заготівельні витрати» – 2000 грн.

№ оп.	Зміст господарських операцій	Сума, грн.
1.	Оприбутковано сировину і матеріали, придбані з підзвітних сум	5000,00

	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
2.	Оприбутковано допоміжні матеріали, що надійшли від вітчизняних постачальників	20000,00
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
	Транспортні витрати	1000,00
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
3.	Списано витрати на відрядження експедитора, який здійснював відбір та супроводження сировини і матеріалів	200,00
	Відображено податковий кредит з ПДВ	20,00
4.	Нараховано заробітну плату працівникам спискового складу за розвантаження сировини і матеріалів	800,00
5.	Нараховано єдиний соціальний внесок від заробітної плати працівників, зайнятих розвантаженням сировини і матеріалів (згідно з чинним законодавством)	?
6.	Надійшла сировина від вітчизняних постачальників	40000,00
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
7.	Нараховано транспортній організації за доставку сировини	1500,00
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
8.	Списано сировину і матеріали у виробництво	60000,00
9.	Списано ТЗВ, що відносяться до використаних у виробництві сировини і матеріалів	?



Завдання 6. Визначити собівартість списаного у виробництво борошна пшеничного усіма відомими способами, використовуючи дані про його рух за березень 20_р.

Умова завдання:

Показники	Кількість, кг	Ціна, грн.
1. Залишок борошна на 1.03.20_р.	250	2,60
2. Придбано борошна за березень 20_р.:		
1.03.20_р.	300	2,70
3.03.20_р.	150	2,75
12.03.20_р.	250	2,80
25.03.20_р.	400	2,82
3. Списано у виробництво борошна за березень 20_р.	1200	?
4. Залишок борошна на 31.03.20_р.	?	?



Завдання 7. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції з руху готової продукції за умови, що її облік ведеться за фактичною виробничою собівартістю і залишки незавершеного виробництва і нереалізованої готової продукції відсутні.

Умова завдання:

№ оп.	Зміст господарських операцій	Сума, грн.
1.	Списано сировину і матеріали, використані у виробництві	25000,00
2.	Списано малоцінні та швидкозношувані предмети, передані у виробництво	130,00
3.	Списано паливо, використане у виробництві	4000,00
4.	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим виробництвом продукції	1600,00
5.	Нараховано єдиний соціальний внесок від заробітної плати працівників, зайнятих виробництвом продукції (згідно з чинним законодавством)	?
6.	Списано загальновиробничі витрати у виробництво	3000,00
7.	Оприбутковано на складі готову продукцію із виробництва за фактичною виробничою собівартістю	?
8.	Реалізовано готову продукцію вітчизняним покупцям за продажними цінами	48000,00
	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ – 20%	?
	Відображено собівартість реалізованої готової продукції	?
9.	Закрити транзитні рахунки за наведеними господарськими операціями, визначити і списати фінансовий результат	?



Завдання 8. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції з руху готової продукції за умови, що її облік ведеться за продажними цінами і залишки нереалізованої готової продукції на початок місяця відсутні.

Умова завдання:

№ оп.	Зміст господарських операцій	Сума, грн.
1.	Списано сировину і матеріали, використані у виробництві	50000,00
2.	Оприбутковано на складі готову продукцію із виробництва за продажними цінами (впродовж місяця)	40000,00
3.	Списано паливо, використане у виробництві	8000,00
4.	Реалізовано готову продукцію вітчизняним покупцям за продажними цінами (впродовж місяця)	36000,00
	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ – 20%	?
	Відображено продажну вартість реалізованої готової продукції	?
5.	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим у виробництві	6000,00
6.	Нараховано єдиний соціальний внесок від заробітної плати працівників, зайнятих виробництвом продукції (згідно з чинним законодавством)	?
7.	Оприбутковано на складі готову продукцію із виробництва за продажними цінами (впродовж місяця)	120000,00

8.	Реалізовано готову продукцію вітчизняним покупцям за продажними цінами (впродовж місяця)	90000,00
	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ – 20%	?
	Відображено продажну вартість реалізованої готової продукції	?
	На поточний рахунок надійшли грошові кошти від покупців у повному розмірі	?
9.	Списано загальновиборничі витрати у виробництво	10000,00
10.	Відображено різницю між продажними цінами і фактичною виробничою собівартістю виготовленої продукції (в кінці місяця)	?
11.	Відображено різницю між продажними цінами і фактичною виробничою собівартістю реалізованої продукції (в кінці місяця)	?
12.	Закрити транзитні рахунки за наведеними господарськими операціями, визначити і списати фінансовий результат	?



Завдання 9. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції з руху товарів за умови, що їх облік на оптовому торговельному підприємстві ведеться за купівельними цінами.

Умова завдання:

№ оп.	Зміст господарських операцій	Сума, грн.
1.	На складі оприбутковано товари, що надійшли від вітчизняних постачальників за купівельними цінами	10000,00
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
	З поточного рахунку підприємства погашено заборгованість перед постачальниками у повному розмірі	?
2.	Оприбутковано товари, придбані з підзвітних сум	21000,00
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
3.	Реалізовано товари вітчизняним покупцям:	
	- вартість товарів за купівельними цінами	60000,00
	Торгова націнка – 12%	?
	ПДВ – 20%	?
4.	Отримано товари від учасників у погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу	2000,00
5.	На склад надійшли товари від вітчизняних постачальників за купівельними цінами	35000,00
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
6.	Реалізовано товари вітчизняним покупцям:	
	- вартість товарів за обліковими цінами	40000,00
	Торгова націнка – 10%	?
	ПДВ – 20%	?

	На поточний рахунок підприємства надійшла оплата від вітчизняних покупців у повному розмірі	?
7.	Закрити транзитні рахунки за наведеними господарськими операціями, визначити і списати фінансовий результат	?



Завдання 10. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції з руху товарів за умови, що їх облік на роздрібному торговельному підприємстві ведеться за продажними цінами; скласти розрахунок торгової націнки.

Умова завдання:

Залишки на початок місяця за рахунком 28 «Товари» складають:

282 «Товари в торгівлі» – 45000 грн.

285 «Торгова націнка» – 5000 грн.

№ з/п	Зміст господарських операцій	Сума, грн.
1.	Надійшли товари від вітчизняних постачальників за купівельними цінами	20000,00
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
	Торгова націнка - 40%	?
	З поточного рахунку підприємства перераховано заборгованість перед постачальниками у повному розмірі	?
2.	Реалізовано товари за пластиковими картками	1200,00
	ПДВ – 20%	?
3.	Проведено переоцінку товарів:	
	- вартість товарів до переоцінки	200,00
	- вартість товарів після переоцінки	250,00
	Торгова націнка - 45%	?
4.	Оприбутковано товари, придбані з підзвітних сум	7000,00
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
	Торгова націнка – 30%	?
5.	Реалізовано товари вітчизняним покупцям за безготівковими розрахунками	6000,00
	ПДВ – 20%	?
6.	Надійшли товари від вітчизняних постачальників за купівельними цінами	10000,00
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
	Торгова націнка - 35%	?
7.	Здано виторг від реалізації товарів в касу підприємства	24000,00
	ПДВ – 20%	?
8.	Списано торгову націнку, що відноситься до реалізованих товарів	?
9.	Закрити транзитні рахунки за наведеними господарськими операціями, визначити і списати фінансовий результат	?



Завдання 11. Визначити суму резерву сумнівних боргів підприємства за звітний період усіма можливими способами і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку нарахування резерву.

Умова завдання:

1) дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги на кінець звітного періоду становить 42000 грн.;

2) фактично списана безнадійна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги за минулий період складає 3200 грн.;

3) дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги за минулий період становить 65000 грн.;

4) виручка від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг за минулий період складає 720000 грн., у т.ч. ПДВ-20%.



Тематика рефератів

1. Особливості формування облікової політики щодо пов'язаних сторін.

2. Особливості формування облікової політики щодо поточних біологічних активів.

3. Особливості формування облікової політики щодо поточних фінансових інвестицій.

Тести вихідного контролю знань

1. Відповідно до п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» до транспортно-заготівельних витрат не належать:

- 1) витрати на доставку готової продукції до споживача;
- 2) витрати на заготівлю запасів;
- 3) витрати на страхування запасів;
- 4) витрати на розвантаження запасів.

2. Який із методів оцінки вибуття запасів передбачає облік і розподіл торгової націнки на товари?

- 1) метод середньозваженої собівартості;

- 2) метод ціни продажу;
- 3) метод ідентифікованої собівартості;
- 4) метод FIFO.

3. Який метод оцінки вибуття запасів не застосовується до товарів?

- 1) метод ідентифікованої собівартості;
- 2) метод середньозваженої собівартості;
- 3) метод нормативних затрат;
- 4) метод ціни продажу.

4. Який спосіб обліку товарів є найбільш точним?

- 1) за купівельними цінами;
- 2) за продажними цінами;
- 3) за фактичною виробничою собівартістю;
- 4) правильна відповідь відсутня.

5. Які витрати підприємства не можуть включатися у вартість незавершеного виробництва?

- 1) прямі матеріальні витрати;
- 2) адміністративні витрати;
- 3) загальновиробничі витрати;
- 4) прямі витрати.

6. Що є елементом облікової політики щодо необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу?

- 1) одиниця обліку активів;
- 2) метод нарахування амортизації необоротних активів та груп вибуття;
- 3) метод нарахування резерву сумнівних боргів;
- 4) порядок визначення дати первісного визнання необоротних активів та груп вибуття.

7. Якими є альтернативні підходи щодо оцінки фінансових активів, придбаних у результаті систематичних операцій?

- 1) на дату укладення контракту;
- 2) на дату виконання контракту;
- 3) на дату укладання контракту або на дату його виконання;

4) не має правильної відповіді.

8. Поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість у її неповерненні боржником або за якою минув строк позовної давнини, є:

- 1) довгостроковою;
- 2) сумнівною;
- 3) звичайною;
- 4) безнадійною.

9. При застосуванні методу абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву сумнівних боргів визначається:

- 1) на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів;
- 2) на підставі розрахунку коефіцієнту сумнівності;
- 3) на підставі професійного судження головного бухгалтера;
- 4) на підставі висновку органів прокуратури.

10. Облік готової продукції може здійснюватися за:

- 1) купівельними цінами або продажними цінами;
- 2) фактичною виробничою собівартістю або повною собівартістю;
- 3) балансовою вартістю або справедливою вартістю;
- 4) фактичною виробничою собівартістю або продажними цінами.



**Література: 2, 17, 18, 19, 21, 23, 30, 34,
35, 37, 38, 43, 50.**

ТЕМА 4. ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Вивчивши цю тему, студенти повинні:

- знати методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг та порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- вміти застосовувати на практиці різні способи обліку витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку;
- знати перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- знати методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);
- знати порядок розподілу загальновиробничих витрат;
- знати порядок закриття транзитних рахунків;
- знати порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
- уміти визначати базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- знати перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- уміти визначати елементи облікової політики підприємства щодо звітності.

Ключові терміни: витрати, доходи, забезпечення, загальновиробничі витрати, звіт про рух грошових коштів, змінні витрати, інструменти власного капіталу, калькулювання, постійні витрати, собівартість, суттєвість, транзитні рахунки.

Методичні рекомендації до вивчення теми



Перелік питань

1. Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг та порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом.

2. Способи обліку витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку та періодичність закриття транзитних рахунків.
3. Елементи облікової політики щодо виробничих витрат.
4. Інші елементи облікової політики щодо власного капіталу і зобов'язань.
5. Елементи облікової політики підприємства щодо звітності.

1. Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг та порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом

Елементом облікової політики щодо доходів підприємства є вибір методу оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг чи виконання робіт.

Згідно з п. 11 П(С)БО 15 «Дохід» оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг чи виконання робіт може здійснюватися трьома способами:

- шляхом вивчення виконаної роботи;
- шляхом визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- шляхом визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі витрат, які мають бути понесені.

Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг шляхом вивчення виконаної роботи застосовується до робіт і послуг, які тривають менше місяця і передбачає відображення в обліку доходів від наданих послуг або виконаних робіт відразу після їх завершення.



Приклад 4.1. Відобразити господарські операції з обліку наданих послуг ТОВ «Гарант-аудит» на рахунках бухгалтерського обліку, оцінюючи доходи від них шляхом вивчення виконаної роботи.

Умова завдання

Аудиторська фірма ТОВ «Гарант-аудит» отримала замовлення на надання аудиторських послуг, зокрема відновлення бухгалтерського і податкового обліку ПАТ «Мрія». Вартість замовлення склала 2400,00 грн., у тому числі ПДВ – 400,00 грн., строк виконання замовлення 10 днів, собівартість наданих послуг 950,00 грн.

Рішення

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

Бухгалтерські проведення з обліку доходів від наданих послуг, визначених шляхом вивчення виконаних робіт, наведено у табл. 4.1.

Таблиця 4.1

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

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

Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг шляхом визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані, застосовується до робіт і послуг, які тривають більше місяця, і передбачає відображення в обліку доходів від наданих послуг або виконаних робіт частинами у розмірі, визначеному за формулою (4.1):

$$ПВ_{оп.} = ОП_{міс.} : ОП_{заг.} \times 100 \%, \quad (4.1)$$

де, $ПВ_{оп.}$ – питома вага обсягу послуг, наданих за місяць, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

$ОП_{міс.}$ – обсяг наданих послуг за місяць;

$ОП_{заг.}$ – загальний обсяг послуг, які мають бути надані.

Приклад 4.2. Відобразити господарські операції з обліку наданих послуг ТОВ «Гарант-аудит» на рахунках бухгалтерського обліку, оцінюючи доходи від них шляхом визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату у загальному обсязі послуг, які мають бути надані.



Умова завдання

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

ПАТ «Мрія» було використано:

- у січні 2014 р. – 300 хвилин консультатив;
- у лютому 2014 р. – 180 хвилин консультатив;
- у березні 2014 р. – 240 хвилин консультатив.

Рішення

1. Питома вага обсягу послуг, наданих за I квартал 2014 р., в загальному обсязі послуг, котрі мають бути надані:

- за січень 2014 р.:

$$300 \text{ хв.} / 720 \text{ хв.} \times 100\% = 41,7\%;$$

- за лютий 2014 р.:

$$180 \text{ хв.} / 720 \text{ хв.} \times 100\% = 25,0\%;$$

- за березень 2014 р.:

$$240 \text{ хв.} / 720 \text{ хв.} \times 100\% = 33,3\%.$$

2. Доходи від наданих аудиторських послуг, визначені виходячи із питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані:

– за січень 2014 р. = $(1296,00 \text{ грн.} \times 41,7\%) / 100\% = 540,43 \text{ грн.};$

– за лютий 2014 р. = $(1296,00 \text{ грн.} \times 25,0\%) / 100\% = 324,00 \text{ грн.};$

– за березень 2014 р. = $(1296,00 \text{ грн.} \times 33,3\%) / 100\% = 431,57 \text{ грн.}$

Бухгалтерські проведення з обліку доходів від наданих послуг, визначених виходячи із питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані наведено у табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Бухгалтерські проведення з обліку доходів від наданих послуг, визначених виходячи із питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані

Зміст господарської операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Січень 2014 р.			
Відображено дохід від наданих консультаційних послуг	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	540,43
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ - 20%	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»	90,07
Відображено собівартість наданих консультаційних послуг	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»	300,00
Лютий 2014 р.			
Відображено дохід від наданих консультаційних послуг	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	324,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ - 20%	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»	54,00
Відображено собівартість наданих консультаційних послуг	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»	180,00
Березень 2014 р.			
Відображено дохід від наданих консультаційних послуг	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	431,57
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ - 20%	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»	71,93
Відображено собівартість наданих консультаційних послуг	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»	240,00

Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг шляхом визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі витрат, які мають бути понесені, застосовується до робіт і послуг, які тривають більше місяця, і передбачає відображення в обліку доходів від наданих послуг або

виконаних робіт частинами у розмірі, визначеному за формулою (4.2):

$$ПВ_в = B_{міс.} : B_{заг.} \times 100 \%, \quad (4.2)$$

де, $ПВ_в$ – питома вага витрат, яких зазнало підприємство у зв'язку з наданням послуг за місяць, у загальній очікуваній сумі витрат, які мають бути понесені;

$B_{міс.}$ – витрати, понесені за місяць;

$B_{заг.}$ – загальна сума витрат, які мають бути понесені.



Приклад 4.3. *Відообразити господарські операції з обліку наданих послуг ТОВ «Омега» на рахунках бухгалтерського обліку, оцінюючи доходи від них шляхом визначення питомої ваги витрат, яких зазнало підприємство у зв'язку з наданням послуг за місяць, у загальній очікуваній сумі витрат, які мають бути понесені.*

Умова завдання

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

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

Рішення

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

- за вересень 2014 р.:

$$750,00 / 3000,00 \times 100\% = 25,0\%;$$

- за жовтень 2014 р.:

$$1200,00 / 3000,00 \times 100\% = 40,0\%;$$

- за листопад 2014 р.:

$$1050,00 / 3000,00 \times 100\% = 35,0\%.$$

2. Доходи від виконаних ремонтних робіт, визначені виходячи із питомої ваги витрат, яких зазнало підприємство у

зв'язку з наданням послуг за місяць, у загальній очікуваній сумі витрат, які мають бути понесені:

– за вересень 2014 р. = $(6000,00 \text{ грн.} \times 25,0\%) / 100\% = 1500,00 \text{ грн.};$

– за жовтень 2014 р. = $(6000,00 \text{ грн.} \times 40,0\%) / 100\% = 2400,00 \text{ грн.};$

– за листопад 2014 р. = $(6000,00 \text{ грн.} \times 35,0\%) / 100\% = 2100,00 \text{ грн.}$

Бухгалтерські проведення з обліку доходів від наданих послуг, визначених виходячи із питомої ваги витрат, яких зазнало підприємство у зв'язку з наданням послуг за місяць, у загальній очікуваній сумі витрат, які мають бути понесені, наведено у табл. 4.3.

Таблиця 4.3

Бухгалтерські проведення з обліку доходів від наданих послуг, визначених виходячи із питомої ваги витрат, яких зазнало підприємство у зв'язку з наданням послуг за місяць, у загальній очікуваній сумі витрат, які мають бути понесені

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Вересень 2014 р.			
Відображено дохід від виконаних ремонтних робіт	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	1500,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ - 20%	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»	250,00
Відображено собівартість виконаних ремонтних робіт	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»	750,00
Жовтень 2014 р.			
Відображено дохід від виконаних ремонтних робіт	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	2400,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ - 20%	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»	400,00
Відображено собівартість виконаних	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»	1200,00

ремонтних робіт			
<i>Листопад 2014 р.</i>			
Відображено дохід від виконаних ремонтних робіт	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	2100,00
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ - 20%	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	641 «Розрахунки за податками»	350,00
Відображено собівартість виконаних ремонтних робіт	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23 «Виробництво»	1050,00

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

Якщо дохід від надання послуг або виконання робіт не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі витрат, що підлягають відшкодуванню.

Якщо дохід від надання послуг або виконання робіт не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування понесених витрат, то дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Порядок оцінки ступеня завершеності робіт та визнання доходів за будівельними контрактами регулюється п. 4 П(С)БО 18 «Будівельні контракти». За змістом вони повністю повторюють вимоги П(С)БО 15 «Дохід» і включають такі ж три способи, але викладені в іншій редакції:

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

2. Способи обліку витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку та періодичність закриття транзитних рахунків

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій вітчизняні підприємства можуть вести облік витрат за допомогою трьох альтернативних способів:

- з використанням рахунків 8 класу «Витрати за елементами»;
- з використанням рахунків 9 класу «Витрати діяльності»;
- з використанням рахунків 8 класу «Витрати за елементами» і 9 класу «Витрати діяльності».

Так, суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки 8 класу «Витрати за елементами».

Рахунки 8 класу «Витрати за елементами» є активними, транзитними. За дебетом рахунків 8 класу «Витрати за елементами» відображається накопичення витрат підприємства, а за кредитом – їх списання за призначенням. Сальдо на рахунках 8 класу «Витрати за елементами» відсутнє, оскільки вони закриваються. Характеристику рахунків 8 класу «Витрати за елементами» наведено у табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Характеристика рахунків 8 класу «Витрати за елементами»

Рахунки	Характеристика рахунків
80 «Матеріальні витрати»	Призначений для обліку: – витрат сировини й матеріалів; – витрат купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; – витрат палива й енергії; – витрат тари й тарних матеріалів; – витрат будівельних матеріалів; – витрат запасних частин; – витрат матеріалів сільськогосподарського призначення; – витрат товарів;

	– інших матеріальних витрат
81 «Витрати на оплату праці»	Призначений для обліку: – виплат за окладами й тарифами; – премій та заохочень; – компенсаційних виплат; – оплати відпусток; – оплати іншого невідпрацьованого часу; – інших витрат на оплату праці
82 «Відрахування на соціальні заходи»	Призначений для обліку: – відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; – відрахувань на індивідуальне страхування
83 «Амортизація»	Призначений для обліку: – амортизації основних засобів; – амортизації інших необоротних матеріальних активів; – амортизації нематеріальних активів
84 «Інші операційні витрати»	Призначений для обліку: – вартості робіт, послуг сторонніх підприємств; – суми податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток; – втрат від курсових різниць; – втрат від знецінення запасів; – втрат від псування цінностей; – втрат від списання та уцінки активів, – сум фінансових санкцій
85 «Інші затрати»	Призначений для обліку: – витрат на інвестиційну діяльність; – витрат на фінансову діяльність; – інших витрат діяльності; – сум нарахованого податку на прибуток

При цьому усі витрати підприємства від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності спочатку відображаються за дебетом рахунків 80-85, а потім списуються у дебет рахунку 23 «Виробництво» - у частині прямих виробничих витрат, у дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» - у частині непрямих виробничих витрат та у дебет рахунку 79 «Фінансові результати» - у частині витрат періоду.

Загальна схема обліку витрат підприємства з використанням рахунків 8 класу «Витрати за елементами» зображена на рис. 4.1.

Усі інші підприємства мають право вести облік витрат або з використанням рахунків 9 класу «Витрати діяльності», або з використанням рахунків і 8 класу «Витрати за елементами», і 9 класу «Витрати діяльності».

При цьому рахунки 9 класу «Витрати діяльності» є активними, транзитними. За дебетом рахунків 9 класу «Витрати діяльності» відображаються визнані витрати від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, а за кредитом – їх списання на фінансові результати. Сальдо за рахунками 9 класу «Витрати діяльності» відсутнє, оскільки вони в кінці звітного періоду закриваються і списуються на фінансові результати. Характеристику рахунків 9 класу „Витрат діяльності” наведено у табл. 4.5.

Таблиця 4.5

Характеристика рахунків 9 класу «Витрати діяльності»

Рахунки	Характеристика рахунків
90 «Собівартість реалізації»	Призначений для обліку: – собівартості реалізованої готової продукції; – собівартості реалізованих товарів; – собівартості реалізованих робіт і послуг; – страхових виплат
91 «Загальновиробничі витрати»	Призначений для обліку: – виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва; – витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування
92 «Адміністративні витрати»	Призначений для обліку: – витрат на утримання адміністративно-управлінського персоналу та витрат на їх службові відрядження; – витрат на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги); – витрат на охорону, юридичні, аудиторські, транспортні послуги; – поштово-телеграфні, канцелярські витрат; – сум податків, зборів (обов'язкових платежів)
93 «Витрати на збут»	Призначений для обліку: – витрат пакувальних матеріалів; – витрат на транспортування продукції, товарів за умовами договору; – витрат на маркетинг та рекламу;

	– витрат на оплату праці й комісійної винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту; – витрат на амортизацію, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг
94 «Інші витрати операційної діяльності»	Призначений для обліку: – витрат від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; – витрат на дослідження і розробки; – витрат на купівлю-продаж іноземної валюти; – собівартості реалізованих виробничих запасів; – сумнівних та безнадійних боргів; – втрат від операційної курсової різниці; – втрат від знецінення запасів; – нестач і втрат від псування цінностей; – визнаних штрафів, пені, неустойок; – інших витрат операційної діяльності
95 «Фінансові витрати»	Призначений для обліку: – відсотків за кредит; – інших фінансових витрат
96 «Втрати від участі в капіталі»	Призначений для обліку: – втрат від інвестицій в асоційовані підприємства; – втрат від спільної діяльності; – втрат від інвестицій в дочірні підприємства
97 «Інші витрати»	Призначений для обліку: – собівартості реалізованих фінансових інвестицій; – втрат від зменшення корисності активів; – втрат від неопераційних курсових різниць; – уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; – списання необоротних активів; – інших витрат діяльності
98 «Податок на прибуток»	Призначений для обліку: – сум витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу; – відрахувань до Державного бюджету України від доходів за державними грошовими лотереями і податку на доходи від страхової діяльності

При веденні обліку витрат з використанням рахунків 9 класу «Витрати діяльності» витрати на виготовлення продукції відображаються за дебетом рахунку 23 «Виробництво» - у

частині прямих виробничих витрат та по дебету рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» - у частині непрямих виробничих витрат. Витрати періоду спочатку накопичуються за дебетом рахунків 9 класу «Витрати діяльності» за функціональним призначенням та видами діяльності (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати» – у частині витрат від операційної діяльності, за дебетом рахунку 95 «Фінансові витрати» - у частині витрат від фінансової діяльності, за дебетом рахунку 96 «Втрати від участі у капіталі» та 97 «Інші витрати» - у частині витрат від інвестиційної діяльності, за дебетом рахунку 98 «Податок на прибуток» - у частині витрат з податку на прибуток, а в кінці звітного періоду списуються у дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

Загальна схема обліку витрат з використанням рахунків 9 класу «Витрати діяльності» представлена на рис. 4.2.

При веденні обліку витрат з використанням рахунків 8 класу «Витрати за елементами» і 9 класу «Витрати діяльності» всі витрати від операційної діяльності підприємства спочатку відображаються за дебетом рахунків 8 класу «Витрати за елементами» у розрізі економічних елементів (за дебетом рахунку 80 «Матеріальні витрати» - у частині матеріальних витрат, за дебетом рахунку 81 «Витрати на оплату праці» - у частині витрат на оплату праці, за дебетом рахунку 82 «Відрахування на соціальні заходи» - у частині витрат на єдиний соціальний внесок, за дебетом рахунку 83 «Амортизація» - у частині витрат на амортизацію необоротних активів, за дебетом рахунку 84 «Інші операційні витрати» - у частині інших витрат від операційної діяльності).

Одночасно вони списуються за функціональним призначенням: у дебет рахунку 23 «Виробництво» - в частині прямих виробничих витрат, у дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» - в частині непрямих виробничих витрат, у дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати» - в частині адміністративних витрат, у дебет рахунку 93 «Витрати на збут» - в частині витрат на збут, у дебет рахунку 94 «Інші операційні витрати» - в частині інших операційних витрат.

Витрати від фінансової, інвестиційної, іншої неопераційної діяльності та витрати з податку на прибуток відразу накопичуються за дебетом рахунку 95 «Фінансові витрати» - у частині витрат від фінансової діяльності, за дебетом рахунку 96 «Витрати від участі у капіталі» та 97 «Інші витрати» - у частині витрат від інвестиційної діяльності, за дебетом рахунку 98 «Податок на прибуток» - у частині витрат з податку на прибуток. Усі витрати від операційної та неопераційної діяльності, відображені за дебетом рахунків 9 класу «Витрати діяльності», в кінці звітного періоду списуються на фінансові результати. При цьому рахунок 85 «Інші затрати» не застосовується.

Загальна схема обліку витрат з використанням рахунків 8 класу «Витрати за елементами» і 9 класу «Витрати діяльності» представлена на рис. 4.3.



Приклад 4.4. Відобразити господарські операції з обліку витрат ПП «Колос» на рахунках бухгалтерського обліку з використанням рахунків:

- 1) 8 класу;
- 2) 8 і 9 класів;
- 3) 9 класу.

Умова завдання

Господарські операції з обліку витрат ПП «Колос» наведено в табл. 4.6.

Таблиця 4.6

Господарські операції з обліку витрат ПП «Колос»

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

Рішення

Бухгалтерські проведення з обліку витрат підприємства за різними способами наведено у табл. 4.7.

Таблиця 4.7

Бухгалтерські проведення з обліку витрат ПП «Колос» за різними способами

Зміст господарської операції	Із використанням рахунків 8 класу			Із використанням рахунків 9 класу			Із використанням рахунків 8 і 9 класів одночасно		
	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1. Списано сировину і матеріали на виготовлення продукції	80 «Матеріальні витрати»	201 «Сировина й матеріали»	10000,00	23 «Виробництво»	201 «Сировина й матеріали»	10000,00	80 «Матеріальні витрати»	201 «Сировина й матеріали»	10000,00
							23 «Виробництво»	80 «Матеріальні витрати»	10000,00
2. Нараховано заробітну плату:	81 «Витрати на оплату праці»	66 «Розрахунки з оплати праці»	21900,00	-	-	-	81 «Витрати на оплату праці»	66 «Розрахунки з оплати праці»	21900,00
- працівникам зайнятим виробництвом;	-	-	-	23 «Виробництво»	66 «Розрахунки з оплати праці»	12000,00	23 «Виробництво»	81 «Витрати на оплату праці»	12000,00
- адмінперсоналу;	-	-	-	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки з оплати праці»	3500,00	92 «Адміністративні витрати»	81 «Витрати на оплату праці»	3500,00
- працівникам, зайнятим збутом	-	-	-	93 «Витрати на збут»	66 «Розрахунки з оплати праці»	6400,00	93 «Витрати на збут»	81 «Витрати на оплату праці»	6400,00
3. Нараховано єдиний соціальний внесок від	82 «Відрахування на соціальні заходи»	65 «Розрахунки зі страхування»	8052,44	-	-	-	82 «Відрахування на соціальні заходи»	65 «Розрахунки зі страхування»	8052,44

заробітної плати:	заходи»	»						»	
- працівникам зайнятим виробництвом	-	-	-	23 «Виробництво»	65 «Розрахунки зі страхування»	4411,20	23 «Виробництво»	82 «Відрахування на соціальні заходи»	4411,20
- адмінперсоналу	-	-	-	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки зі страхування»	1286,60	92 «Адміністративні витрати»	82 «Відрахування на соціальні заходи»	1286,60
- працівникам, зайнятим збутом	-	-	-	93 «Витрати на збут»	65 «Розрахунки зі страхування»	2354,64	93 «Витрати на збут»	82 «Відрахування на соціальні заходи»	2354,64
4. Нараховано амортизацію:	83 «Амортизація»	131 «Знос основних засобів»	4150,00	-	-	-	83 «Амортизація»	131 «Знос основних засобів»	4150,00
- виробничого обладнання	-	-	-	23 «Виробництво»	131 «Знос основних засобів»	2000,00	23 «Виробництво»	83 «Амортизація»	2000,00
- обладнання для офісу	-	-	-	92 «Адміністративні витрати»	131 «Знос основних засобів»	2150,00	92 «Адміністративні витрати»	83 «Амортизація»	2150,00
5. Списано витрати на відрядження головного бухгалтера	84 «Інші операційні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	800,00	92 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	800,00	84 «Інші операційні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	800,00
							92 «Адміністративні витрати»	84 «Інші операційні витрати»	800,00

6. Нараховано рекламному агентству за надані послуги з реклами продукції	84 «Інші операційні витрати»	631 «Розрахунки з постачальниками»	480,00	93 «Витрати на збут»	631 «Розрахунки з постачальниками»	480,00	84 «Інші операційні витрати»	631 «Розрахунки з постачальниками»	480,00
							93 «Витрати на збут»	84 «Інші операційні витрати»	480,00
Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняним і постачальниками»	96,00	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняним і постачальниками»	96,00	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняним і постачальниками»	96,00
7. Списано пакувальні матеріали для пакування готової продукції	80 «Матеріальні витрати»	204 «Тара й тарні матеріали»	320,00	93 «Витрати на збут»	204 «Тара й тарні матеріали»	320,00	80 «Матеріальні витрати»	204 «Тара й тарні матеріали»	320,00
							93 «Витрати на збут»	80 «Матеріальні витрати»	320,00
8. Списано втрати від псування запасів	84 «Інші операційні витрати»	20 «Виробничі запаси»	270,00	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	20 «Виробничі запаси»	270,00	84 «Інші операційні витрати»	20 «Виробничі запаси»	270,00
							947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	84 «Інші операційні витрати»	270,00
9. Віднесено на витрати визнані економічні санкції за порушення податкового законодавства	84 «Інші операційні витрати»	641 «Розрахунки за податками»	120,00	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	641 «Розрахунки за податками»	120,00	84 «Інші операційні витрати»	641 «Розрахунки за податками»	120,00
							948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	84 «Інші операційні витрати»	120,00

10. Нараховано податок на прибуток підприємства	85 «Інші затрати»	641 «Розрахунки за податками»	1500,00	98 «Податок на прибуток»	641 «Розрахунки за податками»	1500,00	98 «Податок на прибуток»	641 «Розрахунки за податками»	1500,00
Списано витрати на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	81 «Витрати на оплату праці»	21900,00	79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати»	7736,60	79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати»	7736,60
	79 «Фінансові результати»	82 «Відрахування на соціальні заходи»	8052,44	79 «Фінансові результати»	93 «Витрати на збут»	9554,64	79 «Фінансові результати»	93 «Витрати на збут»	9554,64
	79 «Фінансові результати»	83 «Амортизація»	4150,00	79 «Фінансові результати»	94 «Інші витрати операційної діяльності»	390,00	79 «Фінансові результати»	94 «Інші витрати операційної діяльності»	390,00
	79 «Фінансові результати»	84 «Інші операційні витрати»	1670,00	79 «Фінансові результати»	98 «Податок на прибуток»	1500,00	79 «Фінансові результати»	98 «Податок на прибуток»	1500,00
	79 «Фінансові результати»	85 «Інші затрати»	1500,00						

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій до транзитних рахунків належать рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності», 8 класу «Витрати за елементами» і 9 класу «Витрати діяльності». Їх особливістю є рівність оборотів за дебетом та за кредитом рахунків та відсутність залишків на кінець звітного періоду. Підприємства можуть використовувати два способи закриття транзитних рахунків:

- щомісячно (у кінці місяця);
- щорічно (у кінці року).



Приклад 4.5. Відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку та визначити фінансовий результат підприємства.

Умова завдання

У травні 2014 року ТОВ «Злагода» реалізовано готову продукцію вітчизняним покупцям. Виробнича собівартість реалізованої готової продукції – 19200,00 грн., продажна вартість – 28800,00 грн., ПДВ – 20 %. Сума нарахованої заробітної плати директора підприємства склала 1900,00 грн., єдиний соціальний внесок на заробітну плату директора – 36,76%. Сума нарахованої амортизації основних засобів збутового призначення – 360,00 грн. Вартість безкоштовно переданої готової продукції у вигляді спонсорської допомоги – 960,00 грн.

Рішення

Бухгалтерські проведення з обліку фінансових результатів підприємства наведено у табл. 4.8.

Таблиця 4.8

Бухгалтерські проведення з обліку фінансових результатів підприємства

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
<i>Записи, які відображаються впродовж звітного періоду по мірі здійснення господарських операцій</i>			
Відображено дохід від реалізації готової продукції	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	28800,00
Відображено податкове	701 «Дохід від реалізації готової	641 «Розрахунки за податками»	4800,00

зобов'язання з ПДВ – 20%	продукції»		
Відображено собівартість реалізованої готової продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»	19200,00
Нараховано заробітну плату директору підприємства	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	1900,00
Нараховано єдиний соціальний внесок від заробітної плати директора- 36,76%	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»	698,44
Нараховано амортизацію основних засобів збутового призначення	93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»	360,00
Списано безкоштовно передану готову продукцію у вигляді спонсорської допомоги	949 «Інші витрати операційної діяльності»	26 «Готова продукція»	960,00
Записи, які робляться при закритті транзитних рахунків у кінці місяця або у кінці року			
Списано чистий дохід від реалізації готової продукції на фінансові результати (28800,00-4800,00)	701 «Дохід від реалізації готової продукції»	79 «Фінансові результати»	24000,00
Списано собівартість реалізованої готової продукції на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	19200,00
Списано адміністративні витрати на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	92 «Адміністративні витрати»	2598,44
Списано витрати на збут на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	93 «Витрати на збут»	360,00
Списано інші операційні витрати на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	94 «Інші витрати операційної діяльності»	960,00
Відображено непокриті збитки	79 «Фінансові результати»	441 «Нерозподілений	881,56

підприємства за звітний період (24000,00-19200,00- 2598,44-360,00- 960,00)		прибуток»	
--	--	-----------	--

3. Елементи облікової політики щодо виробничих витрат

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» елементами облікової політики щодо виробничих витрат підприємства є:

- перелік статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат;
- порядок розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції (робіт, послуг).

Так, згідно з чинним законодавством підприємства мають право самостійно розробляти перелік статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). При цьому Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості виробничим підприємствам рекомендується застосовувати такий типовий перелік статей калькуляції:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати;
- попутна продукція (вираховується).

Проте цей перелік може коригуватися і уточнюватися кожним підприємством самостійно залежно від організаційно-технологічних особливостей його діяльності, складності

продукції, вагомості та контрольованості витрат, їх питомої ваги у собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг).

Визначення переліку статей виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) є важливим для організації аналітичного обліку витрат виробництва та складання калькуляцій.

Ситуація 4.1. Для ПАТ «ПромБуд», яке здійснює виробництво комплектуючих запасних частин, перелік та склад статей калькуляції виробничої собівартості встановлюється залежно від виду виробництва: основне чи допоміжне.

1. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) для цехів основного виробництва:

1.1) сировина та матеріали: сировина та матеріали, що входять до складу виготовлюваної продукції, утворюючи її основу, або є необхідним компонентом для виготовлення продукції (робіт, послуг); допоміжні матеріали, що використовуються у процесі виробництва продукції (робіт, послуг); малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються у процесі виробництва;

1.2) куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій:

– куповані комплектуючі вироби та напівфабрикати, що підлягають монтажу або додатковій обробці на підприємстві;

– роботи і послуги виробничого характеру, що виконуються сторонніми підприємствами або структурними підрозділами підприємства, що не належать до основного виду діяльності (здійснення окремих операцій з виготовлення продукції, обробка споживаних сировини та матеріалів, часткова обробка напівфабрикатів та виробів, інші послуги за умови, що вони відносяться безпосередньо на собівартість конкретних видів продукції).

1.3) паливо та енергія на технологічні цілі: витрати на всі види палива та енергії (як отримані від сторонніх підприємств та організацій, так і вироблені самим підприємством), що використовуються безпосередньо у процесі виробництва продукції та включаються безпосередньо до собівартості окремих видів продукції на підставі показань контрольно-вимірювальних приладів;

1.4) зворотні відходи (вираховуються): вартість залишків сировини, матеріалів, інших цінностей, що утворилися у процесі виробництва і частково або повністю втратили свої первісні споживчі властивості, у зв'язку з чим не можуть використовуватися за первісним призначенням або використовуються, але з підвищеними витратами. Зокрема, обрубки, обрізки, стружка;

1.5) основна заробітна плата виробничих робітників: витрати на оплату основної заробітної плати, розрахованої відповідно до прийнятої підприємством системи оплати праці, у вигляді тарифних ставок (окладів) та відрядних розцінок для робітників, зайнятих виробництвом продукції;

1.6) додаткова заробітна плата виробничих робітників: витрати на оплату виробничому персоналу підприємства додаткової заробітної плати, нарахованої за роботу понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідництво і за особливі умови праці (доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань та функцій, передбачені колективним договором);

1.7) відрахування на соціальні заходи: відрахування на соціальні заходи від заробітної плати працівників, зайнятих виробництвом продукції (робіт, послуг);

1.8) втрати внаслідок технічно неминучого браку:

– вартість остаточно забракованої продукції (виробів, напівфабрикатів) із технологічних причин;

– витрати на усунення технічно неминучого браку;

1.9) загальновиробничі витрати – непрямі виробничі витрати на обслуговування та управління виробничого процесу.

2. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) для цехів допоміжного виробництва:

2.1) сировина та матеріали;

2.2) паливо та енергія на технологічні цілі;

2.3) заробітна плата робітників;

2.4) відрахування на соціальні заходи;

2.5) загальновиробничі витрати.

Окремим елементом облікової політики виробничого підприємства є метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Основними факторами, що зумовлюють вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), є:

- організаційна структура управління підприємством;
- виробнича структура підприємства;
- галузь діяльності, тип виробництва, його складність, характер технологічного процесу;
- номенклатура продукції, що випускається;
- тривалість виробничого циклу;
- наявність незавершеного виробництва;
- інформаційні потреби системи управління.

Найбільш поширеними на сьогодні методами обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) є: позамовний, попередільний, нормативний, змішаний, «директ-костинг», «стандарт-костинг», метод «поглинутих» затрат, тощо (табл. 4.9).

Таблиця 4.9

Характеристика методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

Методи	Характеристика методів
Позамовний метод	Полягає в тому, що всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими виробничими замовленнями, які видають на заздалегідь визначену кількість даного виду продукції. Цей метод використовується в машинобудуванні, будівництві, при виконанні ремонтних робіт в процесі виготовлення складної продукції (автомобілів, кораблів тощо). У разі застосування позамовного методу витрати цехів враховуються за окремими замовленнями і статтями калькуляції, а витрати сировини, матеріалів, палива та енергії за окремими групами. Фактична собівартість окремих замовлень визначається або після передачі на склад, або після здачі замовнику шляхом ділення суми витрат на кількість виготовленої за замовленням продукції і оцінюється за плановою або фактичною собівартістю однорідних виробів
Попередільний метод	Полягає в тому, що всі або деякі прямі витрати відображають в поточному обліку не за видами продукції, що виготовляється, а за переділами виробництва. При використанні цього методу обліку витрат на виробництво, починаючи з підготовки видобування корисних копалин або обробки вихідної сировини і до випуску кінцевого продукту, витрати враховуються в кожному цеху, включаючи собівартість напівфабрикатів, виготовлених у попередньому цеху. У разі застосування обліку і калькулювання допоміжних виробництв, що випускають однорідну продукцію або послуги (пар, стиснене повітря, воду) і не мають незавершеного виробництва застосовують однопередільний метод або так званий простий. Однопередільний метод - це різновид попередільного методу, при якому фактичні витрати обліковують за встановленими статтями витрат на весь випуск продукції. При застосуванні однопередільного методу технологічний процес не поділяється, а від першої операції до останньої становить єдине ціле, наприклад, хлібопечення. Середню собівартість одиниці продукції визначають діленням усіх виробничих витрат (витрат за кожною статтею) на кількість готової продукції. Такий порядок обліку витрат і визначення собівартості одиниці продукції можливий у масових виробництвах, які випускають просту однорідну продукцію, що не має складових або напівфабрикатів, а залишки незавершеного виробництва вкрай незначні або стабільні чи їх взагалі немає. Крім однопередільного методу, використовують багатопередільний метод. Він застосовується тоді, коли технологічний процес поділяється на декілька технологічних фаз (стадій, переділів) і в кінці кожного

	переділу одержують напівфабрикат, який визначається за кількістю і вартістю, тобто калькуюють собівартість напівфабрикатів.
Нормативний метод	Основним елементом методу є облік відхилень від норм і облік зміни норм. Кожен з цих елементів повинен бути документально оформлений. Оформлення відхилень або змін здійснюється відповідно до характеру технології, форм оплати праці, виду продукції. Нормативний метод обліку витрат включає: а) поточний облік витрат за діючими нормами окремо і з урахуванням відхилень від них, виявлення 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 норм. Облік фактичних витрат за нормативним методом на всіх підприємствах здійснюється окремо в частині витрат за нормами і в частині витрат, які являють собою відхилення від норм
Змішаний метод	Прямі затрати обліковують за фактичними даними, а накладні - за середнім коефіцієнтом розподілу
Метод «директ-костинг»	В основі «директ-костингу» покладено чіткий розподіл витрат на змінні і постійні. При цьому постійні витрати вважаються витратами періоду і не розподіляються між виробами, а прямо відносяться на результат. Метод «директ-костинг» має два варіанти: – простий «директ-костинг»; – розвинутий «директ-костинг». Простий «директ-костинг» заснований на використанні в обліку даних тільки про змінні (операційні) витрати. Простий «директ-костинг» базується на наступних принципах: – витрати поділяються за елементами на постійні і змінні; – собівартість вироблених і реалізованих виробів обчислюється тільки на основі розподілу змінних (операційних) витрат; – порівняння отриманої таким чином змінної собівартості з ціною реалізації для визначення різниці, що називається маржею зі змінних витрат; – відшкодування постійних витрат за рахунок різної маржі зі змінної собівартості для визначення результату діяльності та рентабельності підприємства. Розвинутий «директ-костинг» - за якого в собівартість поряд із змінними витратами включаються і

	прямі постійні витрати з виробництва та реалізації продукції. Основні новації розвинутого «директ-костингу»: – поява категорії специфічних прямих постійних витрат і системи напівмаржі і регулювання на цій основі обсягів виробництва та реалізації, собівартості, цін; – обчислення результатів (маржі) за зовнішніми сегментами (що знаходиться за межами підприємства), тобто використання маркетингових принципів у системі управлінського обліку; – пірамідна (ступінчаста) система калькулювання на базі даних про змінні витрати і специфічні прямі постійні витрати
Метод «стандарт-костинг»	«Стандарт-кост» - це заздалегідь визначені або передбачені кошториси витрат на виробництво одного виробу або декількох виробів одного виду протягом певного звітного і попереднього періоду, з якими порівнюють фактичну собівартість. Нормування витрат здійснюється таким чином, щоб можна було розрахувати нормативну собівартість одиниці продукції за кожним центром відповідальності, яким можуть бути бригада, дільниця тощо. Для цього нормативні витрати визначаються простою комбінацією витрат за тими операціями, що необхідні для виготовлення продукції
Метод «поглинутих» затрат	Загальні виробничі затрати відносяться на собівартість виготовленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і залишками нереалізованої продукції

Кожен із методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) має свої особливості застосування, обмеження, переваги та недоліки. Тому кожне підприємство самостійно обирає той метод, який найбільш повно задовольняє потреби підприємства.

Наприклад, для підприємств сфери послуг характерним є застосування позамовного методу, для хлібопекарних – простого однопередільного методу, для інших підприємств харчової та переробної промисловості – попередільного методу, для сільськогосподарських підприємств – попроцесного або нормативного методу тощо.

Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» до складу виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються загальновиробничі витрати. Це непрямі виробничі витрати, пов'язані з обслуговуванням та управлінням виробництвом (цехів, дільниць).

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на

соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Згідно з вимогами п. 16 П(С)БО 16 «Витрати» загальновиробничі витрати діляться на змінні та постійні. При цьому підприємство самостійно визначає перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) виходячи з фактичної потужності підприємства за звітний період.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

У свою чергу постійні загальновиробничі витрати діляться на розподілені та нерозподілені залежно від нормальної потужності підприємства.

Нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Постійні розподілені загальновиробничі витрати включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) виходячи з нормальної потужності підприємства. Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати включаються у собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення.

Найбільш поширеними методами розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні, в тому числі і загальновиробничих є:

- аналітичний метод,
- графічний метод,
- спрощений статистичний метод,
- метод вищої-нижчої точки,
- регресійний аналіз.

Аналітичний метод передбачає розподіл загальновиробничих витрат на змінні та постійні на підставі аналізу даних про витрати, накопичених на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і здійснюється бухгалтером з урахуванням його уявлення про ступінь залежності витрат від їх фактору. Він досить широко використовується на практиці. Однак слід враховувати, що подібний розподіл витрат значною мірою базується на дослідженні динаміки витрат в минулому, на професійному досвіді та інтуїції бухгалтера-аналітика. Тому його застосування підвищує рівень суб'єктивності при поділі витрат на змінні та постійні і стає недоцільним у разі суттєвих змін умов поточної діяльності підприємства порівняно з минулими періодами.

При застосуванні аналітичного методу з метою прискорення та спрощення аналізу витрат є доцільним для обліку загальновиробничих витрат виділяти два субрахунки:

- 1 – для обліку змінної частини загальновиробничих витрат;
 - 2 – для обліку постійної частини загальновиробничих витрат;
- та узагальнювати таку інформацію на етапі обробки первинних документів.

Метод вищої-нижчої точки базується на припущенні, що змінні витрати – це різниця між загальними витратами при найвищому та найнижчому рівнях діяльності підприємства. У зв'язку з цим застосування методу вищої-нижчої точки є доцільним лише у разі наявності тісного взаємозв'язку усіх точок сукупності з вищою та нижчою точками фактору витрат. Проте, при простому виборі максимального та мінімального рівнів ділової активності підприємства, нетипових для сукупності в цілому, визначена функція витрат не буде адекватно відображати залежність між витратами та їх фактором.

Графічний метод передбачає розподіл загальновиробничих витрат підприємства на змінні та постійні за допомогою

побудови графіка взаємозв'язку між витратами та фактором, що їх обумовлює. При цьому, спочатку в площину системи координат наносяться усі точки сукупності, а потім візуально проводиться пряма лінія загальних витрат, перетин якої з віссю ординат показує величину постійних витрат підприємства. Частка ж змінних витрат на одиницю продукції визначається розрахунковим шляхом. Застосування графічного методу дослідження функції витрат дозволяє уникнути ризику відображення нереальної залежності між витратами та їх фактором, який зберігається у випадку використання методу вищої-нижчої точки, але не уникає суб'єктивності, оскільки його результати значною мірою залежать від точності проведеної лінії функції витрат.

Спрощений статистичний метод, запропонований видатним українським вченим М.Г. Чумаченком, передбачає розподіл витрат на змінні та постійні шляхом поділу показників сукупності на дві групи залежно від зростання абсолютної величини фактору витрат та розрахунку постійних витрат на основі середніх значень X і Y за формулою 4.3:

$$a = \frac{Y_1 X_2 - Y_2 X_1}{X_2 - X_1}, \quad (4.3)$$

де, a – загальні постійні витрати;

Y_1, Y_2 – середні значення витрат 1 і 2 групи;

X_1, X_2 – середні значення фактору витрат 1 і 2 групи.

Застосування спрощеного статистичного методу дозволяє уникнути суб'єктивності в процесі розподілу витрат на змінні та постійні і забезпечує досить високий рівень точності розрахунків.

Регресійний аналіз (метод найменших квадратів) дозволяє з високою точністю визначити частку змінної та постійної складових у загальному розмірі загальноновиробничих витрат підприємства таким чином, щоб квадрат відстаней від усіх точок сукупності до теоретичної лінії регресії був мінімальним. При цьому для розподілу витрат на змінні та постійні за допомогою методу найменших квадратів необхідно розв'язати систему рівнянь (4.4):

$$\begin{cases} \Sigma y = na + b\Sigma x \\ \Sigma xy = a\Sigma x + b\Sigma x^2 \end{cases}, \quad (4.4)$$

де, x – незалежна змінна величина (фактор витрат);

y – залежна змінна величина (витрати);

a – загальні постійні витрати;

b – змінні витрати на одиницю продукції;

n – кількість спостережень.

Розподіл витрат на змінні та постійні за методом найменших квадратів може бути виконаний автоматично за допомогою стандартного пакету EXCEL.

Згідно з п. 16 П(С)БО 16 «Витрати», змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати розподіляються між видами продукції, робіт, послуг із використанням відповідної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. При цьому підприємство самостійно обирає базу їх розподілу між видами продукції (робіт, послуг).



Приклад 4.6. *Визначити виробничу собівартість готової продукції за її видами та відобразити процес її формування на рахунках бухгалтерського обліку.*

Умова завдання

Протягом січня 2014 року на виробництво виробу А було списано сировини і матеріалів на суму 3000,00 грн.; нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим виробництвом виробу А – 5000,00 грн.; нараховано єдиний соціальний внесок (відповідно до чинного законодавства).

На виробництво виробу Б було списано сировини і матеріалів на суму 4000,00 грн.; нараховано заробітної плати працівникам, зайнятим виробництвом виробу Б – 6000,00 грн.; нараховано єдиний соціальний внесок (відповідно до чинного законодавства).

До змінних загальновиробничих витрат за аналітичним методом включено: вартість послуг з опалення та водопостачання цеху на суму 2000,00 грн., ПДВ – 20 %.

До постійних загальновиробничих витрат віднесено заробітну плату майстра цеху – 2000,00 грн. та нарахування на неї єдиного соціального внеску.

Виробнича потужність підприємства – 98 %.

База розподілу загальновиробничих витрат між видами готової продукції, обрана підприємством, прямі матеріальні витрати.

Залишки незавершеного виробництва відсутні.

Рішення

1. Розподілу між виробами підлягають змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Змінні загальновиробничі витрати 2000,00 грн.

Постійні розподілені загальновиробничі витрати:

$$(2000,00 + 2000,00 \times 0,3676) \times 0,98 = 2680,50 \text{ грн.}$$

Загальновиробничі витрати, що підлягають розподілу між виробом А і виробом Б: $2000,00 + 2680,50 = 4680,50$ грн.

2. Розподіл загальновиробничих витрат між виробами здійснюється виходячи із обраної підприємством бази розподілу - суми прямих матеріальних витрат (3000,00 грн. по виробу А і 4000,00 грн. по виробу Б):

$$\text{для виробу А: } 3000,00 / (3000,00 + 4000,00) = 0,43$$

$$\text{для виробу Б: } 4000,00 / (3000,00 + 4000,00) = 0,57$$

Сума загальновиробничих витрат, що включаються у виробничу собівартість виробу А:

$$0,43 \times 4680,50 = 2012,62 \text{ грн.}$$

Сума загальновиробничих витрат, що включаються у виробничу собівартість виробу Б:

$$0,57 \times 4680,50 = 2667,88 \text{ грн.}$$

3. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції:

$$(2000,00 + 2000,00 \times 0,3676) \times (1 - 0,98) = 54,70 \text{ грн.}$$

4. Виробнича собівартість виробу А та виробу Б складається із суми прямих виробничих витрат та частини загальновиробничих витрат, розподілених між ними.

Виробнича собівартість виробу А становить:

$$3000,00 + 5000,00 + (5000,00 \times 0,3676) + 2012,62 = 11850,62 \text{ грн.}$$

Виробнича собівартість виробу Б становить:

$$4000,00 + 6000,00 + (6000,00 \times 0,3676) + 2667,88 = 14873,48 \text{ грн.}$$

Бухгалтерські проведення з обліку виробничої собівартості виготовленої продукції наведено у табл. 4.10.

Таблиця 4.10

**Бухгалтерські проведення з обліку виробничої собівартості
виготовленої продукції**

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Списано сировину і матеріали, що будуть використані для виробництва виробу А	23А «Виробництво виробу А»	201 «Сировина й матеріали»	3000,00
Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим виробництвом виробу А	23А «Виробництво виробу А»	Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	5000,00
Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників, зайнятих виробництвом виробу А (36,76 % від суми нарахованої заробітної плати)	23А «Виробництво виробу А»	65 «Розрахунки за страхуванням»	1838,00
Списано сировину і матеріали, що будуть використані для виробництва виробу Б	23Б «Виробництво виробу Б»	201 «Сировина й матеріали»	4000,00
Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим виробництвом виробу Б	23Б «Виробництво виробу Б»	Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	6000,00
Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівників, зайнятих виробництвом виробу Б (36,76 % від суми нарахованої заробітної плати)	23Б «Виробництво виробу Б»	65 «Розрахунки за страхуванням»	2205,60

нарахованої заробітної плати)			
Відображено вартість послуг з опалення та водопостачання цеху, наданих постачальником	91 «Загальновиробничі витрати»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	2000,00
Відображено податковий кредит з ПДВ – 20 %	641 «Розрахунки за податками»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	400,00
Нараховано заробітну майстру цеху	91 «Загальновиробничі витрати»	Рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	2000,00
Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату майстра цеху (36,76 % від суми нарахованої заробітної плати)	91 «Загальновиробничі витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»	735,20
Включено до складу собівартості реалізованої продукції постійні нерозподілені загальновиробничі витрати	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	91 «Загальновиробничі витрати»	54,70
Включено до виробничої собівартості виробу А змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати	23А «Виробництво виробу А»	91 «Загальновиробничі витрати»	2012,62
Включено до виробничої собівартості виробу Б змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати	23Б «Виробництво виробу Б»	91 «Загальновиробничі витрати»	2667,88
Оприбутковано на	26А «Готова	23А «Виробництво	11850,62

складі вироби А за фактичною виробничою собівартістю	продукція виду А»	виробу А»	
Оприбутковано на складі вироби Б за фактичною виробничою собівартістю	26Б «Готова продукція виду Б»	23Б «Виробництво виробу Б»	14873,48

4. Інші елементи облікової політики щодо власного капіталу і зобов'язань

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства до елементів облікової політики стосовно власного капіталу і зобов'язань відносяться:

- база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів.

Одним із елементів облікової політики підприємства, передбаченим Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, є база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу.

Згідно з п. 4 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» фінансовий інструмент – це контракт, який одночасно призводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого.

Відповідно до п. 5 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» фінансові інструменти в бухгалтерському обліку поділяються на фінансові активи, фінансові зобов'язання, похідні фінансові інструменти та інструменти власного капіталу.

Фінансові активи включають: грошові кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти; дебіторську заборгованість, не призначену для перепродажу; фінансові інвестиції, що утримуються до погашення; фінансові активи, призначені для перепродажу; інші фінансові активи.

Фінансові зобов'язання включають фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу, та інші фінансові зобов'язання.

Похідні фінансові інструменти включають ф'ючерсні контракти, форвардні контракти та інші похідні фінансові інструменти.

Інструменти власного капіталу – це контракт, який підтверджує право на частину в активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями. До інструментів власного капіталу належать прості акції, частки та інші види власного капіталу.

Згідно з п. 24 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» інструменти власного капіталу можуть визнаватися одночасно з визнанням фінансового активу і фінансового зобов'язання або при списанні іншого інструмента власного капіталу.

До операцій з інструментами власного капіталу належать:

- 1) операції з випуску інструментів власного капіталу;
- 2) операції з придбання інструментів власного капіталу.

Витрати на випуск або придбання інструментів власного капіталу відображаються зменшенням додаткового вкладеного капіталу, а за його відсутності - зменшенням нерозподіленого прибутку (збільшенням непокритого збитку). До витрат на придбання або випуск інструментів власного капіталу включаються витрати на оплату послуг сторонніх організацій з операцій, результатом яких є збільшення або зменшення величини власного капіталу підприємства.

Згідно з п. 27 П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» та Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства базою розподілу можуть бути:

- кількість акцій;
- сума операції тощо.

Окремим елементом облікової політики підприємства, передбаченим Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, є перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів.

Відповідно до п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання» забезпечення створюються для відшкодування наступних витрат і платежів. При цьому забезпеченням вважається зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Суми створених забезпечень визнаються витратами. Підприємству забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства. Забезпечення використовуються для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких вони були створені.

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики

підприємства передбачено необхідність створення різних видів забезпечень, узагальнених у табл. 4.11.

Таблиця 4.11

**Види забезпечень, передбачені П(С)БО 11 «Зобов'язання» та
Методичними рекомендаціями щодо облікової політики
підприємства**

Вид забезпечень	Характеристика
Забезпечення на виплату відпусток	створюється з метою забезпечення оплати тарифних відпусток працівників підприємства
Забезпечення на додаткове пенсійне забезпечення	створюється з метою поліпшення соціальної захищеності працівників підприємства. Вони можуть створюватися як за рахунок підприємства, так і за рахунок працівника
Забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань	створюються на підприємствах, які беруть на себе гарантійні зобов'язання за реалізованою продукцією або товарами. Розмір таких забезпечень визначається підприємством самостійно, на підставі даних щодо витрат на гарантійні зобов'язання минулих періодів
Забезпечення на реструктуризацію	створюють у разі наявності затвердженого керівництвом плану реструктуризації з конкретними заходами, термінами і сумою витрат
Забезпечення на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами	створюється у тому разі, якщо підприємство заключає збиткові контракти, на покриття витрат за якими необхідна певна сума резервів

Сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісячно за формулою (4.3):

$$Z_{\text{в}} = 3\Pi_{\text{ф}} \times K_{\text{р}}, \quad (4.5)$$

де, $Z_{\text{в}}$ – забезпечення на виплату відпусток працівникам;

$3\Pi_{\text{ф}}$ - фактично нарахована заробітна плата працівникам;

$K_{\text{р}}$ - коефіцієнт резервування.

При цьому коефіцієнт резервування визначається за формулою (4.4):

$$K_{\text{р}} = \frac{COB}{\Phi O \Pi}, \quad (4.6)$$

де, $K_{\text{р}}$ - коефіцієнт резервування;

COB - річна планова сума на оплату відпусток;

ФОП - загальний плановий фонд оплати праці.

Коефіцієнт резервування затверджується розпорядчим документом про облікову політику підприємства на підставі аналітичних розрахунків, проведених головним бухгалтером або спеціалістом економічного відділу.



Приклад 4.7. Здійснити нарахування забезпечення на оплату відпусток та відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Умова завдання

Загальний річний плановий фонд оплати праці підприємства складає 400000,00 грн., у тому числі працівників, зайнятих у виробництві продукції — 300000,00 грн., адміністративного персоналу — 100000,00 грн. Загальна річна планова сума відпускних становить 30000,00 грн., у тому числі працівників, зайнятих у виробництві продукції — 22000,00 грн., адміністративного персоналу — 8000,00 грн.

Загальний річний плановий фонд відрахувань на соціальні заходи від фонду оплати праці підприємства (включаючи відпускні) встановлено на рівні 122000,00 грн., у тому числі працівників, зайнятих у виробництві продукції — 85000,00 грн., адміністративного персоналу — 37000 грн. Загальна річна планова сума відрахувань на соціальні заходи від планової суми відпускних становить 8500,00 грн., у тому числі працівників, зайнятих у виробництві продукції, — 5540,00 грн., адміністративного персоналу — 2960,00 грн.

Фактичні витрати на оплату праці працівників, зайнятих у виробництві у поточному звітному місяці, становлять 20000,00 грн., адміністративного персоналу — 7000,00 грн.

Фактичні відрахування на соціальні заходи від заробітної плати працівників, зайнятих у виробництві, становлять 6800,00 грн., адміністративного персоналу — 2330,00 грн.

Рішення

1. Коефіцієнт резервування для визначення суми забезпечень на оплату відпусток працівників, зайнятих виробництвом складає $22000,00 / 300000,00 = 0,073$;

Коефіцієнт резервування для визначення суми забезпечень на оплату відпусток адміністративного персоналу складає $8000,00 / 100000,00 = 0,08$;

Коефіцієнт резервування для визначення суми забезпечень на сплату відрахувань на соціальні заходи від заробітної плати працівників, зайнятих виробництвом складає $5540,00 / 85000,00 = 0,065$;

Коефіцієнт резервування для визначення суми забезпечень на сплату відрахувань на соціальні заходи від заробітної плати адміністративного персоналу складає $2960,00 / 37000,00 = 0,08$;

2. Сума забезпечень на оплату відпусток працівників, зайнятих виробництвом складає $20000,00 \times 0,073 = 1460,00$;

Сума забезпечень на оплату відпусток адміністративного персоналу складає $7000,00 \times 0,08 = 560,00$;

Сума забезпечень на сплату відрахувань на соціальні заходи від заробітної плати працівників, зайнятих виробництвом складає $6800,00 \times 0,065 = 442,00$;

Сума забезпечень на сплату відрахувань на соціальні заходи від заробітної плати адміністративного персоналу складає $2330,00 \times 0,08 = 186,40$.

3. Бухгалтерські проведення з обліку забезпечень на оплату відпусток наведено у табл. 4.12.

Таблиця 4.12

Бухгалтерські проведення з обліку забезпечень на оплату відпусток

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Створено забезпечення відпусток працівників, зайнятих виробництвом	23 «Виробництво»	471 «Забезпечення виплат відпусток»	1460,00 +442,00 =1902,00
Створено забезпечення відпусток адміністративного персоналу	92 «Адміністративні витрати»	471 «Забезпечення виплат відпусток»	560,00 +186,40 =747,40

Сума забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань визначається за формулою (4.5):

$$З_в = ЧД_в \times K_p, \quad (4.7)$$

де, $З_в$ – забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань;

$ЧД_в$ - чистий дохід, отриманий підприємством у результаті реалізації конкретного виду продукції (робіт, послуг);

K_p - коефіцієнт резервування.

При цьому коефіцієнт резервування визначається за формулою (4.6):

$$K_p = \frac{B_{\text{мин.}}}{\text{ЧД}_{\text{мин.}}}, \quad (4.8)$$

де, K_p - коефіцієнт резервування;

$B_{\text{мин.}}$ – витрати на виконання гарантійних зобов'язань за конкретним видом продукції (робіт, послуг) за минулий звітний період;

$\text{ЧД}_{\text{мин.}}$ - чистий дохід, отриманий підприємством у результаті реалізації конкретного виду продукції (робіт, послуг) за минулий звітний період.



Приклад 4.8. Здійснити нарахування забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань та відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Умова завдання

Підприємство надає 3-місячний термін гарантії на реалізовану продукцію. На основі вивчення відповідної інформації встановлено, що у 2012 р. витрати на гарантійне обслуговування склали 5700,00 грн., у 2012 р. дохід від реалізації продукції склав 78000,00 грн. У квітні 2014 р. дохід від реалізації продукції склав 90000,00 грн.

Рішення

1. Коефіцієнт резервування для визначення суми забезпечень на виконання гарантійних зобов'язань складає $5700,00 / 78000,00 = 0,073$;

2. Сума забезпечень на виконання гарантійних зобов'язань складає $90000,00 \times 0,073 = 6570,00$;

3. Бухгалтерські проведення з обліку забезпечень на виконання гарантійних зобов'язань наведено у табл. 4.13.

Таблиця 4.13

Бухгалтерські проведення з обліку створення забезпечень на виконання гарантійних зобов'язань

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Створено забезпечення на виконання гарантійних	93 «Витрати на збут»	473 «Забезпечення гарантійних	6570,00

Розмір забезпечень на реструктуризацію визначається на підставі затвердженого керівництвом плану реструктуризації з конкретними заходами та термінами.



Приклад 4.9. Здійснити нарахування забезпечення на проведення реструктуризації підприємства та відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Умова завдання

Підприємством у травні 2014 року ухвалено рішення про реструктуризацію шляхом виділення декількох нових юридичних осіб з 1 січня наступного року. Фінансування заходів щодо реструктуризації підприємства буде здійснюватися за рахунок його ж коштів. Орієнтовна сума витрат на виконання зазначених заходів складе 42000,00 грн., що включатиме витрати на:

- оцінку фінансового стану підприємства;
- аналіз ринків збуту;
- прогнозування соціально-економічних наслідків реструктуризації;
- списання і консервацію майна;
- реєстрацію нових юридичних осіб;
- послуги незалежних експертів з оцінки діяльності.

Відповідно до облікової політики на підприємстві, забезпечення з реструктуризації підприємства створюється рівними частками від запланованої суми витрат протягом 7 місяців.

Рішення

1. Сума забезпечень на проведення реструктуризації складає 42000,00 / 7 = 6000,00;

2. Бухгалтерські проведення з обліку забезпечень на проведення реструктуризації наведено у табл. 4.14.

Таблиця 4.14

Бухгалтерські проведення з обліку створення забезпечень на проведення реструктуризації

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Створено забезпечення на проведення реструктуризації (запис здійснюється кожного	92 «Адміністративні витрати»	474 «Забезпечення інших витрат і платежів»	6000,00

місяця протягом 7 місяців)			
-------------------------------	--	--	--

Розмір забезпечень на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами створюється у випадку укладання підприємством збиткових контрактів. При цьому сума створюваного забезпечення залежить від суми витрат, що будуть понесені підприємством при виконанні зобов'язань за таким контрактом.



Приклад 4.10. Здійснити нарахування забезпечення на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами та відобразити господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Умова завдання

Підприємство взяло в оренду на три роки приміщення складу. Річна сума орендної плати за договором становить 18000,00 грн. Договір оренди передбачає, що одностороння відмова від зобов'язань за цим договором не допускається. За порушення цієї вимоги винна сторона має сплатити іншій стороні штраф у розмірі трирічної орендної плати за користування приміщенням. Орендар через рік після користування орендованим приміщенням прийшов до висновку про економічну недоцільність подальшої оренди. Протягом наступних трьох років він змушений сплачувати орендну плату за оренду приміщення, використання якого не приносить економічних вигід.

Рішення

1. Сума забезпечень на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами складає $18000,00 \times 2 = 36000,00$;
2. Бухгалтерські проведення з обліку забезпечень на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами наведено у табл. 4.15.

Таблиця 4.15

Бухгалтерські проведення з обліку створення забезпечень на виконання зобов'язань за обтяжливим контрактом

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Створено забезпечення на виконання зобов'язань за обтяжливим контрактом	94 «Інші витрати операційної діяльності»	474 «Забезпечення інших витрат і платежів»	36000,00

5. Елементи облікової політики підприємства щодо звітності

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства до елементів облікової політики стосовно фінансової звітності відносяться:

- критерій суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;
- сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- перелік пов'язаних сторін;
- дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;
- спосіб складання звіту про рух грошових коштів;
- складання балансу філіями.

Критеріями суттєвості інформації фінансової звітності є її кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів такої інформації. Кількісний вираз суттєвості інформації визначається за допомогою порогу суттєвості.

Поріг суттєвості – це абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації. Поріг суттєвості підприємство визначає самостійно з урахуванням вимог національних П(С)БО та рекомендацій Листа Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» від 29.07.2003 р., № 04230-04108.

Кількісне значення порогу суттєвості може визначатись у відсотках до значення певного показника чи групи показників фінансової звітності підприємства.

Так, кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події встановлюються відповідно до обраної бази, а саме:

1) кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події, пов'язані із змінами у складі (рухом) активів, зобов'язань, власного капіталу, визначаються виходячи із вартості відповідно всіх активів або всіх зобов'язань, або власного капіталу. Прийнятною є величина у діапазоні від 1 до 3 відсотків обраної бази;

2) кількісний критерій суттєвості відхилення залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості, а також визначення подібності активів доцільно визначити у

діапазоні до 10 відсотків справедливої вартості активу (об'єктів обміну);

3) кількісним критерієм суттєвості інформації про господарські операції та події щодо доходів і витрат доцільно обрати суму чистого прибутку чи збитку підприємства, загальну суму доходів чи загальну суму витрат, найбільшу за значенням класифікаційну групу доходів (наприклад, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) чи витрат (наприклад, собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)). Кількісний критерій доцільно визначити у діапазоні від 1 до 2 відсотків, якщо базою обрано чистий прибуток (збиток) підприємства, або від 0,0 до 0,2 відсотка, якщо базою обрано суму доходів чи витрат;

4) кількісний критерій суттєвості інформації про сегменти можна визначити у діапазоні від 1 до 10 відсотків чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), фінансових результатів сегмента або активів усіх сегментів підприємства.

Щодо інформації про інші господарські операції та події, то критерії і ознаки їх суттєвості визначаються виходячи із потреб користувачів, економічної доцільності та з урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості. Як правило, кількісний критерій суттєвості таких господарських операцій та подій не перевищує 5 відсотків обраної бази.

При цьому для кожного із звітів фінансової звітності обирається окрема база визначення кількісних критеріїв і якісних ознак суттєвості інформації та діапазон кількісних критеріїв, зокрема:

- для статей балансу – базою може бути обраний підсумок балансу, у такому разі кількісний критерій суттєвості може бути визначений у діапазоні від 1 до 5 відсотків, або загальна вартість активів, власного капіталу чи зобов'язань у діапазоні від 1 до 15 відсотків обраної бази;

- для статей звіту про фінансові результати – базою може бути обрано чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні від 1 до 5 відсотків або фінансовий результат від операційної діяльності у діапазоні від 1 до 25 відсотків;

- для статей звіту про рух грошових коштів – базою може

бути обрано суму чистого руху грошових коштів від операційної діяльності із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні від 1 до 5 відсотків;

– для статей звіту про власний капітал – базою доцільно обрати розмір власного капіталу підприємства із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні від 1 до 5 відсотків.

Кожну статтю, яка відповідає кількісним критеріям і якісним ознакам суттєвості, слід наводити у фінансовій звітності окремо. Інформація за статтями, які не відповідають критеріям і ознакам суттєвості, наводиться у статтях, призначених для розкриття інших складових класифікаційної групи активів, зобов'язань, доходів та витрат, інших показників, які виділяються у фінансовій звітності.

В узагальненому вигляді рекомендації щодо визначення порогу суттєвості для окремих об'єктів обліку та статей фінансової звітності наведено у табл. 4.16.

Таблиця 4.16

Рекомендації щодо визначення порогу суттєвості для окремих об'єктів обліку та статей фінансової звітності

Об'єкт визначення суттєвості	Поріг суттєвості	Базовий показник для визначення порога суттєвості
Окремі об'єкти обліку активів, зобов'язань і власного капіталу	до 5 %	Підсумок всіх активів, усіх зобов'язань чи власного капіталу
Окремі види доходів і витрат	до 2 %	Чистий прибуток (збиток) підприємства
Переоцінка або зменшення корисності об'єктів обліку	до 1 %	Чистий прибуток (збиток) підприємства
	до 10 %	або Відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості
Окремі види доходів, витрат і відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку неприбуткових організацій	до 0,5 %	Сума надходжень на провадження статутної діяльності
Строк оренди для визнання оренди фінансовою	до 75 %	Строк корисного використання об'єкту оренди
Визначення звітного сегмента	до 10 %	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових

		результатів сегмента або активів усіх сегментів підприємства
Визнання подібних активів	Не більше 10 %	Різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну
Інші господарські операції та об'єкти обліку	У межах 1-10 %	Обсяг діяльності підприємства, характер впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості
Статті фінансової звітності за нествановленими формами фінансової звітності	Частка відповідної статті в базовому показнику	За базовий показник рекомендується використовувати: - для статей Балансу - суму власного капіталу та підсумок відповідного виду активів або зобов'язань; - для статей Звіту про фінансові результати – суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу чи витрат за звітний період; - для статей Звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або витрачання) від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період

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

З метою формування інформації про активи, зобов'язання доходи, витрати та фінансові результати звітних сегментів відповідно до П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», підприємства, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, підприємства, які мають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), а також підприємства з державним регулюванням цін на їх продукцію, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, мають визначатися із застосуванням відповідних елементів облікової політики підприємства:

- сегментів діяльності;
- пріоритетного виду сегмента;
- засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках.

Сегмент - це відокремлювана частина звичайної (операційної) діяльності підприємства.

Інформація у бухгалтерському обліку формується за господарськими та географічними сегментами, які визначаються підприємством на основі його організаційної структури.



Господарський сегмент - це відокремлювана частина діяльності з виробництва певного виду продукції або надання певного виду послуг або групи пов'язаних видів продукції/послуг, для якої характерні ризики, дохідність і способи отримання доходу, що відрізняються від ризиків, дохідності та способів отримання доходу в інших сегментах діяльності.

Інформацією про господарський сегмент вважаються відомості, які розкривають відокремлену частину діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших наступним:

- видом продукції (товарів, робіт, послуг);
- способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг);
- характером виробничого процесу;
- характерними для цієї діяльності ризиками;
- категорією покупців.

Наприклад, оптову торгівлю, роздрібну торгівлю і ресторанний бізнес у межах одного підприємства слід розглядати як окремі господарські сегменти.



Географічний сегмент - це відокремлювана частина діяльності з виробництва продукції або надання послуг в окремому географічному середовищі, для якого характерні ризики і дохідність, що відрізняються від ризиків і дохідності, характерних для діяльності, що здійснюється в інших умовах. Географічним сегментом може бути одна країна, група країн або певний територіальний регіон всередині країни.

Інформація про географічний сегмент має надавати

можливість характеризувати діяльність відокремленої частини підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших наступним:

- економічними і політичними умовами географічного регіону;

- територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт і послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг);

- взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах;

- правилами валютного контролю і валютними ризиками в регіонах.

Наприклад, корпорація з виробництва лікарських препаратів постачає свою продукцію по всьому світу. Країни, де поширені певні захворювання, становлять у цьому випадку один географічний сегмент, а група країн зі сприятливішими умовами - інший, оскільки попит на відповідні ліки в цих середовищах різний і, відповідно, різна дохідність продажу. Зрозуміло, що у бухгалтерському обліку та з метою звітності доходи, витрати й фінансові результати діяльності з виробництва та (або) продажу окремого виду ліків виділяти в окремий господарський сегмент буде недостатньо, треба цей господарський сегмент розподілити на географічні сегменти.

Географічні сегменти можуть виділятися не тільки за ознакою місцезнаходження ринків збуту, але й за ознакою розташування виробничих потужностей.

При цьому визнання доходів і витрат сегмента, його активів і зобов'язань передбачає включення показників за такими статтями, які можуть бути віднесені на сегмент прямо або шляхом розподілу відповідно до обраної бази.

Згідно з п. 14 П(С)БО 29 «Звітність за сегментами» за характером впливу на фінансовий результат звичайної діяльності звітні сегменти підприємства поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (господарські або географічні) розкривається більш деталізовано. При визначенні пріоритетного звітного сегмента враховується організаційна структура підприємства. Ним може бути господарський, географічний виробничий або географічний збутовий сегмент.

Підприємства, які займають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг) або щодо

продукції (товарів, робіт, послуг) яких до початку звітнього року прийнято рішення про державне регулювання цін, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, визначають такі види продукції (товарів, робіт, послуг) окремими пріоритетними звітними господарськими сегментами незалежно від того, чи відповідають показники їх діяльності критеріям, наведеним у п. 9 П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами».

Засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках, що виникають у результаті господарських операцій між структурними підрозділами підприємства, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань, також є елементом облікової політики і самостійно встановлюються підприємством.

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства ще одним елементом облікової політики є перелік пов'язаних сторін.

Порядок визнання пов'язаних сторін регламентується П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін». Згідно з ним, пов'язаними сторонами вважаються:

- підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;
- підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи.

Враховуючи сутність відносин, а не лише їх юридичну форму, підприємство самостійно визначає перелік пов'язаних сторін.

Відносинами, що виникають між пов'язаними сторонами, можуть бути відносини:

- материнського (холдингового) і його дочірніх підприємств;
- спільного підприємства і контрольних учасників спільної діяльності;
- підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств;
- підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої

фізичної особи;

– підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб.

У податковому законодавстві поняття «пов'язані сторони» відсутнє, проте існує низка положень, що характеризують схоже поняття «пов'язані особи».

Згідно зі ст. 14.1.156 Податкового кодексу України пов'язані особи – це юридичні та (або) фізичні особи, відносини між якими можуть впливати на умови або економічні результати їх діяльності чи діяльності осіб, яких вони представляють.

При визнанні осіб пов'язаними враховується вплив, який може здійснюватися через володіння однією особою корпоративними правами інших осіб відповідно до укладених між ними договорів або за наявності іншої можливості однієї особи впливати на рішення, що приймаються іншими особами. При цьому такий вплив враховується незалежно від того здійснюється він особою безпосередньо і самостійно чи спільно з пов'язаними особами, що визнаються такими.

Пов'язаними особами для цілей трансфертного ціноутворення визнаються:

а) юридичні особи - у разі якщо одна з таких осіб безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків;

б) фізична та юридична особа - у разі якщо фізична особа безпосередньо та/або опосередковано (через пов'язаних осіб) володіє корпоративними правами іншої юридичної особи у розмірі 20 і більше відсотків;

в) юридичні особи - у разі якщо одна і та сама особа безпосередньо та (або) опосередковано володіє корпоративними правами інших юридичних осіб і розмір частки корпоративних прав у кожній юридичній особі становить 20 і більше відсотків;

г) юридична особа і особа, що має повноваження на призначення (обрання) одноособового виконавчого органу такої юридичної особи або на призначення (обрання) 50 і більше відсотків складу її колегіального виконавчого органу або наглядової ради;

г) юридичні особи, одноособові виконавчі органи яких призначені (обрані) за рішенням однієї і тієї самої особи (власника або уповноваженого ним органу);

д) юридичні особи, в яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу або наглядової ради призначено (обрано) за рішенням однієї і тієї самої особи (власника або уповноваженого ним органу);

е) юридичні особи, в яких 50 і більше відсотків складу колегіального виконавчого органу та/або наглядової ради становлять одні й ті самі фізичні особи;

є) юридична особа та фізична особа - у разі здійснення фізичною особою повноважень одноособового виконавчого органу такої юридичної особи;

ж) юридичні особи, в яких повноваження одноособового виконавчого органу здійснює одна й та сама особа;

з) фізичні особи: чоловік (дружина), батьки (у тому числі усиновлювачі), діти (повнолітні, неповнолітні, у тому числі усиновлені), повнорідні та неповнорідні брати і сестри, опікун, піклувальник, дитина, над якою встановлено опіку чи піклування.

Для фізичної особи загальна частка корпоративних прав платника податку (голосів у керівному органі), якою вона володіє, визначається як частка корпоративних прав, що безпосередньо належить такій фізичній особі, та частка корпоративних прав, що належить юридичним особам, які контролюються такою фізичною особою.

Якщо фізична особа визнається пов'язаною з іншими особами відповідно до цього підпункту, такі особи визнаються пов'язаними між собою.



Приклад 4.11. Відповідно до умови завдання визначити перелік пов'язаних сторін по відношенню до підприємства чи один до одного.

Умова завдання

ТОВ «Злагода» займається виготовлення хлібобулочних виробів. Засновниками ТОВ «Злагода» є 10 осіб, з них восьми особам належить по 10% статутного капіталу товариства, одній — 15% і одній — 5% статутного капіталу товариства.

Рішення

У даній ситуації жоден з учасників не вважається пов'язаною стороною по відношенню до ТОВ «Злагода» та по відношенню один до одного, оскільки жоден із учасників не перебуває під контролем або суттєвим впливом інших учасників.



Приклад 4.12. Відповідно до умови завдання визначити перелік пов'язаних сторін по відношенню до підприємства чи один до одного.

Умова завдання

ТОВ «Злагода» займається виготовлення хлібобулочних виробів. Засновниками ТОВ «Злагода» є 10 осіб, з них восьми особам належить по 10% статутного капіталу товариства, одній — 15% і одній — 5% статутного капіталу товариства. До числа 8 учасників, яким безпосередньо належить по 10% статутного капіталу ТОВ «Злагода», входить ТОВ «Мрія» і його засновник ТОВ «Добробут». Причому останньому належить 25% статутного капіталу ТОВ «Мрія».

Рішення

У даній ситуації ТОВ «Мрія» і ТОВ «Добробут» є пов'язаними сторонами по відношенню один до одного, оскільки ТОВ «Мрія» перебуває під контролем ТОВ «Добробут».



Приклад 4.13. Відповідно до умови завдання визначити перелік пов'язаних сторін по відношенню до підприємства чи один до одного.

Умова завдання

Товариство «Диво» складається із семи учасників, шість із яких володіє по 15% статутного капіталу, сьомому учаснику належить 10%. За дорученням, підписаним шістьма учасниками, які володіють у цілому 90% статутного капіталу, ведення справ товариства доручено учаснику, якому належить 10% статутного капіталу.

Рішення

У даній ситуації учасник, якому належить 10% статутного капіталу товариства вважатиметься пов'язаною стороною товариства «Диво», оскільки перебуває під контролем учасників, які володіють 90% статутного капіталу товариства.



Приклад 4.14. Відповідно до умови завдання визначити перелік пов'язаних сторін по відношенню до підприємства чи один до одного.

Умова завдання

Громадянин Петреченко Д.С. входить до складу правління ТОВ «Агропрод» і є членом наглядової ради ПАТ «Промсервіс».

Рішення

У даній ситуації ТОВ «Агропрод» й ПАТ «Промсервіс» слід вважати пов'язаними сторонами, оскільки одна й та ж особа займає посаду у виконавчому органі однієї юридичної особи (входить у склад правління) і в наглядовому органі іншої юридичної особи.

Для формування інформації про чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію відповідно до П(С)БО 24 «Прибуток на акцію» елементом облікової політики визнається дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу.

Датою включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу може бути:

- для акцій, оплата випуску яких здійснюватиметься грошовими коштами, – дата виникнення дебіторської заборгованості;

- для акцій, оплата яких здійснюватиметься іншими, ніж грошові кошти, активами, – дата визнання активу товариством;

- для акцій, оплата яких здійснюватиметься наданням послуг товариству, – дата надання послуг;

- для акцій, які призначені для виплати дивідендів акціями, – дата виконання зобов'язань щодо виплати дивідендів акціонерам;

- для акцій, які призначені для конвертації фінансового зобов'язання або для сплати відсотків за цим фінансовим зобов'язанням, – дата припинення нарахування відсотків або (у разі відсутності відсотків) дата погашення фінансового зобов'язання;

- для акцій, які призначені для погашення зобов'язання товариства, – дата погашення зобов'язання;

- для акцій, які призначені для часткової оплати придбання

іншого підприємства, – дата придбання;

– для акцій, випуск яких залежить від виконання певних умов (акції з відкладеним розміщенням), – дата виконання необхідних умов.



Приклад 4.15. Визначити середньорічну кількість простих акцій ПрАТ «Полюс», що були в обігу протягом 2014 року.

Умова завдання

Приватне акціонерне товариство «Полюс» на початок 2014 р. мало в обігу 4000,0 простих акцій, кількість яких не змінювалася протягом 212 днів. Після цього підприємство випустило в обіг ще 2000,0 простих акцій. Після цього кількість акцій в обігу складала 6000,0 шт. Перебували вони в обігу 122 дні. Потім підприємство викупило за грошові кошти 500 власних простих акцій, і в результаті цього в обігу залишилося 5500,0 акцій. У такій кількості вони були в обігу ще 31 день. Кількість календарних днів в 2014 році - 365.

Рішення

Розрахунок середньорічної кількості простих акцій ПрАТ «Полюс», що перебувають в обігу протягом 2014 р., наведено у табл. 4.17.

Таблиця 4.17

Розрахунок середньорічної кількості простих акцій ПрАТ «Полюс», що перебували в обігу протягом 2014 р. (шт.)

Зміст господарських операцій	Випущені акції	Власні акції, викуплені товариством	Акції в обігу	Часовий зважений коефіцієнт	Середньозважена кількість простих акцій, які перебувають в обігу
1 січня 2014 р. Залишок на початок року	5000	1000	4000	$212/365 = 0,58$	$4000 \times 0,58 = 2320$
31 липня 2014 р. Випуск акцій з оплатою грошовими коштами	2000	-	6000	$122/365 = 0,33$	$6000 \times 0,33 = 1908$
1 грудня 2014 р. Викуп власних акцій за грошові	-	500	5500	$31/365 = 0,08$	$5500 \times 0,08 = 440$

КОШТИ					
31 грудня 2014 р. Залишок на кінець року	7000	1500	5500	-	-
Середньорічна кількість простих акцій в обігу =2320+1908+440					4668

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства елементом облікової політики підприємства є спосіб складання звіту про рух грошових коштів.



Звіт про рух грошових коштів – це звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Структурно Звіт про рух грошових коштів складається із трьох розділів, а саме:

Розділ I. Рух коштів у результаті операційної діяльності;

Розділ II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності;

Розділ III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності.

Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводяться окремо у складі відповідних видів діяльності.

Внутрішні зміни у складі грошових коштів до звіту про рух грошових коштів не включаються.

Не включаються до звіту про рух грошових коштів і негрошові операції, що відбуваються у результаті отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо

При цьому при складанні річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обирати прямий або непрямий спосіб складання звіту про рух грошових коштів із застосуванням відповідної форми звіту.

У звіті про рух грошових коштів, складеному за непрямим методом, рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається шляхом коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування.

У звіті про рух грошових коштів, складеному за прямим

методом, рух грошових коштів у результаті операційної діяльності визначається за сумою надходжень від операційної діяльності та сумою витрачання на операційну діяльність грошових коштів за даними записів їх руху на рахунках бухгалтерського обліку.

Порядок складання звіту про рух грошових коштів за прямим і непрямим способом наведено у табл. 4.18.

Таблиця 4.18

Порядок складання Звіту про рух грошових коштів за прямим та непрямим способами

За прямим методом			За непрямим методом		
Статті	Код рядка	За звітний період	Статті	Код рядка	За звітний період
<i>Рух грошових коштів у результаті операційної діяльності</i>					
<i>Надходження від:</i>					
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	Тут відображають грошові надходження від основної діяльності. Тобто виручку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також отримані платежі за оренду інвестиційної нерухомості за мінусом вирахувань з доходу (непрямі податки, знижки тощо). Так само в цьому рядку не слід враховувати виручку від реалізації товарів за договором комісії і кошти, одержані від комітента для купівлі товарів (робіт, послуг)	Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	3500	Цей показник беремо зі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (ряд. 2290 або 2295)
Повернення податків і зборів	3005	У цих рядках показують суми одержаних із бюджету на рахунки підприємства податків і зборів. Окремо наводять відшкодований ПДВ	Коригування на:		Мета коригування прибутку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування на показники рядків 3505— 3520 у тому, щоб «нейтралізувати» вплив операцій, які не привели до руху грошових коштів, та операцій неопераційної

					діяльності
зокрема, податку на додану вартість	3006		амортизацію необоротних активів	3505	Амортизаційні відрاهування з основних засобів та нематеріальних активів, нараховані протягом звітного періоду
Цільового фінансування	3010	Тут розшифровують суми надходжень із бюджету, державних цільових фондів та від інших осіб, одержані для здійснення видатків у межах операційної діяльності підприємства. Тож тут не місце фінансуванню на придбання необоротних активів та фінансових інвестицій, оскільки це вже інвестиційна діяльність.	збільшення (зменшення) забезпечень	3510	Тут фіксують збільшення (зменшення) у складі забезпечень майбутніх витрат і платежів, які не пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю
Інші надходження	3095	Тут показують інші надходження від операційної діяльності, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю, або не включені до попередніх статей Звіту про рух грошових коштів. Наприклад, від реалізації оборотних активів (інших, ніж продукція та/або товари), надходження від діяльності обслуговуючих господарств тощо	збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	3515	У цьому рядку показують збитки (прибутки) від курсових різниць унаслідок перерахунку грошових коштів та їх еквівалентів в іноземній валюті, що наведені в рядку 1165 Балансу
Витрачання на оплату:		Усі суми цього підрозділу наводять у дужках	збиток (прибуток) від	3520	У рядку 3520 фіксують прибутки (збитки) від інших

			неопераційної діяльності та інших негрошових операцій		негрошових операцій та операцій, які «не вписалися» в операційну діяльність підприємства. Зокрема, це прибутки (збитки) від володіння (дивіденди, відсотки тощо) та реалізації фінансових інвестицій, продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття, інших довгострокових активів, від обміну оборотних активів на необоротні активи й фінансові інвестиції, від курсових різниць.
Товарів (робіт, послуг)	3100	Це грошові кошти, сплачені постачальникам і підрядникам за одержані товарно-матеріальні цінності, прийняті роботи й послуги. Водночас тут не показують витрачання коштів на придбання робіт та послуг, які включають у вартість необоротних активів	Зменшення (збільшення) оборотних активів	3550	Рядок 3550 призначено для відображення зменшення (збільшення) статей оборотних активів (окрім статей «Грошові кошти та їх еквіваленти», «Поточні фінансові інвестиції» та інших статей неопераційних оборотних активів), які відбулися протягом звітного періоду Разом із тим до показників цієї статті, не враховуються: зміни, які є наслідком негрошових операцій

					інвестиційної (обмін на необоротні активи, фінансові інвестиції тощо) та фінансової діяльності (виплата дивідендів або погашення зобов'язань із фінансової оренди виробничими запасами, продукцією, товарами тощо, грошові внески до статутного капіталу, включення фінансових витрат до собівартості продукції тощо); зміни, які є наслідком виправлення помилок минулих років; зміну поточної дебіторської заборгованості з податку на прибуток; зміну дебіторської заборгованості із ПДВ, яка є наслідком інвестиційної діяльності; зменшення статей внаслідок переведення оборотних активів до складу групи вибуття; збільшення дебіторської заборгованості внаслідок реалізації інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для
--	--	--	--	--	--

					продажу, та груп вибуття
Праці	3105	У цій статті показують суму коштів, витрачених на виплату працівникам зарплати, допомоги, винагород.	Збільшення (зменшення) поточних зобов'язань	3560	У рядку 3560 фіксують збільшення (зменшення) у статтях розділу балансу «Поточні зобов'язання» (окрім статей «Короткострокові кредити банків», «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями», «Поточні зобов'язання за розрахунками з учасниками»
Відрахувань на соціальні заходи	3110	Тут показують суми сплаченого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	Грошові кошти від операційної діяльності	3570	Сюди записуємо різницю між сумами надходжень та видатків після коригування податку (збитку) від звичайної діяльності до оподаткування
Зобов'язань із податків і зборів	3115	Ці рядки призначені для відображення податків і зборів, сплачених до бюджету, які не можна безпосередньо пов'язати з фінансовою та інвестиційною діяльністю	Сплачений податок на прибуток	3580	Сюди записують суму сплаченого у звітному періоді податку на прибуток за умови, що його не можна напряму пов'язати з фінансовою та/або інвестиційною діяльністю
Інші витрачання	3190	Це суми, не виділені в окремі статті та не включені до попередніх статей Звіту про рух грошових коштів. Зокрема, тут опиняться суми коштів, витрачених на погашення векселів, виданих підприємством, сплату штрафів (у т.ч.			

		податкових), пені, неустойок, а також суми коштів від реалізації товарів (робіт, послуг), перераховані комісіонеру			
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	Арифметична сума попередніх рядків	Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	Арифметична сума попередніх рядків
Рух грошових коштів у результаті інвестиційної діяльності					
Статті		Код рядка		За звітний період	
Надходження від реалізації:					
фінансових інвестицій		3200	У цьому рядку відображають суми грошей, що надійшли від продажу акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток у капіталі інших підприємств. Водночас тут не місце надходженням від реалізації інструментів, які визнають еквівалентами грошових коштів, або таких, що утримуються для дилерських цілей		
необоротних активів		3205	Сюди включають надходження грошових коштів від продажу інвестиційної нерухомості, необоротних активів, утримуваних для продажу, та груп вибуття, а також інших довгострокових необоротних активів (окрім фінансових інвестицій)		
Надходження від отриманих:					
Відсотків		3215	Указаний рядок показує надходження коштів у вигляді відсотків за позики або інші запозичення, надані іншим сторонам за фінансовими інвестиціями в боргові цінні папери, за використання переданих у фінансову оренду необоротних активів тощо		
Дивідендів		3220	Ця стаття призначена для грошових надходжень у вигляді дивідендів як результату придбання акцій або часток у		

		капіталі інших підприємств (окрім надходжень, які визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей)
Надходження від деривативів	3225	Тут показують надходження коштів, зокрема від ф'ючерсних контрактів, форвардних контрактів, контрактів «своп» та опціонів (за винятком тих контрактів, які укладаються для основної діяльності підприємства, або коли надходження класифікуються як фінансова діяльність)
Інші надходження	3250	Цей рядок призначений для надходжень, не виділених в окрему статтю та не включених до попередніх статей цього розділу Звіту
<i>Витрачання на придбання:</i>		
фінансових інвестицій	3255	Тут показують виплати грошових коштів на придбання акцій або боргових зобов'язань інших підприємств, а також часток участі у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за цими інструментами, що визнаються як еквіваленти грошових коштів, або за такими, що утримуються для дилерських або торговельних цілей)
необоротних активів	3260	У вказаному рядку фіксують виплати грошових коштів для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (окрім фінансових інвестицій). Тут також наводять суми сплачених відсотків, якщо вони були капіталізовані у вартість необоротних активів
Виплати за деривативами	3270	У цьому рядку відображають виплати грошових коштів за деривативами, зокрема ф'ючерсними контрактами, форвардними контрактами, контрактами «своп» та опціонами тощо (за винятком випадків, коли такі контракти укладаються для операційної діяльності підприємства або виплати класифікуються як фінансова діяльність)

Інші платежі	3290	Тут наводять інші платежі, не виділені в окрему статтю та не включені до попередніх статей цього розділу Звіту
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	Арифметична сума попередніх рядків розділу
<i>Рух грошових коштів у результаті фінансової діяльності</i>		
Статті	Код рядка	За звітний період
<i>Надходження від:</i>		
Власного капіталу	3300	Тут показують кошти, отримані від розміщення акцій та інших операцій, що приводять до збільшення власного капіталу
Отримання позик	3305	У цю статтю записують одержані грошові позики, надходження від розміщення облігацій, а також інші надходження грошових коштів внаслідок утворення боргових зобов'язань, не пов'язаних з операційною та інвестиційною діяльністю
Інші надходження	3340	Це інші надходження грошових коштів, не виділені в окрему статтю та не включені до попередніх статей указанного розділу Звіту
<i>Витрачання на:</i>		
Викуп власних акцій	3345	Тут показують виплати коштів для придбання власних акцій
Погашення позик	3350	У цьому рядку наводять суми грошових коштів, витрачених на погашення отриманих позик
Сплату дивідендів	3355	Цей рядок призначений для відображення сум дивідендів, виплачених грошовими коштами
Інші платежі	3390	Тут наводять інші платежі, не виділені в окрему статтю та не включені до попередніх статей розділу III Звіту
<i>Чистий рух коштів від фінансової діяльності</i>	3395	Арифметична сума рядків 3300—3390
<i>Чистий рух грошових коштів за звітний</i>	3400	Арифметична сума чистого руху грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності

<i>період</i>		
<i>Залишок коштів на початок року</i>	3405	Цей показник беремо зі Звіту про рух грошових коштів або Балансу (ряд. 1165) за попередній звітний період
<i>Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів</i>	3410	У вказаному рядку відображають збільшення (як надходження) або зменшення (як видаток) залишку грошових коштів у результаті перерахунку іноземної валюти в разі зміни валютних курсів протягом звітного періоду
<i>Залишок коштів на кінець року</i>	3415	Цей показник розраховують так: ряд. 3405 ± ряд. 3400 ± ряд. 3410. Якщо результат дорівнює ряд. 1165 Балансу, Звіт складено правильно.

Господарським кодексом України (ст. 64) визначено право підприємств створювати філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи.

Відповідно до чинного законодавства структурні підрозділи юридичної особи поділяються на відокремлені і невідокремлені.

Згідно зі ст. 1 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» відокремлений підрозділ юридичної особи — це філія, інший підрозділ юридичної особи, що розміщений поза її місцезнаходженням та виробляє продукцію, виконує роботи або операції, надає послуги від імені юридичної особи, або представництво, що здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи.

З вищезазначеного випливає, що під поняття «відокремлені підрозділи» підпадають практично всі без винятку підрозділи підприємства.

Відповідно до ст. 64 Господарського кодексу України підприємство може мати виробничі та функціональні відокремлені структурні підрозділи. До виробничих структурних підрозділів відносяться: виробництва, цехи, відділення, дільниці, бригади, бюро, лабораторії тощо. До функціональних структурних підрозділів апарату управління належать: управління, відділи, бюро, служби тощо. Такі відокремлені підрозділи не мають статусу юридичної особи і діють на основі положення про них, затвердженого підприємством.

Згідно зі ст. 95 Цивільного кодексу України під відокремленим підрозділом розуміють лише філії та представництва.

Так, філією є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює всі або частину її функцій. Філії вправі здійснювати всі ті дії (або їх частину), що здійснює відповідно до статутних документів юридична особа, яка їх створила. Зазвичай перелік таких дій визначається в положенні про філію, але зрозуміло, що їх коло не може бути ширше, ніж коло дій, які має право вчиняти сама юридична особа.

Представництвом є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи.

На відміну від філій представництва не мають права вчиняти фактичні дії, а їх правосуб'єктність обмежується лише юридичними діями — укладенням контрактів, захистом

інтересів юридичної особи тощо.

Відокремлені підрозділи юридичної особи не підлягають державній реєстрації. Проте відомості про них вносяться до їх реєстраційної справи та включаються до Єдиного державного реєстру.

Філії та представництва як відокремлені підрозділи мають низку додаткових юридичних ознак: вони наділені майном юридичної особи, що їх створила, і діють на підставі затвердженого нею положення (ст. 95 ЦКУ) та можуть відкривати рахунки в установах банків (ст. 64 ГКУ).

Законодавчо не обмежено право підприємства самостійно визначати, які саме підрозділи буде створено за межами його місцезнаходження.

Виділення відокремленого підрозділу (філії) на окремий баланс визначається установчими документами головного підприємства, у тому числі його статутом та положенням про філію.

Визначаючи юридичний статус відокремленого підрозділу підприємство визначає і необхідність складання ним окремого балансу, що є окремим елементом облікової політики.

Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством (юридичною особою) на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в окремому балансі, заносяться до окремих реєстрів бухгалтерського обліку. За даними окремих реєстрів бухгалтерського обліку складаються окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу і відповідних форм фінансової звітності юридичної особи. При цьому у балансі та відповідних формах фінансової звітності підприємства з урахуванням показників окремого балансу та відповідних форм фінансової звітності філій, представництв, відділів та інших відокремлених структурних підрозділів інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання у рівній сумі) не наводиться.

Завдання для практичного заняття



Питання для обговорення

1. Характеристика елементів облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів.
2. Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг.
3. Способи обліку витрат.
4. Порядок закриття транзитних рахунків.
5. Порядок визначення статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).
6. Порядок розподілу загальновиробничих витрат.
7. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.
8. Характеристика елементів облікової політики щодо власного капіталу і зобов'язань.
9. Характеристика елементів облікової політики щодо фінансової звітності.



Завдання 4. Обрати та обґрунтувати елементи облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів; скласти частину Наказу про облікову політику; визначити перелік субрахунків до рахунків, призначених для обліку доходів, витрат та фінансових результатів з метою подальшого його використання для складання Робочого Плану рахунків, результати оформити у табл. 1, 2, 3.

Таблиця 1

Елементи облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів ТОВ «Будівельник»

Елементи облікової політики	Обґрунтування

Таблиця 2

Витяг з Наказу про облікову політику ТОВ «Будівельник»

ТОВ «Будівельник» 02.01.2014	м. Полтава
Наказ про облікову політику підприємства (Витяг) НАКАЗУЮ: 1. Використовувати для обліку витрат рахунки 8 і 9 класів.	
Директор	Коцюбинський М.М.

Таблиця 3

**Інформація для формування Робочого Плану рахунків ТОВ
«Будівельник» щодо доходів, витрат та фінансових
результатів**

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

Умова завдання:

ТОВ «Будівельник» займається здійсненням будівельно-монтажних робіт. Має у своєму розпорядженні усі необхідні машини, механізми, обладнання та інструменти для здійснення основного виду діяльності. Адміністрація підприємства займає 1 поверх 9 поверхової будівлі, що належить власникам квартир будинку. Приміщення, що знаходяться на першому поверсі перебувають у власності ТОВ «Будівельник», частково використовуються для адміністративних потреб підприємства, частково – здаються в оренду. Також підприємство має у власності гараж та складські приміщення.

Облік на підприємстві ведеться за допомогою програмного продукту «1 С: Підприємство».

Завдання для самостійної роботи

Завдання 12. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції з обліку витрат.

Умова завдання:

На підприємствах використовуються різні способи обліку витрат:

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

— з використанням рахунків 9 класу.

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



Завдання 13. Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції; скласти розрахунок розподілу загальноновиробничих витрат.

Умова завдання:

Підприємство працює на 90% від нормальної потужності.

Розмір нарахованої заробітної плати робітників, зайнятих виробництвом готової продукції становить:

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

№ оп.	Зміст господарських операцій	Сума, грн.
1.	Списано малоцінні і швидкозношувані предмети загальновиробничого призначення	400
2.	Нараховано амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення	600
3.	Нараховано заробітну плату начальнику цеху і обслуговуючому персоналу	3000
4.	Здійснено відрахування на соціальні заходи від заробітної плати обслуговуючого персоналу і начальнику цеху	?
5.	Списано витрати на відрядження начальника цеху	250
	Відображено податковий кредит з ПДВ	20
6.	Нараховано різним кредиторам за надані комунальні послуги, пов'язані з утриманням цеху	5000
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
7.	Нараховано організації за ремонт виробничого обладнання цеху	3700
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
8.	Нараховано орендодавцю за оренду приміщення цеху	1200
	Відображено податковий кредит з ПДВ – 20%	?
9.	Списано запасні частини на ремонт виробничого обладнання цеху	800
10.	Списано паливо та паливо-мастильні матеріали загальновиробничого призначення	1400
11.	Нараховано збір за забруднення навколишнього середовища	30
12.	Списано загальновиробничі витрати:	
	а) на собівартість реалізованої продукції	?
	б) на виробництво:	
	- виробу А	?
	- виробу Б	?
	- виробу В	?



Тематика рефератів

1. Особливості формування облікової політики щодо управлінського обліку.
2. Особливості формування облікової політики щодо податкового обліку.
3. Особливості формування облікової політики щодо прибутку підприємства.

Тести вихідного контролю знань

1. Які витрати не включаються до виробничої собівартості готової продукції?

- 1) *прямі матеріальні витрати;*
- 2) *змінні розподілені загальновиробничі витрати;*
- 3) *витрати на збут;*
- 4) *інші прямі витрати.*

2. Які з наведених витрат не включаються до складу загальновиробничих витрат?

- 1) *витрати на управління виробництвом;*
- 2) *плата за розрахункове – касове обслуговування банку;*
- 3) *витрати на охорону праці;*
- 4) *витрати на техніку безпеки і охорону навколишнього середовища.*

3. Загальновиробничі витрати поділяються на:

- 1) *постійні та змінні;*
- 2) *матеріальні і нематеріальні;*
- 3) *тимчасові та відстрочені;*
- 4) *поточних та майбутніх періодів.*

4. Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг не може проводитися шляхом:

- 1) *вивчення виконаної роботи;*
- 2) *визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;*
- 3) *визначення питомої ваги витрат, яких зазнало підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній сумі очікуваних витрат;*
- 4) *визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату.*

5. Закриття транзитних рахунків 7, 8 і 9 класів можна здійснювати:

- 1) *щомісячно;*
- 2) *щомісячно або щоквартально;*
- 3) *щомісячно або щорічно;*
- 4) *щомісячно, щоквартально або щорічно.*

6. На які потреби можуть створюватися забезпечення підприємства?

1) на виплату відпусток працівникам та додаткове пенсійне забезпечення;

2) на виконання гарантійних зобов'язань та реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності;

3) на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів та забезпечення на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель тощо;

4) правильні відповіді 1, 2, 3.

7. Коефіцієнт резервування визначається як:

1) відношення річної планової суми на оплату відпусток до планового фонду оплати праці;

2) відношення фактично нарахованої заробітної плати до коефіцієнту резервування;

3) добуток фактично нарахованої заробітної плати та коефіцієнту резервування;

4) добуток фактично нарахованої заробітної плати та коефіцієнту сумнівності.

8. Пов'язаними сторонами вважаються:

1) підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб та підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи;

2) підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;

3) підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи;

4) правильні відповіді 1, 2, 3.

9. За яким методом складання Звіту про рух грошових коштів відбувається коригування прибутку від звичайної діяльності до оподаткування?

1) за непрямим методом;

2) за прямим методом;

3) за спрощеним методом;

4) за прямим і непрямим методом.

10. Який спосіб обліку витрат підприємства є найпростішим?

- 1) з використанням 8 і 9 класів рахунків;
- 2) з використанням 9 класу рахунків;
- 3) з використанням 8 класу рахунків;
- 4) з використанням 7 класу рахунків.



Література: 2, 4, 17, 18, 19, 21, 25, 26, 27, 28, 29,
30, 34, 35, 37, 38, 43, 51.

ЧАСТИНА 2. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ

ТЕМА 5. ЗМІСТ, СТРУКТУРА І ПОРЯДОК СКЛАДАННЯ НАКАЗУ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ ПІДПРИЄМСТВА

Вивчивши цю тему, студенти повинні:

- розуміти значення та знати порядок складання і затвердження Наказу про облікову політику;
- знати зміст та структуру Наказу про облікову політику;
- вміти складати Наказ про облікову політику;
- вміти робити критичну оцінку Наказу про облікову політику, визначаючи його переваги і недоліки, розробляти пропозиції щодо удосконалення;
- вміти складати додатки до Наказу про облікову політику;
- вміти складати робочий план рахунків підприємства.

Ключові терміни: *додатки до наказу про облікову політику, наказ про облікову політику, робочий план рахунків.*

Методичні рекомендації до вивчення теми



Перелік питань

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

1. Зміст і порядок складання Наказу про облікову політику

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства обрані елементи повинні регламентуватися і затверджуватися внутрішнім розпорядчим документом кожного конкретного підприємства.

Таким розпорядчим документом може бути наказ, положення або розпорядження про облікову політику. У зв'язку з цим,

доцільно дослідити характеристики зазначених видів організаційно-розпорядчих документів і проаналізувати можливості їх застосування з метою документального оформлення облікової політики підприємства.

Наказ - це правовий акт (розпорядчий документ), що видається керівником підприємства, організації, установи на правах єдиноначальності і в межах своєї компетенції для вирішення основних та оперативних завдань, поставлених перед даним підприємством [11, с. 92; 48, с. 24].

Розпорядження - це правовий акт управління посадової особи (керівника) державного органу, організації, установи, підприємства (незалежно від форми власності), котрий виданий у межах їхньої компетенції і має обов'язкову юридичну силу щодо громадян (працівників) та підлеглих організацій, яким адресовано розпорядження з метою вирішення оперативних питань. Має обмежений термін дії та стосується вузького кола організацій, посадових осіб і громадян-виконавців розпорядження [9, с. 198; 11, с. 96; 48, с. 24].

Положення - це правовий акт, який встановлює основні правила організаційної діяльності підприємств, організацій, установ, фірм та їх структурних підрозділів, а також нижчестоячих установ, організацій і підприємств (філій), що їм підпорядковуються; його складають під час створення нових підприємств, організацій чи установ. Затверджується вищими органами або керівниками підприємств [9, с. 181; 11, с. 54; 33, с. 55; 48, с. 13].

Критичний аналіз змісту наведених організаційно-розпорядчих документів свідчить про те, що вони різні і не всі з них підходять для внутрішньої регламентації облікової політики підприємства.

Так, розпорядження має обмежений строк дії; стосується дуже вузького кола посадових осіб; його можуть підписувати заступники керівника підприємства (інші уповноважені на це посадові особи); воно практично не застосовується для затвердження інших документів підприємства [19, с. 73].

Положення стосується більшою мірою організаційних аспектів діяльності підприємства, в тому числі й організації облікового процесу, має декларативний характер і не носить беззаперечно розпорядчої сили.

Отже для документального оформлення облікової політики найбільше підходить наказ, який видається керівником

підприємства для вирішення основних та оперативних завдань і має обов'язкову розпорядчу дію.

Підготовка Наказу про облікову політику підприємства включає чотири послідовних та взаємообумовлених етапи (рис. 5.1).

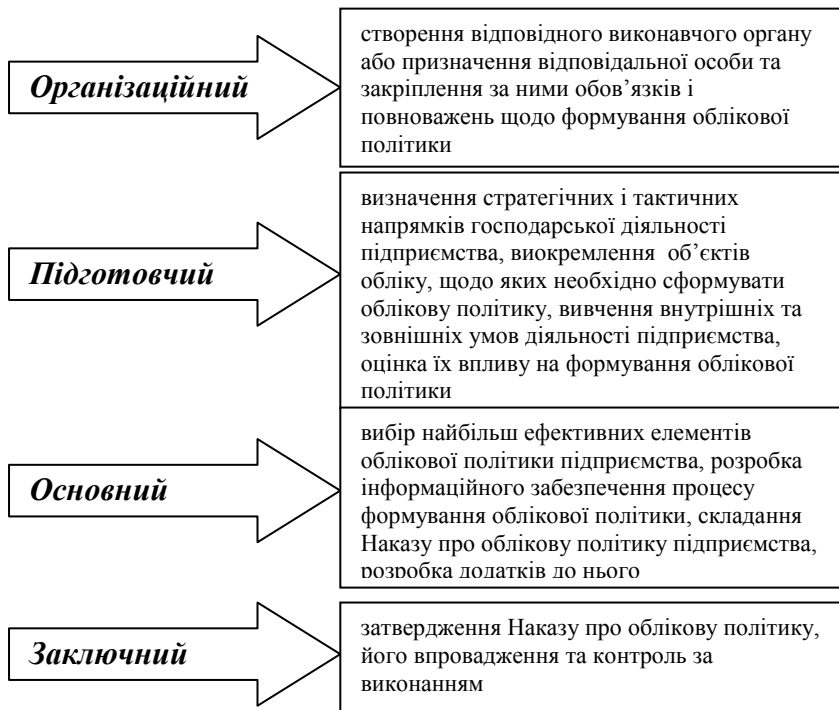


Рис. 5.1. Етапи підготовки Наказу про облікову політику підприємства

1. Організаційний етап. Процес формування облікової політики та складання Наказу про облікову політику достатньо трудомісткий та потребує відповідального й професійного підходу, тому власнику або керівнику підприємства на першому етапі доцільно ініціювати залучення до цієї роботи висококваліфікованих професіоналів.

До виконання робіт із формування облікової політики підприємства можна залучити:

- головного бухгалтера та бухгалтерську службу;
- спеціально створену комісію;

– відділ внутрішнього контролю або внутрішнього аудиту;
 – спеціалізовану консалтингову або аудиторську фірму
 (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Суб'єкти формування облікової політики

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

Для новоствореного підприємства облікова політика має бути сформована із дня набуття ним прав юридичної особи.

Для усунення претензій з боку контролюючих органів новоствореному підприємству доцільно оформити Наказ про облікову політику до першого подання (публікації) фінансової звітності, але не пізніше 30 днів з дня набуття прав юридичної особи.

Оскільки для дотримання принципу послідовності способи ведення обліку, обрані підприємством, повинні застосовуватися із 1-го січня, то формування або зміни до Наказу про облікову політику повинні готуватися і затверджуватися до цієї дати. Цю роботу доцільно проводити у четвертому кварталі паралельно із підготовкою до складання річної фінансової звітності.

2. Підготовчий етап. На підготовчому етапі необхідно визначитися із стратегічними і тактичними цілями діяльності підприємства, оцінити вплив організаційно-технологічних особливостей його діяльності на формування облікової політики, виокремити конкретні види активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів, щодо яких необхідно сформувати облікову політику, вивчити нормативно-правові документи, якими регулюється порядок організації і ведення бухгалтерського обліку в Україні, проаналізувати останні зміни у чинному законодавстві країни, що впливають на формування облікової політики підприємства.

3. Основний етап. Формування облікової політики підприємства за конкретним об'єктом обліку полягає у виборі одного варіанта з декількох альтернативних, передбачених чинними нормативно-правовими актами. Проте цей вибір не має бути формальним. Найскладнішим у цьому процесі є вибір найбільш ефективного, економічно обґрунтованого і виправданого варіанту обліку з точки зору формування фінансових результатів та досягнення тактичних і стратегічних цілей бізнесу.

На цьому етапі обрані підприємством елементи облікової політики оформлюються у вигляді Наказу про облікову політику.

Законодавством не затверджена типова форма Наказу про облікову політику. Проте Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства чітко встановлено перелік елементів облікової політики, що мають бути відображені у Наказі. При цьому важливим є те, що усі вони стосуються методичного аспекту, крім визначення періодичності та об'єктів проведення інвентаризації. Отже, у Наказі про облікову політику підприємства не повинні розкриватися форма організації обліку, система облікових регістрів, графіки документообороту, посадові інструкції бухгалтерів, положення про бухгалтерію, графіки здачі звітів матеріально відповідальними особами, терміни здачі фінансової, податкової та статистичної звітності підприємства, елементи облікової політики, що стосуються податкового чи управлінського обліку тощо.

Водночас, Наказ про облікову політику не має торкатися складових облікової оцінки, тобто розкривати строки корисного використання необоротних активів, тривалість операційного

циклу, ліквідаційну вартість основних засобів, нормальну потужність підприємства і т.д.

І оскільки переважна більшість принципів, методів і процедур, що використовуються для складання та подання фінансової звітності, безальтернативно (однозначно) прописані в нормативних документах з бухгалтерського обліку, то перелічувати їх в Наказі про облікову політику немає потреби. Адже такі норми підлягають безумовному виконанню, тобто є імперативними для застосування підприємством.

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

Для надання Наказу про облікову політику юридичної сили він повинен містити такі обов'язкові реквізити:

- назву підприємства;
- дату;
- номер;
- назву документа;
- основний текст;
- підписи керівника, а також відповідальних за виконання даного наказу осіб.

Структурно Наказ про облікову політику повинен складатися з чотирьох частин:

- вступна, в якій розкривається загальна інформація про підприємство, назва наказу, його номер і дата затвердження, преамбула;
- основна, в якій послідовно розкриваються обрані підприємством елементи облікової політики;

– заключна, що містить підписи осіб, які готували і затверджували наказ та на яких покладено відповідальність за його виконання;

– додатки.

При цьому Наказ про облікову політику повинен складатися послідовно, без повторів змісту чинних нормативних документів, розкривати усі методичні елементи облікової політики, обрані підприємством, не торкатися організаційних аспектів, бути лаконічним та стислим.

Приклад Наказу про облікову політику підприємства наведено у додатку В.

4. Заключний етап. На заключному етапі відбувається затвердження Наказу про облікову політику, його впровадження та контроль за виконанням.

Затвердження Наказу про облікову політику здійснюється керівником або власником підприємства. Контроль за виконання Наказу про облікову політику підприємства покладається на головного бухгалтера. З його змістом під підпис ознайомлюються усі працівники підприємства, які зобов'язані виконувати положення наказу. За невиконання зазначених норм розпорядчого документа можливе застосування відповідальності, яка встановлюється внутрішніми правилами підприємства. Крім того, за недостовірне відображення інформації про діяльність підприємства у фінансовій звітності статтею 164-2 КпАП передбачено адміністративну відповідальність у вигляді штрафу від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

В процесі діяльності Наказом про облікову політику підприємства можуть скористатися:

– працівники бухгалтерії, які зобов'язані застосовувати обрані підприємством і затверджені в Наказі про облікову політику елементи;

– аудитори, оскільки облікова політика є одним із об'єктів дослідження, з вивчення якого починається аудиторська перевірка;

– податкові інспектори, адже від елементів облікової політики залежить порядок формування і розмір об'єктів оподаткування.

2. Зміст і порядок складання додатків до Наказу про облікову політику

Додатками до Наказу про облікову політику підприємства можуть бути:

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

Додатки до Наказу про облікову політику підприємства мають бути оформлені у вигляді таблиць довільної форми та пронумеровані. На них обов'язково повинні бути посилання по тексту Наказу.

Достатньо трудомістким етапом складання додатків до Наказу про облікову політику підприємства є розробка робочого плану рахунків.

Робочий план рахунків повинен відображати специфіку діяльності конкретного підприємства і містити перелік рахунків, який ним використовуються у більш деталізованому вигляді, порівняно із тим, що наводиться у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому Міністерством фінансів України.

При формуванні робочого плану рахунків застосовується метод послідовного групування об'єктів обліку та виділення їх вертикальної (ієрархічної) і горизонтальної (інформаційних зв'язків) структури. Багатоступенева ієрархічна структура робочого плану рахунків дозволяє шляхом застосування методу послідовного групування об'єктів обліку одержати узагальнену інформацію про окремі види активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів підприємства на різних рівнях управління і провести поглиблений, послідовний аналіз їх наявності, складу, структури та динаміки.

Отже з одного боку, робочий план рахунків формується шляхом поступового розкладання та деталізації рахунків вищого порядку на рахунки нижчого порядку. Синтетичні рахунки і субрахунки, передбачені Планом рахунків, розкладаються, діляться на більш дрібні аналітичні рахунки як рахунки третього, четвертого, тощо порядку. При цьому, рівень деталізації рахунків і субрахунків практично не обмежується. Він залежить від інформаційних потреб системи управління та показників внутрішньої і зовнішньої звітності підприємства. Головна вимога - розроблений підприємством робочий план рахунків повинен бути гнучким і зручним у користуванні.

З іншого боку, формуючи робочий план рахунків, бухгалтер повинен керуватися практичними потребами підприємства, тому в ньому використовуються лише рахунки та субрахунки, необхідні для відображення характерних для підприємства господарських операцій і об'єктів.

Як наслідок, робочий план рахунків підприємства хоча і базується на загальноприйнятому, затвердженому Міністерством фінансів України, але відрізняється від нього двома ознаками.

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

По-друге, у робочий план рахунків можуть вводитися додаткові рахунки і субрахунки, які відображають специфіку діяльності конкретного підприємства, але не передбачені Міністерством фінансів України. Зокрема, користуючись правом введення нових субрахунків (рахунків другого і третього порядків), необхідних для потреб управління, контролю, аналізу й звітності, підприємства мають право доповнювати синтетичні рахунки субрахунками, за якими групуються відповідні об'єкти обліку виходячи зі спільності ознак, характерних для діяльності підприємства. Наприклад, до рахунку 641 «Розрахунки за податками» можуть відкриватися субрахунки другого порядку за видами податків: 6411 «Розрахунки з податку на додану вартість», 6412 «Розрахунки з податку на прибуток» 6413 «Розрахунки з податку з доходів фізичних осіб» і т.д.

Отже, робочий план рахунків з одного боку є дещо спрощеним, а з іншого боку - більш деталізованим порівняно із загальноприйнятим Планом рахунків.

Загалом, розробка робочого плану рахунків спрямована на подолання різнорідності та низької інформативності планів рахунків вітчизняних підприємств. Він дозволяє підвищити якість облікової інформації, систематизованої і відображеної на відповідних рахунках, а також є суттєвим фактором підвищення обґрунтованості та оперативності управлінських рішень, прийнятих на основі такої інформації.

3. Критична оцінка Наказів про облікову політику вітчизняних підприємств

Критична оцінка Наказів про облікову політику вітчизняних підприємств засвідчує наявність типових помилок при їх складанні. Основними з них є:

- 1) відсутність Наказу про облікову політику взагалі;
- 2) об'єднання Наказу про облікову політику та Положення про організацію бухгалтерського обліку;
- 3) відсутність обов'язкових реквізитів;
- 4) затвердження Наказу про облікову політику або змін до нього всередині року або на початку звітного року;
- 5) щорічне перезатвердження Наказу про облікову політику;
- 6) слабка систематизація та непослідовність викладеного змісту;
- 7) наявність зайвої інформації, що повторює зміст нормативних документів або не стосується облікової політики;
- 8) включення до Наказу про облікову політику безальтернативних методів оцінки, обліку та процедур;
- 9) неповне розкриття обраних підприємством елементів облікової політики;
- 10) недоцільність застосування окремих елементів облікової політики з урахуванням специфіки та особливостей діяльності підприємства;
- 11) розкриття організаційних аспектів бухгалтерського обліку (форми організації бухгалтерського обліку, форми ведення бухгалтерського обліку, технології обробки облікової інформації, порядку документообороту тощо);
- 12) розкриття елементів облікової політики стосовно управлінського обліку;
- 13) наявність прізвищ посадових осіб по тексту Наказу про облікову політику;
- 14) відсутність додатків до Наказу про облікову політику або посилань на них по тексту.

Ці висновки підтверджуються результатами вибіркового дослідження Наказів про облікову політику 163 підприємств м. Полтави та Полтавської області, що займаються різними видами діяльності (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Результати вибіркового дослідження Наказів про облікову політику підприємств м. Полтави та Полтавської області

Характеристика	Кількість, од.	Частка у загальній кількості, %
1. Наявність Наказу про облікову політику	147	90,1 %
2. Наявність обов'язкових реквізитів	143	87,7
3. Об'єднання Наказу про облікову політику з Положенням про організацію обліку	21	12,9
4. Структурованість, послідовність та змістовність Наказу про облікову політику	78	47,9
5. Повнота розкриття обраних елементів облікової політики	69	42,2
6. Доцільність обраних елементів облікової політики	109	66,8
7. Розкриття організаційних аспектів бухгалтерського обліку	74	45,4
8. Наявність прізвищ посадових осіб по тексту Наказу про облікову політику	57	35,0
9. Наявність додатків	98	60,1
10. Наявність посилань на додатки	45	27,6
11. Дата затвердження Наказу про облікову політику:		
– на початку року;	137	84,0
– у кінці року;	21	12,9
– наказ затверджено на момент реєстрації підприємства	5	3,1
12. Щорічне перезатвердження Наказу про облікову політику	33	20,2

Так, серед досліджуваних підприємств більше 90 % респондентів складають Наказ про облікову політику або інший вид розпорядчого документу, що слід відмітити як позитивну тенденцію, пов'язану із підвищенням розуміння значимості облікової політики. Проте трапляються випадки, коли бухгалтери не вважають розробку даного документу обов'язковою і обмежуються розкриттям обраної облікової політики у примітках до річної фінансової звітності. На нашу думку, відсутність на підприємстві розпорядчого документу про облікову політику можна пояснити недотриманням окремими

власниками та бухгалтерами вимог чинного законодавства через його незнання або халатне відношення до власних посадових обов'язків.

Негативним є те, що при формуванні даного документу не проводиться аналітична робота щодо дослідження розпорядчих документів про облікову політику, які пропонуються у науковій літературі, застосовуються на інших підприємствах та можуть слугувати певною мірою зразком для формування власного. Це призводить до того, що в Наказах про облікову політику підприємств розкриваються не всі елементи облікової політики (57,8%), багато уваги приділяється організаційним аспектам бухгалтерського обліку (45,4%), відсутні посилання на додатки (72,4%), зустрічаються прізвища посадових осіб, у разі звільнення яких доведеться вносити зміни у розпорядчий документ (35,0%).

До того ж зміст Наказів про облікову політику майже половини досліджуваних підприємств слабо структуризовано, елементи облікової політики наведені без їх систематизації, у довільному порядку, із зазначенням безальтернативних варіантів обліку чи оцінки та повторами змісту чинних нормативно-правових актів.

При цьому, дослідження засвідчило, що серед бухгалтерів-практиків відсутній єдиний підхід до виокремлення структурних частин розпорядчого документу про облікову політику. Більшість респондентів складає Наказ про облікову політику без виділення будь-яких розділів, а структурованість розпорядчого документу, що має місце на 47,9 % із опитаних підприємств, свідчить про бажання бухгалтерів розділити облікову політику на методичну та організаційну складові або залежно від об'єктів обліку чи видів обліку.

Позитивно слід відмітити наявність у більшості досліджених підприємств Наказів про облікову політику, відокремлених від Положення про організацію бухгалтерського обліку – 87,1%, наявність обов'язкових реквізитів – 87,7%, доцільність обраних елементів облікової політики з урахуванням специфіки діяльності підприємства – 66,8% та наявність додатків – 60,1%.

Найчастіше, затвердження або зміни до розпорядчого документу про облікову політику вносяться на початку календарного року, що засвідчили відповіді 84,0 % респондентів. Частина Наказів про облікову політику затверджується у кінці календарного року, зазвичай у двадцятих числах грудня та вводиться у дію із першого січня наступного за

звітним року – 12,9 %. Незначна кількість респондентів – 3,1 % відповіли, що на підприємстві діють розпорядчі документи про облікову політику, що були сформовані на момент реєстрації підприємства, що припадав на середину календарного року. Щорічне перезатвердження Наказу про облікову політику є характерним лише 20,2% респондентів.

Для усунення основних недоліків та удосконалення Наказів про облікову політику вітчизняних підприємств необхідно здійснити ряд заходів з удосконалення чинного законодавства, суворо дотримуватися вимог нормативних документів, систематично підвищувати кваліфікацію облікових працівників.

Завдання для практичного заняття



Питання для обговорення

1. Зміст та структура Наказу про облікову політику.
2. Порядок складання та затвердження Наказу про облікову політику.
3. Зміст і характеристика додатків до Наказу про облікову політику.
4. Порядок складання додатків до Наказу про облікову політику.
5. Критична оцінка Наказів про облікову політику вітчизняних підприємств.

Завдання 5. Розкрити етапи складання Наказу про облікову політику, визначити відповідальних осіб; обґрунтувати структуру Наказу про облікову політику; визначити перелік рахунків та субрахунків, призначених для ведення бухгалтерського обліку, з метою подальшого його використання для складання Робочого Плану рахунків; скласти Наказ про облікову політику ТОВ «Будівельник», розробити додатки до нього, результати оформити у вигляді табл. 1, 2, 3.



Таблиця 1

**Етапи складання Наказу про облікову політику
ТОВ «Будівельник»**

Етапи	Відповідальні (посада, П.І.Б.)

Таблиця 2

**Структура Наказу про облікову політику
ТОВ «Будівельник»**

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

Таблиця 3

**Інформація для формування Робочого плану рахунків
ТОВ «Будівельник»**

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

Умова завдання:

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

Завдання для самостійної роботи



Завдання 14. Дати критичну оцінку Наказу про облікову політику досліджуваного підприємства; розробити Робочий План рахунків досліджуваного підприємства.

Умова завдання:

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

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



Тематика рефератів

1. Сучасний стан та проблеми практичного застосування Наказу про облікову політику.

2. Напрями удосконалення Наказу про облікову політику підприємства.

Тести вихідного контролю знань

1. Яка посадова особа несе відповідальність за виконання Наказу про облікову політику підприємства?

- 1) керівник;
- 2) головний бухгалтер;
- 3) власник;
- 4) податковий інспектор.

2. Яка посадова особа складає Наказ про облікову політику підприємства?

- 1) керівник;
- 2) головний бухгалтер;
- 3) фінансовий директор;
- 4) менеджер.

3. Який нормативний документ є основою для складання Наказу про облікову політику підприємства?

- 1) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- 2) НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- 3) Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства;
- 4) Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику».

4. Який додаток до Наказу про облікову політику розробляється найчастіше та не залежить від галузевих особливостей діяльності підприємства:

- 1) робочий план рахунків;
- 2) перелік постійних та тимчасових курсових різниць;
- 3) перелік постійних і змінних загальновиробничих витрат;

4) *перелік статей калькуляції.*

5. Що не може бути додатком до Наказу про облікову політику підприємства:

- 1) *робочий план рахунків;*
- 2) *перелік постійних і змінних загальновиробничих витрат;*
- 3) *графік документообороту;*
- 4) *перелік обраних методів оцінки вибуття запасів.*

6. Чи регламентується нормативними документами форма Наказу про облікову політику підприємства?

- 1) *так, вона є однаковою для всіх підприємств;*
- 2) *так, але вона є різною для підприємств різних галузей діяльності;*
- 3) *ні, форма Наказу про облікову політику підприємства визначається вищестоячою організацією;*
- 4) *ні, підприємство складає Наказ про облікову політику довільної форми.*

7. Який підхід до організації бухгалтерського обліку використовується в Україні?

- 1) *децентралізований;*
- 2) *централізований;*
- 3) *лінійний;*
- 4) *змішаний.*

8. Чи має право підприємство самостійно змінювати облікову політику?

- 1) *ні, це заборонено законодавством;*
- 2) *так, але це недоцільно;*
- 3) *так, за власним бажанням;*
- 4) *так, у випадках, передбачених законодавством.*

9. Основними етапами підготовки Наказу про облікову політику підприємства є:

- 1) *організаційний, підготовчий, основний, заключний;*
- 2) *підготовчий, основний, заключний;*
- 3) *організаційний, основний, заключний;*
- 4) *організаційний, підготовчий, заключний.*

10. Що відбувається на заключному етапі підготовки Наказу про облікову політику підприємства?

1) створення відповідного виконавчого органу або призначення відповідальної особи та закріплення за ними обов'язків і повноважень щодо формування і реалізації облікової політики;

2) затвердження Наказу про облікову політику, його впровадження та контроль за виконанням;

3) вибір найбільш ефективних елементів облікової політики підприємства та їх реалізація;

4) складання Наказу про облікову політику підприємства та розробка додатків до нього.



Література: 1, 2, 3, 6, 7, 9, 11, 12, 15, 17, 19, 20, 30, 31, 32, 33, 36, 43, 45, 47, 48.

ТЕМА 6. ВПЛИВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ОЦІНКУ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ПІДПРИЄМСТВА

Вивчивши цю тему, студенти повинні:

- розуміти взаємозв'язок між обліковою політикою та фінансовою звітністю підприємства;
- вміти оцінювати вплив облікової політики на показники фінансової звітності;
- вміти оцінювати вплив облікової політики на фінансовий стан підприємства;
- вміти оцінювати вплив облікової політики на ділову активність підприємства.

Ключові терміни: ділова активність, ліквідність, майновий стан, платоспроможність, рентабельність, фінансова звітність, фінансовий стан, фінансова стійкість.

Методичні рекомендації до вивчення теми



Перелік питань

1. Взаємозв'язок облікової політики та фінансової звітності.
2. Вплив облікової політики на оцінку фінансового стану підприємства.
3. Вплив облікової політики на оцінку ділової активності підприємства.

1. Взаємозв'язок облікової політики та фінансової звітності

Вибір елементів облікової політики обумовлює вплив на показники усіх форм фінансової звітності підприємства, у тому числі:

- ф.1 Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- ф.2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід);
- ф.3 Звіт про рух грошових коштів;
- ф.4 Звіт про власний капітал;
- ф.5 Примітки до річної фінансової звітності.

Це обумовлено тим, що кожен із обраних підприємством способів обліку чи оцінки прямо або опосередковано впливає на вартість активів, зобов'язань, власного капіталу та/або розмір доходів, витрат і фінансових результатів, які відображаються у різних формах фінансової звітності підприємства.

Наприклад, елементом облікової політики підприємства є вибір методів нарахування амортизації основних засобів.

Впровадження у практику прямолінійного методу забезпечує при рівних обсягах виробництва рівну собівартість, а отже і порівнюваний фінансовий результат у різні періоди. Але він не відображає економічної суті відтворення основних засобів і призводить до викривлення їх залишкової вартості.

За таких умов найбільш виправданим є застосування виробничого методу, як найточнішого з точки зору формування фінансових результатів. Адже згідно з ним сума амортизаційних відрахувань напрямку залежить від обсягів виготовленої продукції, отже понесені витрати повністю відповідають отриманим доходам, як наслідок фінансові результати є об'єктивними.

Проте використання виробничого методу ускладнюється проблемою визначення очікуваного обсягу виробництва із використанням конкретного об'єкту, величина якого застосовується для розрахунку виробничої ставки амортизації.

Якщо основні засоби більш інтенсивно використовуються у перші роки експлуатації, то доцільним є використання прискорених методів нарахування амортизації (зменшення залишкової вартості основних засобів, прискореного зменшення залишкової вартості основних засобів, кумулятивного методу).

Застосування прискорених методів призводить до завищення собівартості у перші роки використання об'єктів основних засобів і, як наслідок, заниження прибутковості. У той же час позитивним є прискорення повернення авансованого капіталу та зменшення морального зносу основних засобів.

Звичайно, за допомогою усіх методів нарахування амортизації вартість об'єкта основних засобів в кінцевому підсумку списується на собівартість повністю. Якщо, наприклад, при використанні прискорених методів амортизації в першому періоді підприємство отримає менший прибуток, то у наступних – вже більший, і таким чином за сумою періодів прибуток буде отриманий такий же, як і при використанні, наприклад, прямолінійного методу. У той же час з метою усунення негативного впливу інфляції та швидшого відновлення

основних засобів (особливо тих, яким притаманний швидкий моральний і фізичний знос) підприємству вигідніше застосовувати прискорені методи нарахування амортизації.

На фінансові результати також впливає вартісна межа об'єктів, які належать до основних засобів та метод нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів.

Так, якщо на підприємстві обраний метод 100 % списання малоцінних необоротних матеріальних активів, то у період введення їх у експлуатацію собівартість буде завищена, тоді як у наступних періодах вони ніякої участі у формуванні витрат підприємства брати не будуть, хоча фізично будуть використовуватися і приносять доходи.

Значний вплив на фінансові результати має вибір методів оцінки вибуття запасів.

Так, метод ФІФО завищує фінансові результати в умовах інфляції, адже при його застосуванні знижується собівартість внаслідок списання запасів за нижчими цінами, ніж вони реально коштують. Проте вартість залишків запасів є об'єктивною, оскільки їх оцінка здійснюється за цінами останніх надходжень, що відповідають ринковим.

Метод ціни продажу не є абсолютно точним у зв'язку із математичними розрахунками середнього відсотку торгової націнки.

Оцінка вибуття запасів за нормативними витратами взагалі рідко застосовується на практиці внаслідок відсутності реального механізму її використання.

Отже, найбільш об'єктивним з точки зору формування фінансових результатів є метод ідентифікованої собівартості. Адже при його застосуванні собівартість і, як наслідок, фінансові результати формуються за цінами фактичного надходження запасів, що забезпечує їх достовірність. Проте цей метод є неприйнятним для застосування на підприємствах із значною номенклатурою запасів.

У цьому випадку доцільною є оцінка вибуття запасів за середньозваженою собівартістю, коли і собівартість, і фінансові результати формуються за усередненими цінами, більш-менш наближеними до реальних.

Значний вплив на формування фінансових результатів підприємства має вибір методу нарахування резерву сумнівних боргів. Проте кожен із трьох дозволених методів не позбавлений суб'єктивізму, адже норми чи базові показники, необхідні для визначення коефіцієнту сумнівності, не достатньо прописані у

стандарті. У цьому випадку посадові особи покладаються виключно на свою інтуїцію та власний професійний досвід, що є неприйнятним для об'єктивної оцінки дебіторської заборгованості та формування фінансових результатів. Водночас, ці недоліки призводять до відмови підприємствами від нарахування резерву сумнівних боргів, і як наслідок, до викривлення фінансових результатів та неадекватної оцінки дебіторської заборгованості.

Загалом, вплив елементів облікової політики на показники фінансової звітності підприємства проявляється по-різному:

- через вартість активів і зобов'язань обрані підприємством елементи облікової політики впливають на показники Балансу та Приміток до річної фінансової звітності;

- через розмір доходів, витрат, і як наслідок фінансових результатів (чистий прибуток та нерозподілений прибуток) обрані підприємством елементи облікової політики впливають на показники Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про власний капітал та Приміток до річної фінансової звітності.

Вплив елементів облікової політики на показники фінансової звітності підприємства в узагальненому вигляді відображено в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Вплив елементів облікової політики на показники фінансової звітності підприємства

Елементи облікової політики	Вплив на показники фінансової звітності				
	Баланс	Звіт про фінансові результати	Звіт про рух грошових коштів	Звіт про власний капітал	Примітки до річної фінансової звітності
Порядок визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами	+	+		+	+
Методи нарахування амортизації основних засобів	+	+		+	+
Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів)	+	+		+	+
Методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів	+	+		+	+
Методи нарахування амортизації нематеріальних активів	+	+		+	+
Методи нарахування амортизації довгострокових біологічних активів	+	+		+	+
Методи нарахування амортизації інвестиційної нерухомості	+	+		+	+
Порядок визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів	+	+		+	+
Періодичність зарахування дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	+			+	+
Порядок списання витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів	+	+		+	+
Критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості	+				+
Дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу	+				+
Одиниця обліку запасів					

Методи оцінки вибуття запасів	+	+		+	+
Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	+	+		+	+
Способи обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів	+	+		+	+
Способи обліку товарів	+	+		+	+
Способи обліку готової продукції	+	+		+	+
Способи оцінки незавершеного виробництва	+	+		+	+
Методи нарахування резерву сумнівних боргів	+	+		+	+
Спосіб визначення коефіцієнта сумнівності	+	+		+	+
Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів	+	+		+	+
База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	+	+		+	+
Дата визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів	+				+
Дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу	+	+		+	+
Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	+	+		+	+
Порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	+	+		+	+
Способи обліку витрат		+			
Періодичність закриття транзитних рахунків 7, 8, 9 класів	+	+		+	
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	+	+		+	+
Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	+	+		+	+
Способи розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні	+	+		+	+
База розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції	+	+		+	+
Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)	+	+		+	+
Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань	+	+			+
Спосіб складання звіту про рух грошових коштів			+		
Перелік пов'язаних сторін	+	+		+	+
Критерій суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності	+	+	+	+	+
Складання балансу філіями					

Виходячи із суттєвого впливу облікової політики на фінансову звітність підприємства, в основу вибору елементів облікової політики має бути покладена обрана підприємством стратегія.

При дотриманні стратегії «більш рентабельного підприємства» мають обиратися такі елементи облікової політики, що забезпечать мінімальні витрати та максимальні доходи і фінансові результати підприємства. Для цього варто передбачити максимально можливий термін експлуатації та обрати прямолінійний метод нарахування амортизації для всіх видів необоротних активів; обрати метод ФІФО для оцінки вибуття запасів; залежно від стану платіжної дисципліни обрати метод нарахування сумнівних боргів, що забезпечить його мінімальну величину; передбачити обов'язковість капіталізації витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційних активів; залежно від особливостей діяльності обрати спосіб оцінки завершення робіт, що забезпечить максимальний дохід. Проте, такий підхід призведе до зростання податкового тиску, зменшення розміру прибутку у майбутньому та зниження показників ділової активності підприємства.

Якщо за мету ставиться «зменшення вартості підприємства» (така ситуація можлива, коли підприємство бажають продати за найнижчою ціною), то при формуванні облікової політики слід обирати найменший строк корисного використання основних засобів та нематеріальних активів, прискорені методи нарахування амортизації необоротних активів, витрати, пов'язані із створенням кваліфікаційних активів відносить до витрат звітного періоду. Результатом застосування цієї стратегії є зниження прибутку або, навіть, «збитковість» підприємства, зниження показників його ділової активності та погіршення фінансового стану.

Таким чином взаємозв'язок облікової політики та показників фінансової звітності обумовлює суттєвий вплив обраних підприємством елементів на оцінку фінансового стану та ділової активності (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

Вплив елементів облікової політики на показники фінансового стану та ділової активності підприємства

Елементи облікової політики	Вплив на показники фінансового стану та ділової активності підприємства				
	динаміка та структури майна	динаміка та структури джерел формування майна	ліквідності та платоспроможності	фінансової стійкості	ділової активності
Порядок визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами	+	+	+	+	+
Методи нарахування амортизації основних засобів	+	+	+	+	+
Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів)	+	+	+	+	+
Методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів	+	+	+	+	+
Методи нарахування амортизації нематеріальних активів	+	+	+	+	+
Методи нарахування амортизації інвестиційної нерухомості	+	+	+	+	+
Порядок визначення порогу суттєвості для проведення переоцінки основних засобів	+	+	+	+	+
Періодичність зарахування дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	+	+		+	+
Порядок списання витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів	+		+	+	+
Методи оцінки довгострокових фінансових інвестицій	+	+	+	+	+

Критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості	+			+	
Дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу	+		+	+	
Одиниця обліку запасів					
Методи оцінки вибуття запасів	+	+	+	+	+
Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	+	+	+	+	+
Способи обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів	+	+	+	+	+
Способи обліку товарів	+	+	+	+	+
Способи обліку готової продукції	+	+	+	+	+
Способи оцінки незавершеного виробництва	+	+	+	+	+
Методи нарахування резерву сумнівних боргів	+	+	+	+	+
Спосіб визначення коефіцієнта сумнівності	+	+	+	+	+
Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів		+	+	+	+
База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу		+	+	+	+
Дата визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів	+		+	+	+
Дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу	+	+		+	+
Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	+	+	+	+	+
Порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	+	+	+	+	+
Способи обліку витрат					
Періодичність закриття транзитних рахунків 7, 8, 9 класів					
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	+				+
Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	+				+
Способи розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні	+				+
База розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції	+				+
Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)	+				+
Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених	+	+			+

податкових зобов'язань					
Спосіб складання звіту про рух грошових коштів					
Перелік пов'язаних сторін	+	+		+	+
Критерій суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності	+	+	+	+	+
Складання балансу філіями					

2. Вплив облікової політики на оцінку фінансового стану підприємства



Фінансовий стан – це система показників фінансової конкурентоспроможності підприємства, його незалежності, надійності та здатності виконувати свої зобов'язання.

Фінансовий стан підприємства формується у процесі всієї виробничої, комерційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Тому його об'єктивна оцінка може здійснюватися лише за допомогою системи різноманітних показників, що детально та всебічно характеризують господарську діяльність підприємства.

Основними показниками оцінки фінансового стану підприємства є:

- показники майнового стану;
- показники фінансової стійкості;
- показники ліквідності;
- показники платоспроможності.



Майновий стан характеризує наявність у підприємства різних видів оборотних та необоротних активів, їх забезпеченість власними і позиковими джерелами фінансування.

Майновий стан підприємства аналізується за допомогою показників:

- динаміки активів і джерел їх формування;
- структури активів і джерел їх формування;
- структурної динаміки активів і джерел їх формування;
- коефіцієнтів зносу, придатності, оновлення та вибуття основних засобів;
- коефіцієнту мобільності активів;
- коефіцієнту співвідношення активів;
- коефіцієнту співвідношення кредиторської та дебіторської заборгованості тощо.

Детальна характеристика показників майнового стану підприємства наведена в табл. 6.3.

Основними ознаками задовільного майнового стану підприємства є:

- збільшення валюти балансу;

– перевищення темпів росту оборотних активів над темпами росту необоротних активів;

Таблиця 6.3

Показники майнового стану підприємства

Показники	Методика розрахунку	Характеристика
Показники динаміки		
<i>Темп росту</i>	Відношення звітного показника до його значення у попередньому або базовому періоді	Показує, у скільки разів змінився поточний рівень показника, що аналізується, порівняно з рівнем попереднього або базового періоду
<i>Темп приросту</i>	Різниця між 100% і темпом росту	Показує, на скільки відсотків змінився поточний рівень показника, порівняно з попереднім або базовим періодом
<i>Абсолютний приріст</i>	Різниця між показником звітного періоду та його значенням у попередньому або базовому періоді	Характеризує, на скільки змінився поточний рівень показника, що аналізується, порівняно з рівнем попереднього або базового періоду
<i>Абсолютне значення 1% приросту</i>	Відношення абсолютного приросту за певний період до темпу приросту цього самого періоду	Означає, на скільки підвищився або знизився рівень показника на один відсоток
Показники структури		
<i>Питома вага</i>	Відношення частини (складової) показника до загального його значення	Характеризує частку, яку займають окремі частини показника у загальному його значенні
Коефіцієнти		
<i>Коефіцієнт зносу основних засобів</i>	Відношення суми нарахованого зносу (на початок або кінець періоду) до первісної вартості основних засобів	Характеризує ступінь зношеності основних засобів. Показує часту, яку займає сума нарахованого зносу у первісній вартості основних засобів
<i>Коефіцієнт придатності основних засобів</i>	Відношення залишкової вартості (на початок або кінець періоду) до первісної вартості основних засобів	Характеризує ступінь придатності основних засобів з урахуванням їх зносу. Показує часту, яку займає залишкова вартість у первісній вартості основних засобів
<i>Коефіцієнт оновлення основних засобів</i>	Відношення вартості введених в експлуатацію нових основних засобів до їх первісної вартості на кінець періоду	Характеризує інтенсивність оновлення основних засобів. Показує часту, яку займає вартість введених в експлуатацію нових основних засобів у їх первісній вартості
<i>Коефіцієнт</i>	Відношення вартості вибулих основних	Характеризує інтенсивність вибуття основних засобів.

<i>вибуття основних засобів</i>	засобів до їх первісної вартості на початок періоду	Показує часту, яку займає вартість вибулих основних засобів у їх первісній вартості
<i>Коефіцієнт мобільності активів</i>	Відношення вартості оборотних активів до загальної вартості активів	Показує часту, яку займають оборотні активи у загальній вартості активів
<i>Коефіцієнт співвідношення активів</i>	Відношення вартості оборотних активів до вартості необоротних активів	Характеризує співвідношення оборотних і необоротних активів. Показує, скільки оборотних активів припадає на 1 грн. необоротних активів
<i>Коефіцієнт співвідношення кредиторської і дебіторської заборгованості</i>	Відношення вартості кредиторської заборгованості до вартості дебіторської заборгованості	Характеризує співвідношення кредиторської і дебіторської заборгованості. Показує, скільки кредиторської заборгованості припадає на 1 грн. дебіторської заборгованості

- приблизно однакове співвідношення оборотних і необоротних активів;
- перевищення власного капіталу над позиковим капіталом;
- приблизно однакове співвідношення дебіторської і кредиторської заборгованості;
- частка власного капіталу в оборотних активах більше 50 %;
- відсутність непокритих збитків, простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості тощо.



Фінансова стійкість – це здатність підприємства відповідати за своїми зобов’язаннями та нарощувати економічний і фінансовий потенціал. Її можна оцінити за допомогою коефіцієнтів автономії, фінансової залежності, концентрації позикового капіталу, фінансування, фінансового ризику, забезпеченості активів, забезпеченості запасів, маневрування, інвестування, фінансової стійкості тощо.

Методика розрахунку зазначених показників наведена у табл. 6.4.

Таблиця 6.4

Показники фінансової стійкості підприємства

Показники	Оптимальне значення	Методика розрахунку	Характеристика
<i>Коефіцієнт автономії (економічної незалежності)</i>	$\geq 0,5$	Відношення вартості власного капіталу до загальної вартості активів	Характеризує ступінь участі власного капіталу у формуванні активів, незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування. Показує частку, яку займає власний капітал у загальній вартості активів
<i>Коефіцієнт фінансової залежності</i>	$< 2,0$	Відношення вартості активів до загальної вартості власного капіталу	Характеризує ступінь залежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування. Показує, скільки активів припадає на 1 грн. власного капіталу
<i>Коефіцієнт концентрації позикового капіталу</i>	$\leq 0,5$	Відношення вартості позикового капіталу до загальної вартості активів	Характеризує ступінь участі позикового капіталу у формуванні активів. Показує частку, яку займає позиковий капітал у загальній вартості активів
<i>Коефіцієнт фінансування</i>	$> 1,0$	Відношення вартості власного капіталу до вартості позикового капіталу	Характеризує співвідношення власного і позикового капіталу. Показує, скільки власного капіталу припадає на 1 грн. позикового капіталу
<i>Коефіцієнт фінансового ризику</i>	$< 1,0$	Відношення вартості позикового капіталу до вартості власного капіталу	Характеризує співвідношення позикового і власного капіталу. Показує, скільки позикового капіталу припадає на 1 грн. власного капіталу
<i>Коефіцієнт забезпеченості активів</i>	$> 0,5$	Відношення вартості власного оборотного капіталу до загальної	Показує, яка частка оборотних активів фінансується за рахунок власного капіталу

		вартості оборотних активів	
<i>Коефіцієнт забезпеченості запасів</i>	$>0,8$	Відношення вартості власного оборотного капіталу до загальної вартості запасів	Показує, яка частка запасів фінансується за рахунок власного капіталу
<i>Коефіцієнт маневрування</i>	$\geq 0,5$	Відношення вартості власного оборотного капіталу до загальної вартості власного капіталу	Характеризує співвідношення власного оборотного капіталу і власного капіталу. Показує частку, яку займає власний оборотний капітал у загальній вартості власного капіталу
<i>Коефіцієнт інвестування</i>	-	Відношення вартості власного капіталу до первісної вартості основних засобів	Показує, яка частка основних засобів фінансується за рахунок власного капіталу
<i>Коефіцієнт фінансової стійкості</i>	$\geq 1,0$	Відношення вартості власного капіталу до загальної вартості поточних зобов'язань	Показує, яка частка поточних зобов'язань може бути погашена за рахунок власного капіталу

За результатами аналізу фінансовий стан підприємства може бути оцінений як:

- абсолютний – ідеальний фінансовий стан, що засвідчує абсолютну фінансову незалежність та самостійність підприємства;

- нормальний – задовільний фінансовий стан, що засвідчує достатню фінансову незалежність та самостійність підприємства;

- передкризовий – незадовільний фінансовий стан, що засвідчує недостатню фінансову незалежність та самостійність підприємства;

- кризовий – критичний фінансовий стан, що засвідчує наближення підприємства до банкрутства.



Ліквідність – це здатність активів підприємства швидко перетворюватися у грошові кошти. В основу її оцінки покладено аналіз ліквідності балансу.

Аналіз ліквідності балансу полягає у порівнянні активів, згрупованих за ступенем їх ліквідності і розташованих у порядку її зменшення, із джерелами утворення активів, згрупованими за строками їх погашення і розташованими у порядку їх зростання.

При цьому активи підприємства залежно від ступеня їх ліквідності діляться на чотири групи:

- 1) найбільш ліквідні активи (A1) – це грошові кошти і короткострокові фінансові інвестиції;

- 2) активи, що швидко реалізуються (A2) – це дебіторська заборгованість та інші оборотні активи;

- 3) активи, що повільно реалізуються (A3) – це запаси;

- 4) активи, що важко реалізуються (A4) – це необоротні активи.

Зобов'язання підприємства групуються за строками їх погашення теж у чотири групи:

- 1) найбільш короткострокові зобов'язання (П1) – це кредиторська заборгованість та інші поточні зобов'язання;

- 2) короткострокові пасиви (П2) – це короткострокові кредити банку та поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;

3) довгострокові пасиви (П3) – це довгострокові кредити та забезпечення;

4) постійні пасиви (П4) – це власний капітал.

При цьому баланс підприємства вважається абсолютно ліквідним, якщо виконуються наступні умови:

$$A1 \geq П1; A2 \geq П2; A3 \geq П3; A4 \leq П4 \quad (6.1)$$

Для підтвердження ліквідності балансу підприємства додатково розраховується коефіцієнт загальної ліквідності за формулою:

$$Kл = \frac{A1 + 0,5A2 + 0,3A3}{П1 + 0,5П2 + 0,3П3}, \quad (6.2)$$

При цьому збільшення коефіцієнту загальної ліквідності у динаміці свідчить про покращення структури активів і пасивів підприємства та підвищення ліквідності балансу.

За результатами аналізу ліквідності здійснюється додаткова оцінка фінансового стану підприємства:

1. Абсолютним вважається фінансовий стан, при якому дотримується співвідношення $A1 \geq П1$;

2. Нормальним вважається фінансовий стан, при якому дотримується співвідношення $A1 + A2 \geq П1$;

3. Передкризовий фінансовий стан характеризується співвідношенням $A1 + A2 + A3 \geq П1$;

4. Кризовий фінансовий стан характеризується співвідношенням $A1 + A2 + A3 \leq П1$.

Від ліквідності активів залежить платоспроможність підприємства.



Платоспроможність – це здатність підприємства покривати свої зобов’язання за рахунок наявних активів.

Оцінка платоспроможності підприємства здійснюється за допомогою відповідних коефіцієнтів:

- коефіцієнту абсолютної платоспроможності;
- коефіцієнту поточної платоспроможності;
- коефіцієнту загальної платоспроможності;
- коефіцієнту відновлення (втрата) платоспроможності.

Детальна характеристика коефіцієнтів платоспроможності наведена у табл. 6.5.

Таблиця 6.5

Показники платоспроможності підприємства

Показники	Оптимальне значення	Методика розрахунку	Характеристика
<i>Коефіцієнт абсолютної платоспроможності</i>	0,2-0,3	Відношення грошових коштів і короткострокових фінансових інвестицій до загальної вартості поточних зобов'язань	Характеризує здатність підприємства погашати поточні зобов'язання за рахунок наявних грошових коштів і короткострокових фінансових інвестицій
<i>Коефіцієнт поточної платоспроможності</i>	0,7-0,8	Відношення грошових коштів, короткострокових фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості до загальної вартості поточних зобов'язань	Характеризує здатність підприємства погашати поточні зобов'язання за рахунок наявних грошових коштів, короткострокових фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості
<i>Коефіцієнт загальної платоспроможності</i>	2,0-2,5	Відношення оборотних активів до загальної вартості поточних зобов'язань	Характеризує здатність підприємства погашати поточні зобов'язання за рахунок наявних оборотних активів
<i>Коефіцієнт відновлення (втрати) платоспроможності</i>	>1,0	Відношення коефіцієнта поточної платоспроможності до його розрахункового значення	Характеризує наявність реальної можливості у підприємства відновити або втратити свою платоспроможність протягом визначеного періоду

3. Вплив облікової політики на оцінку ділової активності підприємства

Стабільність фінансового стану підприємства обумовлена значною мірою його діловою активністю.



Ділова активність – це комплексна характеристика ефективності діяльності підприємства. Вона характеризується позитивною динамікою основних показників діяльності, ступенем виконання плану по них, рівнем ефективності використання наявних ресурсів та власного капіталу, активністю інноваційно-інвестиційної діяльності та стабільністю економічного зростання.

Аналіз ділової активності підприємства здійснюється за двома напрямками:

- оцінка динаміки і дотримання запланованих темпів росту прибутку, виручки від реалізації та загальної вартості активів;
- розрахунок коефіцієнтів, що характеризують ефективність використання фінансових, матеріальних та трудових ресурсів, власного капіталу підприємства.

Досліджуючи динаміку абсолютних показників прибутку, виручки від реалізації та загальної вартості активів, необхідно виявити, на скільки вона відповідає оптимальному співвідношенню, а саме:

$$T_n > T_v > T_a > 100\% \quad (6.3)$$

де

T_n - темп росту прибутку;

T_v - темп росту виручки від реалізації;

T_a - темп росту загальної вартості активів.

При цьому перше співвідношення вимагає випередження темпів зростання прибутку у порівнянні з темпами зростання обсягів реалізації і є наслідком зниження собівартості продукції.

Друге співвідношення вимагає перевищення темпів зростання виручки від реалізації над темпами росту активів і свідчить про ефективність використання останніх.

Третє співвідношення вимагає, щоб темп росту активів перевищував 100%, що є свідченням зростання вартості майна підприємства та розширення його діяльності.

Дотримання наведеного співвідношення за усіма показниками оцінюється позитивно і свідчить про підвищення ділової активності підприємства.

Крім того, ділова активність оцінюється за системою коефіцієнтів, що характеризують ефективність різних аспектів діяльності підприємства. До них належать:

– оборотність активів, в чому числі запасів, дебіторської заборгованості;

– оборотність власного капіталу;

– оборотність кредиторської заборгованості;

– рентабельність (збитковість);

– віддача основних засобів;

– коефіцієнт трансформації;

– коефіцієнт сталості економічного росту;

– тривалість операційного циклу;

– тривалість фінансового циклу;

– період окупності власного капіталу тощо.

Детальна характеристика показників ділової активності підприємства наведена в табл. 6.6.

Таблиця 6.6

Показники ділової активності підприємства

Показники	Методика розрахунку	Характеристика
Показники оборотності		
<i>Оборотність запасів в разях</i>	Відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до середньорічної вартості запасів	Характеризує швидкість обертання запасів. Показує, скільки разів за аналізований період обернулися запаси
<i>Оборотність запасів в днях</i>	Відношення середньорічної вартості запасів до чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) за день	Характеризує проміжок часу, за який запаси здійснили один повний оберт
<i>Оборотність дебіторської заборгованості в разях</i>	Відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до середньорічної вартості дебіторської заборгованості	Характеризує швидкість обертання дебіторської заборгованості. Показує, скільки разів за аналізований період обернулася дебіторська заборгованість
<i>Оборотність дебіторської заборгованості в днях</i>	Відношення середньорічної вартості дебіторської заборгованості до чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) за день	Характеризує проміжок часу, за який дебіторська заборгованість здійснила один повний оберт
<i>Оборотність грошових коштів в разях</i>	Відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до середньорічної вартості грошових коштів	Характеризує швидкість обертання грошових коштів. Показує, скільки разів за аналізований період обернулися грошові кошти
<i>Оборотність грошових коштів в днях</i>	Відношення середньорічної вартості грошових коштів до чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) за день	Характеризує проміжок часу, за який грошові кошти здійснили один повний оберт
<i>Оборотність власного капіталу в разях</i>	Відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг)	Характеризує швидкість обертання власного капіталу. Показує, скільки разів за аналізований період обернувся

	до середньорічної вартості власного капіталу	власний капітал
<i>Оборотність власного капіталу в днях</i>	Відношення середньорічної вартості власного капіталу до чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) за день	Характеризує проміжок часу, за який власний капітал здійснив один повний оберт
<i>Оборотність кредиторської заборгованості в разях</i>	Відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до середньорічної вартості кредиторської заборгованості	Характеризує швидкість обертання кредиторської заборгованості. Показує, скільки разів за аналізований період обернулася кредиторська заборгованість
<i>Оборотність кредиторської заборгованості в днях</i>	Відношення середньорічної вартості кредиторської заборгованості до чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) за день	Характеризує проміжок часу, за який кредиторська заборгованість здійснила один повний оберт
<i>Показники рентабельності (збитковості)</i>		
<i>Рентабельність (збитковість) продажу</i>	Відношення чистого прибутку (збитку) до чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг)	Характеризує рівень прибутковості або збитковості продажу. Показує, скільки чистого прибутку (збитку) припадає на 1 грн. чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг)
<i>Рентабельність (збитковість) основних засобів</i>	Відношення чистого прибутку (збитку) до середньорічної вартості основних засобів	Характеризує рівень прибутковості або збитковості основних засобів. Показує, скільки чистого прибутку (збитку) припадає на 1 грн. основних засобів
<i>Рентабельність (збитковість) оборотних активів</i>	Відношення чистого прибутку (збитку) до середньорічної вартості оборотних активів	Характеризує рівень прибутковості або збитковості оборотних активів. Показує, скільки чистого прибутку (збитку) припадає на 1 грн. оборотних активів
<i>Рентабельність (збитковість) виробничих ресурсів</i>	Відношення чистого прибутку (збитку) до середньорічної вартості основних засобів і запасів	Характеризує рівень прибутковості або збитковості виробничих ресурсів. Показує, скільки чистого прибутку (збитку) припадає на 1 грн. основних засобів і запасів
<i>Рентабельність</i>	Відношення чистого прибутку	Характеризує рівень прибутковості або збитковості

<i>(збитковість) трудових ресурсів</i>	(збитку) до витрат на оплату праці	трудових ресурсів. Показує, скільки чистого прибутку (збитку) припадає на 1 грн. витрат на оплату праці
<i>Рентабельність (збитковість) витрат</i>	Відношення чистого прибутку до витрат	Характеризує рівень прибутковості або збитковості витрат. Показує, скільки чистого прибутку припадає на 1 грн. витрат
<i>Рентабельність (збитковість) активів</i>	Відношення чистого прибутку (збитку) до середньорічної вартості активів	Характеризує рівень прибутковості або збитковості активів. Показує, скільки чистого прибутку (збитку) припадає на 1 грн. активів
<i>Рентабельність (збитковість) власного капіталу</i>	Відношення чистого прибутку (збитку) до середньорічної вартості власного капіталу	Характеризує рівень прибутковості або збитковості власного капіталу. Показує, скільки чистого прибутку (збитку) припадає на 1 грн. власного капіталу
<i>Віддача основних засобів</i>	Відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до середньорічної вартості основних засобів	Характеризує ефективність використання основних засобів. Показує, скільки виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) припадає на 1 грн. середньорічної вартості основних засобів
<i>Коефіцієнти</i>		
<i>Коефіцієнт трансформації (оборотність активів)</i>	Відношення чистої виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) до середньорічної вартості активів	Характеризує швидкість обертання загальної вартості активів. Показує, скільки разів за аналізований період обернулися активи підприємства або відбувається повний цикл виробництва й обігу, що приносить відповідний ефект у вигляді виручки від реалізації
<i>Коефіцієнт сталості економічного росту</i>	Відношення чистого прибутку за мінусом випланих акціонерам дивідендів до загальної вартості власного капіталу	Характеризує співвідношення чистого прибутку за мінусом випланих акціонерам дивідендів і власного капіталу. Показує, скільки чистого прибутку за мінусом випланих акціонерам дивідендів припадає на 1 грн. власного капіталу
<i>Тривалість операційного циклу</i>	Сума оборотності дебіторської заборгованості в днях і оборотності запасів в днях	Характеризує проміжок часу між придбанням запасів і отриманням грошових коштів від реалізації виробленої з них продукції. Показує період повного обороту оборотних активів, в процесі якого відбувається зміна окремих їх видів
<i>Тривалість</i>	Різниця між тривалістю	Характеризує проміжок часу між відтоком грошових

<i>фінансового циклу</i>	операційного циклу і оборотністю кредиторської заборгованості в днях	коштів у зв'язку зі здійсненням поточної операційної діяльності і їх притоком як результатом операційної і фінансової діяльності
<i>Період окупності власного капіталу</i>	Відношення середньорічної вартості власного капіталу і чистого прибутку	Характеризує проміжок часу, за який кошти, інвестовані в активи, будуть компенсовані чистим прибутком

Завдання для практичного заняття



Питання для обговорення

1. Взаємозв'язок облікової політики та показників фінансової звітності.
2. Вплив облікової політики на показники Балансу (Звіту про фінансовий стан).
3. Вплив облікової політики на показники Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).
4. Вплив облікової політики на показники Звіту про рух грошових коштів.
5. Вплив облікової політики на показники Звіту про власний капітал.
6. Вплив облікової політики на показники Приміток до річної фінансової звітності.
7. Взаємозв'язок облікової політики та показників фінансового стану і ділової активності підприємства.
8. Вплив облікової політики на оцінку майнового стану підприємства.
9. Вплив облікової політики на оцінку фінансової стійкості підприємства.
10. Вплив облікової політики на оцінку ліквідності підприємства.
11. Вплив облікової політики на оцінку платоспроможності підприємства.
12. Вплив облікової політики на оцінку ділової активності підприємства.



Завдання 6. Встановити вплив елементів облікової політики на показники окремих форм фінансової звітності, узагальнивши результати дослідження в таблиці:

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



Завдання 7. Оцінити показники фінансового стану та ділової активності ТОВ «Будівельник» до зміни облікової політики підприємства за наступними даними; оцінити показники фінансового стану та ділової активності ТОВ «Будівельник» після зміни окремих показників звітності; визначити відхилення за показниками фінансового стану та ділової активності ТОВ «Будівельник» та оцінити, який вплив вони здійснили на процес прийняття рішень, результати оформити у табл. 2.

Умова завдання:

Таблиця 1

**Показники фінансової звітності ТОВ «Будівельник»
станом на 31.12.2012 року до зміни облікової політики**

Показники	Сума, тис. грн.
Нематеріальні активи:	
залишкова вартість	?
первісна вартість	19000
амортизація	4000
Основні засоби	
залишкова вартість	?
первісна вартість	456000
знос	23400
Разом необоротних активів	?
Запаси	13420
Дебіторська заборгованість	45098
Грошові кошти та їх еквіваленти	6789
Разом оборотних активів	?

Разом активів підприємства	?
Власний капітал	4000000
Довгострокові зобов'язання	50000
Поточні зобов'язання	?
Разом джерел формування активів підприємства	?
Виручка від реалізації	648000
Собівартість реалізації	320000
Витрати	195000
Чистий прибуток	18740
Нерозподілений прибуток	21320

У результаті зміни окремих елементів облікової політики та перерахунку показників звітності первісна вартість нематеріальних активів зменшилася на 2 %, первісна вартість основних засобів збільшилась на 3 %, вартість запасів скоротилася на 1,5 %, величина дебіторської заборгованості зменшилася на 4 %, власний капітал зменшився на 2%, собівартість реалізації збільшилась на 1%, витрати зросли на 2,5%, чистий і нерозподілений прибуток зменшились на 1,5%.

Таблиця 2

Зміна показників фінансового стану та ділової активності у результаті зміни облікової політики підприємства

Показники	Значення показника до зміни облікової політики підприємства	Значення показника після зміни облікової політики підприємства	Відхилення	Вплив на прийняття рішень

Завдання для самостійної роботи



Завдання 15. Визначити елементи облікової політики досліджуваного підприємства, що змінилися протягом досліджуваного періоду. Оцінити показники фінансового стану та ділової активності досліджуваного підприємства до та після зміни облікової політики.



Тематика рефератів

1. Вплив облікової політики на показники фінансової звітності.
2. Вплив облікової політики на оцінку фінансового стану підприємства.
3. Вплив облікової політики на оцінку ділової активності підприємства.

Тести вихідного контролю знань

1. На які показники Балансу впливає метод оцінки вибуття запасів?

- 1) запаси;
- 2) запаси, нерозподілений прибуток;
- 3) запаси, нерозподілений прибуток, статутний капітал;
- 4) запаси, нерозподілений прибуток, готова продукція.

2. На які форми фінансової звітності впливає метод нарахування амортизації основних засобів?

- 1) Баланс, Звіт про фінансові результати;
- 2) Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів;
- 3) Баланс, Звіт про фінансові результати, Примітки до річної фінансової звітності;
- 4) Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Примітки до річної фінансової звітності.

3. Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається у фінансовій звітності підприємства:

- 1) шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду;
- 2) способом «червоного сторно»;
- 3) способом додаткового бухгалтерського проведення;
- 4) коректурним способом.

4. Форма фінансової звітності 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) складається із:

1) активу, що містить три розділи та пасиву, що містить чотири розділи;

2) активу, що містить три розділи та пасиву, що містить п'ять розділів;

3) активу, що містить три розділи та пасиву, що містить три розділи;

4) активу, що містить чотири розділи та пасиву, що містить п'ять розділів.

5. Метод оцінки вибуття запасів ФІФО призводить до:

1) зниження собівартості реалізації, завищення прибутку і зниження виручки від реалізації;

2) зниження собівартості реалізації, завищення прибутку;

3) зниження собівартості реалізації, завищення прибутку і завищення активів;

4) зниження собівартості реалізації, завищення прибутку і зниження активів.

6. На основі якого принципу бухгалтерського обліку підприємство повинно забезпечити постійне (із року в рік) застосування обраної облікової політики?

1) принципу обачності;

2) принципу періодичності;

3) принципу безперервності;

4) принципу послідовності.

7. На які форми фінансової звітності впливає метод нарахування резерву сумнівних боргів?

1) Баланс, Звіт про фінансові результати;

2) Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів;

3) Баланс, Звіт про фінансові результати, Примітки до річної фінансової звітності;

4) Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Примітки до річної фінансової звітності.

8. На які показники Балансу впливає метод нарахування амортизації основних засобів?

1) основні засоби;

2) основні засоби, нерозподілений прибуток;

3) основні засоби, нерозподілений прибуток, статутний капітал;

4) основні засоби, нерозподілений прибуток, готова продукція.

9. Показники ліквідності та платоспроможності використовуються для оцінки:

- 1) майнового стану підприємства;
- 2) фінансового стану підприємства;
- 3) фінансової стійкості підприємства;
- 4) рентабельності підприємства.

10. Ступінь незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування характеризує:

- 1) коефіцієнт загальної ліквідності;
- 2) коефіцієнт фінансування;
- 3) коефіцієнт автономії;
- 4) коефіцієнт фінансової залежності.



Література: 2, 3, 13, 14, 15, 21, 30, 34, 35, 36, 42, 43, 44, 45, 48, 49.

ТЕРМІНОЛОГІЧНИЙ СЛОВНИК

Амортизація – поступове систематичне списання вартості необоротних активів в процесі їх корисного використання, пов'язане з їх фізичним і моральним зносом.

Безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період.

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Довгострокові фінансові інвестиції – фінансові інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент.

Інші малоцінні необоротні матеріальні активи – активи, до складу яких включають музейні експонати, експонати, інші предмети.

Інші необоротні матеріальні активи – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання впродовж періоду який більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Запаси – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції; виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Метод участі в капіталі – метод обліку фінансових інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно – правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Незавершене виробництво – не закінчені обробкою та складанням деталі, вузли і вироби, а також незакінчені технологічні процеси.

Об'єкт основних засобів – закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього і конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Основні засоби – матеріальні активи, які утримуються підприємством для використання у виробництві або постачанні товарів та наданні послуг, для здачі в оренду іншим особам або для адміністративних цілей та будуть використовуватися, як очікується, протягом терміну більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік).

План рахунків бухгалтерського обліку – перелік рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово – господарської діяльності (кореспонденції рахунків) у бухгалтерському обліку.

Поточна дебіторська заборгованість — сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Строк корисного використання (експлуатації) - очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Сумнівний борг — поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості
— сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

ВІДПОВІДІ НА ТЕСТИ ВИХІДНОГО КОНТРОЛЮ ЗНАНЬ

№ тесту	Тема 1	Тема 2	Тема 3	Тема 4	Тема 5	Тема 6
1	1	2	1	3	2	2
2	1	2	2	2	2	4
3	2	4	3	1	3	1
4	2	4	1	4	1	1
5	1	3	2	3	3	3
6	1	1	4	4	4	4
7	3	3	3	1	4	4
8	3	1	4	1	4	2
9	2	4	1	1	1	2
10	4	4	4	3	2	3

ІНФОРМАЦІЙНІ ДЖЕРЕЛА

1. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета / Р.А. Алборов. - 3-е изд. - М.: «КноРус», 2008.- 343 с.
2. Бойко Л.Г. Облікова політика підприємства: конспект лекцій для самостійного вивчення дисципліни / Л.Г. Бойко. - Х.: ХНАМГ, 2010. - 178 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2006. – 528 с.
4. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит» / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та к.е.н., доц. М.М. Коцупатрого. – Житомир: ПП «Рута», 2003 – 512 с.
5. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит» / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та к.е.н., доц. М.М. Коцупатрого. – Житомир: ПП «Рута», 2003 – 512 с.
6. Бычков М.Ф. К вопросу об учетной политике предприятия / М.Ф. Бычков, Н.Н. Балашова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2000. – № 2. – С. 22-23.
7. Верига Ю.А. Вибір облікової політики підприємства / Ю.А. Верига, Н.В. Фірсова // 36. матеріалів наук. конф. за результатами досліджень професорсько-викладацького складу, асистентів та студентів ПКУ. - Полтава, 1999. - С. 96-98.
8. Верига Ю.А. Фінансовий облік: навч. посіб. / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, М.М. Орищенко. – К.: ЦУЛ, 2012. – 438 с.
9. Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні: Наказ Міністерства фінансів України від 07.05.93 р. № 25 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0052-93>
10. Глушич С.В. Сучасні ділові папери: Навч. посіб. для вищ. та серед. спец. навч. закл. / С.В. Глушич, О.В. Дияк, С.В. Шевчук - 4-те вид., переробл. і доп. - К.: Видавництво А.С.К., 2002. - 400 с.
11. Дерій В.А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві: курс лекцій / В.А. Дерій. – Тернопіль: Джура, 2003. – 92 с.

12.Діденко А.Н. Сучасне діловодство: Навч. посібник. - 3-те вид. - К.: Либідь, 2001. - 384 с.

13.Житний П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація: монографія / П.Є. Житний. - Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. - 352 с.

14.Житний П.Є. Організаційно методологічні засади формування облікової політики підприємства / П.Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. - 2006. - № 3. - С. 3-10.

15.Житний П.Є. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П.Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. - 2005. - № 3. - С. 19-22.

16.Журавель Г.П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навч. посіб. /Г.П. Журавель, В.Б. Клевець, П.Я. Хомин; за ред. П.Я. Хомина. - К.: Професіонал, 2009.- 320 с.

17.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

18.Карпушенко М.Ю. Облікова політика підприємства: конспект лекцій з дисципліни / М.Ю. Карпушенко. - Х.: ХНАМГ, 2011. - 55 с.

19.Клевець В.Б. Облікова політика підприємств за стандартами: монографія / В.Б. Клевець. - Тернопіль: Економічна думка, 2007. - 313 с.

20.Костылева Ю.Ю. Оформление документа об учетной политике организации / Ю.Ю. Костылева, В.А. Костылев //Аудиторские ведомости. - 2004. - № 1. - С. 72-81.

21.Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В.А. Кулик. - Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. - 425 с.

22.Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 640 с.

23.Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article%3Fart_id=66826&cat_id=50097.

24.Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-z-buhgalterskogo-doc4523.html>.

25.Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.0>.

26.Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності: Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0145569-02>.

27.Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: Наказ Державного комітету будівництва, архітектури і житлової політики України від 07.05.2002 р. № 81 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.42765.0>.

28.Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: Наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0065361-01>.

29.Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Міністерством промислової політики від 09.07.2007 р. № 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN30532.html.

30.Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.a.spx.

31.Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 17.12.2007 р. № 921 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basexw/ua-ememvt.htm>.

32. Молдованов М.І. Сучасний діловий документ: зразки найважливіших документів українською мовою / М.І. Молдованов, Г.М. Сидорова. - К.: Техніка, 1992. - 400 с.

33. Облік за міжнародними стандартами [Електронний ресурс]: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни за кредитно-модульною системою організації навчального процесу / С.І. Мельник, М.О. Любимов. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – Спосіб доступу: локальна мережа ПУЕТ.

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

35. Облікова політика: навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська та ін.; за ред. Г.М. Давидова. — К.: Знання, 2010. — 479 с.

36. Патарідзе-Вишинська М.В. Облікова політика: теорія і практика / М.В. Патарідзе-Вишинська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/eui/2009_1/09pmvtip.pdf

37. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>

39. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.ligazakon.net>.

40. Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.04.93 р. № 250 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/250-93-%D0%BF>

41. Про облікову політику підприємства: Лист Міністерства фінансів України від 21.12.05 р. № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931.

42.Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: навч. пос. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 141 с.

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

44.Пятов М. Л. Учетная политика организации на 2010 год как область принятия управленческих решений [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-1578>

45.Слободяник Ю.Б. Організація облікової політики в Україні: проблеми гармонізації / Ю.Б. Слободяник, Ю.О. Хоменко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/slobodianik_018.pdf

46.Спершу була облікова політика [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://www.ebskiev.com/ukr/digest/2010?news_id=153

47.Універсальний довідник-практикум з ділових паперів / С.П. Бирик, І.П. Михно, Л.О. Пустовіт, Г.М. Сютя. - 2-е вид., доп. і випр. - К.: Довіра: УНВЦ «Рідна мова», 1998. - 507 с.

48.Фабіанська В.Ю. Облікова політика сільськогосподарських підприємств / В.Ю. Фабіанська // Економіка АПК. - 2006. - № 12. - С. 105-110.

49.Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерського учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

50.Хоменко Н. В.Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності : монографія / Н. В. Хоменко, О. В. Карпенко, Ю. А. Вери́га. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. – 153 с.

51.Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія / М.Т. Щирба. - Т.: ТНЕУ, 2011. - 338 с.

Додаток А

Лист від 21.12.05 №31-34000-10-5/27793 Міністерства
фінансів України про облікову політику

21.12.05 № 31-34000-10-5/27793

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади
України

Рада міністрів Автономної Республіки Крим, обласні,
Київська і Севастопольська міські державні адміністрації

Про облікову політику

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Питання встановлення облікової політики належать до компетенції власника (власників) підприємства, органу, уповноваженому управляти державним майном, органу, уповноваженому управляти корпоративними правами держави.

Повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документу включати не доцільно, як імперативні для застосування підприємством норми.

Розпорядчий документ складається виконавчим органом управління підприємством і подається на затвердження (погодження) власнику (власникам), органу, уповноваженому управляти державним майном, органу, уповноваженому управляти корпоративними правами держави.

Облікова політика визначається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Розпорядчий документ про облікову політику підприємства має визначити застосування:

методів оцінки вибуття запасів;

періодичності визначення середньозваженої собівартості
одиниці запасів;

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

На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики. Облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються на підприємстві статутні вимоги, якщо змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку

та фінансової звітності, або якщо зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за необхідності вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції.

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

Заступник Міністра

В.В. Регурецький

Додаток Б

ПРО ЗАТВЕРДЖЕННЯ МЕТОДИЧНИХ РЕКОМЕНДАЦІЙ ЩОДО ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ТА ВНЕСЕННЯ ЗМІН ДО ДЕЯКИХ НАКАЗІВ МІНІСТЕРСТВА ФІНАНСІВ УКРАЇНИ

Наказ Міністерства фінансів України
від 27 червня 2013 р. N 635

Відповідно до статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» наказую:

1. Затвердити Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, що додаються.

2. У пункті 2.28 розділу II Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року N 433, слова «, а також сума авансового внеску з податку на прибуток у випадках, передбачених законодавством» замінити словами «у рахунок наступних платежів».

3. У рядках 13 і 14 графи 3 форми N 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» Методичних рекомендацій з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 11 квітня 2013 N 476, слово та цифру «графа 3» замінити відповідно словами та цифрами «графи 3 і 4».

4. Департаменту податкової, митної політики та методології бухгалтерського обліку (Чмерук М. О.) після затвердження цього наказу забезпечити його оприлюднення на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України.

5. Контроль за виконанням цього наказу покласти на першого заступника Міністра Мярковського А. І.

В. о. Міністра
А. Мярковський

МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ ЩОДО ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Затверджено Наказом Міністерства фінансів України
від 27 червня 2013 р. N 635

I. Загальні положення

1.1. Ці Методичні рекомендації можуть застосовуватися підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі – підприємства) незалежно від організаційно-правових форм господарювання і форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності).

1.2. Підприємство самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї.

1.3. У розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

Облікова політика може враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо.

Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

1.4. Обрана підприємством облікова політика застосовується всіма філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження.

II. Формування облікової політики

2.1. Розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає, зокрема:

методи оцінки вибуття запасів;

періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;

порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;

методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;

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

підходи до переоцінки необоротних активів;

застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року N 291, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за N 892/4185 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28 листопада 2011 року N 1591);

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

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

перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;

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

порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;

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

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

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

порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

дату визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;

базу розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;

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

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

критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;

підходи до класифікації пов'язаних сторін;

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

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

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

періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;

визначення одиниці аналітичного обліку запасів;

спосіб складання звіту про рух грошових коштів;

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

2.2. Підприємством обирається один із методів оцінки запасів при їх вибутті (відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншому вибутті), наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року N 246, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 02 листопада 1999 року за N 751/4044 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 9), зокрема:

ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

середньозваженої собівартості;

собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

нормативних затрат;

ціни продажу.

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

Приклади розрахунку вартості запасів при вибутті за методами оцінки наведені у додатку 1 до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 року N 2 (зі змінами).

2.3. Визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів згідно з Положенням (стандартом) 9 передбачає, що вибуття запасів може оцінюватися такими способами:

1) оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітної місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітної місяця і одержаних у звітному місяці запасів;

2) оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття.

2.4. Включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості конкретних найменувань, груп, видів запасів при їх оприбуткуванні доцільно здійснювати у разі, якщо можна достовірно визначити суми таких витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів.

Якщо транспортно-заготівельні витрати пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, то їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку.

Сума таких транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів станом на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані у виробництві, реалізовані, безоплатно передані тощо) у звітному місяці. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми транспортно-заготівельних витрат на початок звітної місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму вартості запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць. Розподілена частка транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до вартості запасів, що вибули, відображається на тих рахунках бухгалтерського обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття відповідних запасів.

Залишок транспортно-заготівельних витрат, облік яких ведеться на окремих субрахунках, включається до відповідної статті запасів балансу підприємства.

Приклади розподілу транспортно-заготівельних витрат наведені в додатку до Положення (стандарту) 9.

2.5. Методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю, обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Методи нарахування амортизації зазначених активів наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року N 92, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 року за N 288/4509 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 7), а саме: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Нарухування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

При виборі методу амортизації нематеріального активу враховуються умови отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

Амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за прямолінійним і виробничим методами. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

2.6. Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, відповідно до Положення (стандарту) 7 можуть установлюватися підприємством самостійно.

Зміна вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, розглядається як зміна облікових оцінок. У зв'язку із зміною вартісних ознак зміни в бухгалтерському обліку щодо основних засобів, зарахованих на баланс в попередніх періодах, не проводяться.

2.7. Переоцінка необоротних активів.

2.7.1. Підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методами, викладеними в другому реченні абзацу п'ятого пункту 2.5 цих Методичних рекомендацій.

2.7.2. Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінки окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку).

Переоцінка нематеріальних активів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

2.8. Витрати підприємства можуть відображатися з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами», 9 «Витрати діяльності» та з одночасним використанням рахунків класу 8 і 9.

Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться всіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення

комерційної діяльності, з відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 «Витрати за елементами».

Малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на провадження комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами» або в порядку, який наведено в попередньому абзаці.

2.9. Зарахування до нерозподіленого прибутку перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) разом з сумою відновлення корисності над сумою зменшення корисності і попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів основних засобів та нематеріальних активів можна здійснювати при вибутті об'єктів на всю суму або періодично (щомісяця, щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації.

2.10. Метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності) може визначатися за одним із методів, наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 08 жовтня 1999 року N 237, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 25 жовтня 1999 року за N 725/4018 (із змінами), а саме:

застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;

застосування коефіцієнта сумнівності.

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За методом застосування коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;

класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;

визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

2.11. Порядок класифікації зобов'язань визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року N 20, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 11 лютого 2000 року за N 85/43066 (із змінами).

Залежно від визначеності терміну та оцінки зобов'язань можуть бути виділені забезпечення.

Забезпеченням вважається зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:

- виплату відпусток працівникам;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;

реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності;

виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів;

забезпечення на передбачену законодавством рекультивацію порушених земель тощо.

Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до Положення (стандарту) 7).

Підприємству забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено.

2.12. Облік розподілу прибутку (доходу) підприємствами державного, комунального секторів економіки відповідно до фінансового плану, відображається у порядку, наведеному у розділі IV Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Міністерства

фінансів України від 19 грудня 2006 року N 1213, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 26 грудня 2006 року за N 1363/13237 (із змінами). При цьому розпорядчим документом підприємства має бути визначено застосування порядку виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (у тому числі визначається їх вичерпний склад).

Усі інші виплати працівникам, які не визначені установчими і розпорядчими документами підприємства як такі, що виплачуються за рахунок прибутку, обліковуються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 року N 601, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 10 листопада 2003 року за N 1025/8346 (із змінами), та включаються до складу витрат підприємства.

2.13. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг може визначатися одним із способів, наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року N 290, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 року за N 860/4153 (із змінами), зокрема:

- вивченням виконаної роботи;

- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

- визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

2.14. З метою формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 травня 2005 року N 412, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 03 червня 2005 року за N 621/10901 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 29), підприємства, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, підприємства, які мають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг), а також підприємства з державним регулюванням цін

на їх продукцію, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, визначають застосування: сегментів діяльності, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках.

Інформація формується у бухгалтерському обліку за господарськими та географічними сегментами, які визначаються підприємством на основі його організаційної структури.

Інформацією про господарський сегмент вважаються відомості, які розкривають відокремлену частину діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: видом продукції (товарів, робіт, послуг); способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг); характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками; категорією покупців.

Інформація про географічний сегмент має надавати можливість характеризувати діяльність відокремленої частини підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) готової продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших: економічними і політичними умовами географічного регіону; територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт і послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг); взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах; правилами валютного контролю і валютними ризиками в регіонах.

Залежно від сутності ризиків та організаційної структури підприємства географічні сегменти поділяються на два види:

географічний виробничий сегмент виділяється за місцем розташування виробництва продукції (робіт, послуг) підприємства.

географічний збутовий сегмент виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства.

Господарський або географічний сегмент, який визначений підприємством за критеріями, наведеними у пунктах 6–9 Положення (стандарту) 29, щодо якого має розкриватися у річній фінансовій звітності інформація, вважається звітним сегментом.

Підприємства, які займають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг) або щодо продукції (товарів, робіт, послуг) яких до початку звітнього року прийнято рішення про державне регулювання цін, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, визначають такі види продукції (товарів, робіт, послуг) окремими пріоритетними звітними господарськими сегментами незалежно від того, чи відповідають показники їх діяльності критеріям, наведеним у пункті 9 Положення (стандарту) 29.

За характером впливу на фінансовий результат звичайної діяльності підприємства звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (господарські або географічні) розкривається більш деталізовано. При визначенні пріоритетного виду звітнього сегмента враховується організаційна структура підприємства.

Пріоритетним сегментом може бути визнаний один з таких: господарський, географічний виробничий, географічний збутовий.

Засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках – розрахунках, що виникають у результаті господарських операцій між структурними підрозділами підприємства, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань, самостійно встановлюються підприємством.

2.15. Основні вимоги до визнання, складу витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року N 318, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за N 27/4248 (із змінами).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

Постійні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати – це витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехами,

дільницями), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Підприємства самостійно визначають перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат.

Розподіл постійних і змінних загальновиробничих витрат на продукцію (роботи, послуги), що виробляються підприємством, здійснюється по-різному:

змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду;

постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

2.16. Підприємство самостійно визначає перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), групуються за статтями калькуляції, номенклатура яких може включати:

- сировину та матеріали;

- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;

- паливо й енергію на технологічні цілі;

- зворотні відходи (вираховуються);

- основну заробітну плату;

- додаткову заробітну плату;

- відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;

- втрати від браку;

- інші прямі витрати;

змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Номенклатура статей калькуляції підприємства може враховувати особливості технології та організації виробництва підприємства, питому вагу окремих видів витрат у собівартості продукції.

2.17. Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визначаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним із методів, наведених у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 року N 205, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 21 травня 2001 року за N 433/5624 (із змінами), а саме:

вимірювання та оцінка виконаної роботи;

співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;

співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

2.18. Підприємство відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 року N 559, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 19 грудня 2001 року за N 1050/6241 (із змінами), визнає фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, на дату укладення контракту або на дату його виконання.

При цьому обраний метод визнання має застосовуватися послідовно до кожного виду фінансових активів. Якщо підприємство визнає фінансовий актив та пов'язане з ним фінансове зобов'язання на дату укладення контракту, то відсотки нараховуються з дати виконання контракту, коли переходить право власності.

Продаж фінансових активів у результаті систематичних операцій визнається на дату виконання контракту.

У разі визнання фінансового активу на дату виконання контракту зміни справедливої вартості такого активу в період між датою укладення контракту і датою його виконання визнаються іншими витратами або іншими доходами, крім фінансових активів, які обліковуються за фактичною або

амортизованою собівартістю, та активів, які є інструментом хеджування.

2.19. База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу обирається підприємством та застосовується ним послідовно.

Базою розподілу можуть бути: кількість акцій, сума операції тощо.

До витрат на придбання або випуск інструментів власного капіталу включаються лише витрати на оплату послуг сторонніх організацій з операцій, результатом яких є збільшення або зменшення розміру власного капіталу підприємства.

Витрати, пов'язані з кількома операціями з інструментами власного капіталу, розподіляються між цими операціями із застосуванням обґрунтованої бази розподілу.

2.20. Кількісні критерії і якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності визначаються керівництвом підприємства, якщо такі критерії не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативно-правовими актами, виходячи з потреб користувачів такої інформації.

Суттєвою є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Встановлені кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції та статті фінансової звітності мають забезпечити надання користувачам всієї інформації з достатньою деталізацією про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

2.20.1. Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події встановлюються відповідно до обраної бази.

Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події, пов'язані із змінами у складі (рухом) активів, зобов'язань, власного капіталу, визначаються виходячи із вартості відповідно всіх активів або всіх зобов'язань, або власного капіталу. Прийнятною є величина у діапазоні до 3 відсотків обраної бази.

Кількісний критерій суттєвості відхилення залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості, а також визначення подібності активів доцільно визначити у діапазоні до 10 відсотків справедливої вартості активу (об'єктів обміну).

Базою визначення кількісних критеріїв суттєвості інформації про господарські операції та події щодо доходів і витрат доцільно обрати суму чистого прибутку (збитку), можливим є визначення базою або загальну суму доходів підприємства, або загальну суму витрат, також за базу може бути обрана найбільша за значенням класифікаційна група доходів (наприклад чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та відповідно витрат (собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)). Кількісний критерій доцільно визначити у діапазоні до 2 відсотків, якщо базою обрано чистий прибуток (збиток) підприємства, або до 0,2 відсотка, якщо базою обрано суму доходів і витрат.

Для розкриття інформації про сегменти при визначенні звітного сегмента кількісний критерій суттєвості доцільно визначати у діапазоні до 10 відсотків відповідно чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента, або активів усіх сегментів підприємства.

2.20.2. Щодо інформації про інші господарські операції та події, то критерії і ознаки їх суттєвості визначаються з потреб користувачів, економічної доцільності з урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості. Як правило, кількісний критерій суттєвості таких господарських операцій та подій не перевищує 5 відсотків обраної бази.

2.20.3. Відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку підприємства можуть не наводити статті у фінансовій звітності, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, коли така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку статей, наведених у таких національних положеннях (стандартах), у разі якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою; оцінка статті може бути достовірно визначена.

Кожну статтю, яка відповідає кількісним критеріям і якісним ознакам суттєвості, слід наводити у фінансовій звітності окремо. Інформація за статтями, які не відповідають критеріям і ознакам суттєвості, наводиться у статтях, призначених для розкриття інших складових класифікаційної групи активів, зобов'язань, доходів та витрат, інших показників, які виділяються у фінансовій звітності.

Для кожного із звітів фінансової звітності обирається окрема база визначення кількісних критеріїв і якісних ознак суттєвості статей фінансової звітності і діапазон кількісних критеріїв, зокрема:

для статей балансу – базою може бути обрано сума підсумку балансу, у такому разі кількісний критерій суттєвості може бути визначений у діапазоні до 5 відсотків бази, або підсумок класу активів, власного капіталу, класу зобов'язань у діапазоні до 15 відсотків обраної бази;

для статей звіту про фінансові результати – базою може бути обрано суму чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 відсотків бази або фінансового результату від операційної діяльності у діапазоні до 25 відсотків;

для статей звіту про рух грошових коштів – базою може бути обрано суму чистого рух грошових коштів від операційної діяльності із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 відсотків такої бази;

для статей звіту про зміни у власному капіталі – базою доцільно обрати розмір власного капіталу підприємства із визначенням кількісного критерію суттєвості у діапазоні до 5 відсотків.

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

2.21. Якщо підприємство є платником податку на прибуток, то відображення у фінансовій звітності відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 року N 353, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 20 січня 2001 року за N 47/5238 (із змінами).

Відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання наводяться: у проміжній фінансовій звітності; у річній фінансовій звітності.

У проміжній фінансовій звітності відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання можуть наводитися у балансі в сумі зазначених активів і зобов'язань, що визначені на 31 грудня попереднього року без їх обчислення на дату проміжної фінансової звітності. У таких випадках у статті «Податок на прибуток від звичайної діяльності» проміжного

Звіту про фінансові результати наводиться лише сума поточного податку на прибуток, а на дату річного балансу в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності здійснюється відповідне коригування (збільшення, зменшення) суми витрат з податку на прибуток з урахуванням змін відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань за звітний рік.

2.22. Критерії розмежування об'єктів інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02 липня 2007 року N 779, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 16 липня 2007 року за N 823/14090 (із змінами), встановлюються підприємством.

Інвестиційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Операційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

Якщо певний об'єкт основних засобів уключає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути продані окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу.

Підприємство самостійно розробляє критерії щодо розмежування ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості.

2.23. Пов'язані особи визначаються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18 червня 2001 року N 303, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 23 червня 2001 року за N 539/5730 (із змінами).

Пов'язаними сторонами вважаються:

підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;

підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи.

Враховуючи сутність відносин, а не лише юридичну форму (превалювання сутності над формою), підприємство самостійно визначає перелік пов'язаних сторін.

Відносини між пов'язаними сторонами – це, зокрема, відносини:

материнського (холдингового) і його дочірніх підприємств;

спільного підприємства і контрольних учасників спільної діяльності; підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств;

підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи;

підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб.

2.24. Для формування інформації про чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 16 липня 2001 року N 344, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 30 липня 2001 року за N 647/5838 (із змінами), визначається дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу.

Датою включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу вважається:

оплата випуску яких здійснюватиметься грошовими коштами, – дата виникнення дебіторської заборгованості;

оплата яких здійснюватиметься іншими, ніж грошові кошти, активами, – дата визнання активу товариством;

оплата яких здійснюватиметься наданням послуг товариству, – дата надання послуг;

які призначені для виплати дивідендів акціями, – дата виконання зобов'язань щодо виплати дивідендів акціонерам;

які призначені для конвертації фінансового зобов'язання або для сплати відсотків за цим фінансовим зобов'язанням, – дата припинення нарахування відсотків або (у разі відсутності відсотків) дата погашення фінансового зобов'язання;

які призначені для погашення зобов'язання товариства, – дата погашення зобов'язання;

які призначені для часткової оплати придбання іншого підприємства, – дата придбання;

випуск яких залежить від виконання певних умов (акції з відкладеним розміщенням), – дата виконання необхідних умов.

2.25. Основні вимоги до визнання та оцінка необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу, викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 07 листопада 2003 року N 617 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 03 жовтня 2007 року N 1100), зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 17 листопада 2003 року за N 1054/8375 (із змінами).

Датою первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу може бути:

дата, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови, у разі якщо: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості;

дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу.

2.26. Підприємство самостійно може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік.

У випадках, передбачених нормативно-правовими актами, складається окремий баланс. Для складання окремого балансу дані первинних документів про господарські операції філій, представництв, відділень та інших відокремлених підрозділів, виділених підприємством (юридичною особою) на окремий баланс, а також про господарські операції, які відповідно до законодавства підлягають відображенню в окремому балансі, заносяться до окремих (відкритих для цього відокремленого підрозділу або для відображення господарських операцій з певної діяльності підприємства) реєстрів бухгалтерського обліку. За даними окремих реєстрів бухгалтерського обліку складаються окремий баланс і відповідні форми фінансової звітності щодо зазначених господарських операцій. Показники окремого балансу і відповідних форм фінансової звітності включаються до балансу підприємства і відповідних форм фінансової звітності юридичної особи. Особливості складання окремого балансу спільної діяльності визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. При складанні балансу та відповідних форм фінансової звітності підприємств з урахуванням показників окремого балансу та відповідних форм окремої фінансової звітності інформація про внутрішньогосподарські розрахунки (взаємні зобов'язання у рівній сумі) не наводиться.

2.27. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

2.28. При визначенні одиниці бухгалтерського обліку запасів підприємство може обрати їх найменування або однорідну групу (вид).

2.29. При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

2.30. Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Залишкова

вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів. Первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

III. Зміна облікової політики

3.1. На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики.

3.2. Змінити облікову політику підприємство може у виняткових випадках, прямо встановлених в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований.

Облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року.

3.3. Облікова політика може змінюватися у випадках, якщо:
змінюються на підприємстві статутні вимоги;

змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

3.4. Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за потреби вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції.

3.5. Облікова політика підприємства з урахуванням внесених змін наводиться у примітках до річної фінансової звітності у формі опису або шляхом прикладання до звітності копії розпорядчого документа.

Заступник директора Департаменту
податкової, митної політики та
методології бухгалтерського обліку
С. П. Дусяк

Додаток В

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА НА ВАТ «КРЮКІВСЬКИЙ ВАГОНОБУДІВНИЙ ЗАВОД»

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р., № 996-XIV (зі змінами та доповненнями), яким визначено правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського звіту та складання фінансової звітності, і у відповідності з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, реалізуючи право самостійно визначати облікову політику підприємства,

НАКАЗУЮ:

I. Загальні положення

1. Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності та здійснювати у відповідності з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.99 р., № 966 (зі змінами), Положеннями (Стандартами) бухгалтерського обліку та Інструкцією про використання Плану рахунків на підприємстві, затвердженого Наказом МФУ від 30.11.99 р., № 291.

2. Головному бухгалтеру забезпечити додержання на підприємстві єдиних методологічних принципів ведення бухгалтерського обліку на основі застосування журнально-ордерної системи обліку.

3. Забезпечити на протязі року додержання єдиних методологічних основ бухгалтерського обліку, складання та надання у встановлені терміни фінансової звітності на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку:

- щомісяця до 20 числа місяця, наступного за звітним;
- щороку до 25 лютого року, наступного за звітним.

4. Встановити, що бухгалтерський облік на підприємстві здійснюється Головною бухгалтерією, а також працівниками цехових бухгалтерій та бухгалтерами господарсько-облікових підрозділів підприємства. Згідно з положеннями про підрозділи КСХ, ПК ім. Котлова, стадіон «Вагонобудівник» складають окремі баланси за видами діяльності. Складання консолідованої звітності здійснює Головна бухгалтерія. Облік затрат основного виробництва вести за прямими виробничими затратами. Облік затрат допоміжного виробництва вести за виробничою цеховою собівартістю.

5. Забезпечити відображення основних господарських операцій підприємства у відповідності з робочим Планом рахунків.

6. Затвердити робочий план рахунків.

II. Організаційні питання.

7. З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності проводити інвентаризацію активів та зобов'язань у відповідності з інструкцією про інвентаризацію основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових засобів та документів, розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р., № 69 (зі змінами та доповненнями).

8. Затвердити постійно діючу інвентаризаційну комісію та робочі комісії для проведення інвентаризації. (Додаток № 2).

9. Встановити терміни проведення інвентаризації:

паливно-мастильні матеріали – щомісяця на 01 число місяця;
матеріалів, готової продукції на відповідальному збереженні – щокварталу на 01 число місяця, що йде за наступним;
сировини та матеріалів, відходів, товарів, незавершеного виробництва, готової продукції - щороку станом на 1 жовтня;
бланків суворої звітності – щороку станом на 01 жовтня;
основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) і нематеріальних активів – щороку станом на 01 листопада;

дебіторської та кредиторської заборгованості понад 20 000 тис. грн.. поквартально та в повному обсязі – щорічно станом на 01 грудня;

розрахунків з бюджетом, позабюджетними фондами, заробітній платі, кредитам банків – щороку станом на 1 січня;

грошових засобів у касі не рідше одного разу на квартал;

грошових засобів на розрахункових рахунках та інших грошових документів – щороку станом на 1 січня;

дорогоцінних металів, що знаходяться у пристроях, обладнанні – щороку станом на 01 листопада;

дорогоцінних металів, виробів з них та дорогоцінних металів у відходах лому – двічі на рік, станом на 1 липня та 1 січня.

10. Затвердити постійно діючі комісії з введення в експлуатацію, консервації, відчуження та ліквідації об'єктів основних засобів, малоцінних та інших необоротних активів, нематеріальних активів.

11. Як допомогу для постійно діючої комісії з введення в експлуатацію основних засобів створити робочі комісії по введенню малоцінних необоротних активів (МНМА), що не потребують монтажу безпосередньо у підрозділах із залученням провідних спеціалістів технічних служб.

12. Встановити право підпису на документах, що прирівнюються до грошових у відповідності з наказом № к 26 від 07.02.03 р.

13. Надати право підписання фінансової, статистичної, податкової звітності: першого підпису – Голові правління, членам правління, директорам по напрямкам, другого підпису – головному бухгалтеру та заступникам головного бухгалтера.

14. Відповідальність за якість та своєчасність складання та надання звітності, - фінансової, статистичної, податкової – покладається на керівників підрозділів, що відповідають за виконання даних форм звітності та безпосередніх виконавців.

15. Призначити відповідальних:

за видачу дозволу на реалізацію продукції, майна, товарно-матеріальних цінностей: члена правління – директора з економіки та фінансів;

за виписування довіреностей на отримання товарно-матеріальних цінностей – бухгалтера групи обліку запасів головної бухгалтерії;

за облік та збереження бланків суворої звітності – касира підприємства, за бухгалтерський облік бланків суворої звітності – керівника групи обліку розрахунків головної бухгалтерії;

за здійснення виробничого контролю – на директора з виробництва.

16. Призначити відповідальних осіб за збереження:

грошових цінностей, бланків суворої відповідальності – касирів підприємства;

товарно-матеріальних цінностей на складах та кладових – матеріально відповідальних осіб (комірників), начальників підрозділів;

готової продукції - матеріально відповідальних осіб відділу збуту, керівника відділу збуту;

майна, що знаходиться у відділах, цехах, підрозділах – керівники підрозділів.

17. Документальне оформлення господарських операцій для бухгалтерського обліку проводити згідно з графіком документообігу, що затверджений Наказом № 198 від 20.08.01 р.

III. Облік необоротних активів

18. Здійснювати визнання, облік та оцінку основних засобів у відповідності з вимогами Положення (стандарту) 7 та обліком рекомендацій Класифікатору основних засобів ДК 013-97.

18.1. При взятті на облік основних засобів, що придбані як єдиний майновий комплекс, з урахуванням економічної доцільності, проводити розбивку його на окремі самостійні об'єкти.

18.2. Комісіям при введенні об'єктів основних засобів та малоцінних необоротних активів, нематеріальних активів встановлювати термін їхнього корисного використання.

18.3. Встановити межу малоцінності 15000 грн.. на основі якої необоротні матеріальні активи з терміном служби більш ніж один рік розподіляються на основні засоби та малоцінні необоротні активи, крім спеціального оснащення, інструменту та пристроїв, що незалежно від вартості відносяться до МНМА.

18.4. Для нарахування амортизації по рахунку 10 «Основні засоби» та рахунку 115 «Інвентарна тара» використовувати прямолінійний метод амортизації виходячи з певного терміну корисного використання об'єктів.

18.5. Строк корисного використання об'єктів основних засобів та норми амортизації встановити за видами основних засобів.

18.6. Ліквідаційну вартість об'єктів основних засобів не встановлювати. Об'єкт основних засобів виключається з активів (списується з балансу) у випадку його вибуття в результаті:

продажу;

безповоротної (безкоштовної) передачі;

невідповідності критеріям визнання активом (ліквідація).

При продажу та безповоротній передачі основних засобів оформлюється форма № 03-1 «Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів. При ліквідації об'єктів оформлювати форму № 03-3 «Акт на списання основних засобів» або форму № 03-4 «Акт на списання автотранспортних засобів»;

при переміщенні об'єктів основних фондів всередині підприємства.

18.7. До інших необоротних матеріальних активів віднести:

бібліотечні фонди;

малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА);

інвентарна тара;

інші необоротні активи.

18.8 Визнати актом введення в експлуатацію інших необоротних активів:

для оснащення, що не потребує спеціального введення і монтажу – «накладну на переміщення матеріалів зі складу на склад і повернення з виробництва»;

для спецодягу та інструменту - звіт про передачу інструменту, спецодягу в експлуатацію;

для господарчого інвентарю, меблів, приборів – вимогу на відпущення матеріалів зі складу.

19. Нарахування амортизації по іншим необоротним активам поводить:

для бібліотечного фонду - у розмірі 100 % вартості у перший рік експлуатації;

знос МНМА нараховувати – у розмірі 100 % при передачі об'єкта в експлуатацію та відносить за видами виробництва.

Списання МНМА проводити у відповідності з типовою міжвідомчою формою № МБ-8.

20. Керівникам структурних підрозділів ВАТ «КВБЗ»:

забезпечити наявність інвентарного номеру з нанесенням трафарету, клейма або оснащення біркою з інвентарним номером по об'єктам необоротних активів.

21. Групування основних засобів, нарахування амортизації з метою оподаткування здійснюється на підставі вимоги ст. 8. Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».

22. Проведення та облік витрат по ремонтах здійснювати у відповідності з наказом по Концерну «Про ремонти та інших покращання основних засобів».

23. Визнання, облік та оцінку нематеріальних активів здійснювати у відповідності з вимогами Положення (Стандарту 8). Одиницею обліку є окремий об'єкт нематеріальних активів. Класифікація за групами здійснюється згідно ст.5 Положення (стандарту) 8., Наказу про облік нематеріальних активів.

23.1. Введення в експлуатацію нематеріальних активів оформлюється актами введення в експлуатацію довільної форми з обов'язковою вказівкою в них:

назви об'єкту;

вартості;

місцезнаходження;

терміну корисної експлуатації (не більш ніж 7 років).

23.2. Встановити для нематеріальних активів прямолінійний метод нарахування зносу.

23.3. Для цілей нарахування зносу ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля.

23.4. Списання нематеріальних активів оформлюється актом довільної форми.

IV. Облік запасів незавершеного виробництва.

24.1. При відпуску запасів у виробництво, продаж чи при іншому вибутті прийняти оцінку їх вартості за методом ФІФО (собівартості перших за часом надходження запасів).

24.2. Проводити зарахування на баланс підприємств запасів, товарів за їхньою первісною вартістю, сформованою з урахуванням вимог Положення (стандарту) 9 «Запаси».

24.3. Облік надходження ТМЦ здійснювати у розрізі надходжень з різними цінами. Ціну вважати такою, що відрізняється, за умови відхилення ціни між надходженнями (попередня та наступна) – більш ніж 5 %.

24.4. Уцінку або дооцінку раніше уцінених товарів проводити по окремим рішенням директора з економіки та фінансів у відповідності з наказом Міністерства економіки та Міністерства фінансів України від 10.09.1996 р., № 120/190 по кожному виду запасів.

24.5. Приймання, збереження та видача матеріалів, напівфабрикатів, запасних частин, комплектуючих виробів у виробничих цехах та структурних підрозділах проводиться у відповідності зі стандартами систем якості (СТП 08.75-2003) з відображенням руху у «Журналі видачі ТМЦ», затвердженого наказом № 123 від 18.03.02 р. Відпускання ТМЦ у виробництво здійснюється за лімітно-забірними картами, вимогами.

24.6. При відпусканні малоцінних та швидкозношуваних предметів у експлуатацію, їх вартість списується з балансу підприємства. З метою запобігання розкраданням та недостачам МШП, організувати оперативний кількісний облік на місцях експлуатації на протязі терміну використання.

24.7. Транспортно-заготівельні витрати на придбання виробничих запасів та МШП акумулювати на рахунку 210.

Розподіл ТЗВ здійснюється щомісяця на номенклатуру запасів, що надійшли пропорційно до їхньої вартості. Відсоток розподілу ТЗВ обчислюється виходячи з планового відсотку (5%) від вартості отриманих запасів та суми залишку на 210 рахунку. Ці показники сумують та визначають фактичний

відсоток розподілення ТЗВ. До складу транспортно-заготівельних витрат відносять:

- витрати на відрядження;
- транспортні послуги, що пов'язані з доставкою придбаних ТМЦ, у тому числі автотранспортні та залізничні, виконані сторонніми підприємствами, а також власними силами (ЦБТ, ЖДЦ);

- вантажно-розвантажувальні роботи;
- митно-експедиційні послуги;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням до стану придатності використання із запланованою метою.

25. Формування собівартості незавершеного виробництва та готової продукції здійснювати у відповідності з вимогами Положення (стандарту) 16 «Витрати» та наказу № К 170 від 20.08.01 р. До виробничої собівартості готової продукції включають:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загально-виробничі змінні витрати;
- розподілені загально-виробничі постійні витрати.

26. Об'єктом калькулювання собівартості є найменування продукції (за видами), роботи, послуги.

27. Прямі матеріальні витрати розподіляються по видам продукції, робіт, послуг за нормами, встановленими технологічним процесом. Вартість використаних запасів звітного періоду визначається за вартістю запасів, списаних на виробництво.

28. Оцінку готової продукції проводять за фактичною виробничою собівартістю.

29. Оцінку незавершеного виробництва (НЗВ) проводять за нормативними витратами.

30. Затрати допоміжних цехів розподіляються між споживачами, виходячи з фактично наданих послуг та планової собівартості наданих послуг. Різницю між фактичною собівартістю робіт (послуг) структурних підрозділів та плановою, переданою підрозділам, щомісячно списує Головна бухгалтерія на збільшення (зменшення) собівартості реалізованої продукції.

V. Облік оплати праці.

31. Прямі витрати на оплату праці формуються згідно із затвердженими відомостями норм часу та розцінок для робітників відрядників, план нарядів, розрахованих на підставі графіків Плану запобіжних ремонтів для ремонтних служб, встановлених окладів для ІТР та допоміжних робітників, а також діючих положень про преміювання та виплат, передбачених Законом України, відрахувань на соціальне страхування за нормативами діючого законодавства.

Нарахування виплат за лікарняними листами через тимчасову втрату працездатності за перші п'ять днів здійснюється за тими статтями витрат, на яких акумулюється звичайне нарахування ФОТ відповідного працівника. Нарахування виплат за лікарняними листами після п'яти днів здійснюється за рахунок коштів фонду соціального страхування. Нарахування виплат за лікарняними листами на підставі наданого листка тимчасової непрацездатності здійснюється у місяці його надання. Вказана сума компенсації з обліку включають до ФОТ того місяця, у якому було проведено таке нарахування. Нарахування виплат з тимчасової втрати працездатності у випадку виробничого травматизму здійснюється за рахунок коштів фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві.

VI. Облік резервів для забезпечення витрат

33. Формувати резерв виплати премій (відпусток) за підсумками року, резерв фонду гарантійного обслуговування у відповідності з наказом, що видається щороку. Відрахування в 2003 році виконувати згідно з наказом № 40 від 31.01.03 р. в наступному порядку:

до страхового преміального резерву – щомісяця відраховувати 16 % до фактично нарахованої заробітної плати по ВАТ «КВБЗ» (без урахування відрахувань на соціальні заходи).

до фонду гарантійного обслуговування – щомісячні відрахування у розмірі 3 % від продажної вартості кожного реалізованого пасажирського вагону.

34. Нарахування оплати премії за підсумками року, виплат по гарантійному обслуговуванню відображається за рахунок резерву згідно з наказом № 40 від 31.01.03 р.

VII. Облік накладних витрат.

35. Встановити номінальну потужність ВАТ «КВБЗ» за об'ємом товарної продукції у відповідності з узгодженим планом виробництва.

36. Плановий норматив загальновиробничих витрат постійного характеру встановлює щомісяця Планово-економічне управління.

37. Загально-виробничі витрати розподіляються відносно бази розподілу заробітної плати.

38. Затвердити види загальновиробничих витрат постійного характеру у відповідності з наказом № К 170 від 20.08.01 р.

39. Затвердити види загальновиробничих витрат змінного характеру у відповідності з наказом № К 170 від 20.08.01 р.

40. В житлово-побутовому управлінні, Палаці культури ім. Котлова, спортивному комплексі «Вагонобудівник» загальновиробничі витрати не формуються.

41. Загальновиробничі витрати по допоміжним цехам формуються по кожному цеху окремо на субрахунках рахунку 25 «Напівфабрикати» та розподіляються за нормативами, за видами продукції виходячи з бази розподілу, встановленої для нормальної виробничої потужності.

42. Розподіл витрат загальновиробничого характеру проводити по структурним підрозділам заводу відносно бази розподілу, встановленої додатком 12.

43. Склад адміністративних витрат затвердити у відповідності з наказом № К 170 від 20.08.01 р. До складу адміністративних витрат входять будь-які витрати загальновиробничого характеру, пов'язані з організацією та забезпеченням діяльності підприємства.

44. Витрати на збут затвердити у відповідності з наказом № К 170 від 20.08.01 р.

VIII. Облік розрахунків.

45. Дебіторська заборгованість визнається активом, якщо існує вірогідність отримання підприємством майбутніх економічних користностей і може бути достеменно визначена її сума.

46. Здійснювати класифікацію дебіторської заборгованості шляхом групування за термінами її виникнення.

47. Резерв сумнівних боргів на 2003 рік не створювати.

48. Облік операцій в іноземній валюті здійснювати з урахуванням вимог Положення (стандарту) 21.

IX. Облік зобов'язань.

49. Зобов'язання визнається, якщо його оцінка може бути достовірно визначена та існує вірогідність зменшення економічних користностей в майбутньому в наслідок їхнього погашення.

50. До довгострокових зобов'язань відносять:

довгострокові кредити банків;
відстрочені податкові зобов'язання;
інші довгострокові зобов'язання.

51. Короткострокові зобов'язання включають:

короткострокові кредити банків;
поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями;
короткострокові векселі видані;
кредиторську заборгованість за товари, роботи, послуги;
поточну заборгованість за розрахунками з оплати праці, по розрахункам з учасниками, по внутрішнім розрахункам, інші поточні зобов'язання.

52. Поточні зобов'язання відображаються у балансі по сумі погашення.

IX. Доходи та витрати.

53. Доходи підприємства визнаються у випадку наявності усіх перерахованих нижче умов:

покупцеві передане право власності на продукцію;
підприємство не здійснює в подальшому управління та контроль за використанням реалізованої продукції.
сума доходу може бути достеменно визначена.

54. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства.

55. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються в складі витрат того періоду, в якому вони були понесені.

56. Вибуття реалізованої готової продукції на протязі місяця здійснюється та оцінюється за виробничою собівартістю з використанням методу ФІФО.

57. Списання на витрати реалізованого товару здійснюється по обліковій вартості з використанням методу ФІФО.

58. Списання витрат за виконаними роботами, наданим послугам здійснюється за їх фактичною собівартістю.

59. Визнання, облік та оцінку «Витрат майбутніх періодів» здійснювати згідно з інструкцією « 291 та акумулювати на рахунку 39. За дебетом відображати накопичення витрат, пов'язаних з підготовчими до виробництва витратами, освоєнням нових видів продукції, науково-дослідницькими, конструкторськими розробками; затрати на підписку періодичних видань, придбання ліцензій, торгівельні патенти. За кредитом рахунку відображається їх списання (розподіл) та включення до складу витрат звітного періоду. Аналітичний облік «Витрат майбутніх періодів» ведеться за їх видами.

60. Витрати, які несе підприємство, не пов'язані із забезпеченням виробничої діяльності, відносяться до складу інших операційних витрат та витрат звичайної діяльності у відповідності із затвердженим робочим планом рахунків.

61. Фінансові витрати – витрати, що призводять до змін зі займаним капіталом, у відповідності із затвердженим планом рахунків.

62. Фінансовий результат від усіх видів діяльності підприємства визначається щомісяця.

63. Списання сальдо за фінансовими результатами діяльності підприємства на збільшення (зменшення) прибутку (збитку) здійснюється один раз у рік, останньою заключною проводкою.

Х. Про організацію податкового обліку.

До моменту прийняття Податкового Кодексу, керуючись Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 р. № 283/97 ВР зі змінами та доповненнями, і Законом України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168/97 – ВР.

64. Встановити порядок накопичення даних про валові витрати та валові доходи для цілей оподаткування на підставі первинних документів, де зафіксовано здійснення господарських операцій без запису в системі реєстрів та рахунків бухгалтерського обліку на окремих накопичувальних відомостях з наступним використанням цих даних для складання декларації про прибуток підприємства та податкової звітності.

65. Призначити відповідальних за виписку податкових накладних по ПДВ та веденню книг обліку придбання та продажу товарів (робіт, послуг):

заступника фінансового відділу;
провідного бухгалтера по ПДВ.

66. Для розрахунку сум валового доходу та валових витрат призначити відповідальних за надання відомостей для заповнення декларації на прибуток: - провідних бухгалтерів за напрямком обліку (з відміткою про обов'язки у посадовій інструкції).

67. Розрахунок приросту (зменшення) балансової вартості придбаних товарів, (крім активів, що підлягають амортизації), матеріалів, сировини, комплектуючих виробів на складах, в незавершеному виробництві та залишках готової продукції (п.5.9. Закону «Про прибуток») здійснювати поквартально, додатково за листопад та січень.

XI. Відповідальність осіб за організацію бухгалтерського обліку.

68. Покласти відповідальність на Голову правління за:
забезпечення організації бухгалтерського обліку;
забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах;
забезпечення зберігання оброблених документів, реєстрів та звітності на протязі обумовленого терміну, але не менш ніж три роки.

69. Покласти відповідальність на Головного бухгалтера за:
організацію бухгалтерського обліку;
складання та надання у встановлений термін фінансової та податкової звітності;
контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку усіх господарських операцій;
участь у оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестач, розкраданням та псуванням активів підприємства ;
перевірку стану бухгалтерського обліку у відокремлених підрозділах підприємства.

70. Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаний з ліквідацією структурних підрозділів підприємства, та складання ліквідаційного балансу та фінансової звітності покласти на ліквідаційну комісію, що складається у відповідності із законодавством.

71. Покласти відповідальність за збереження та видачу документів з архіву на начальника архіву.

72. Покласти відповідальність за недопущення несанкціонованого доступу до облікових даних на директора з безпеки та режиму.

	Верига Юстина Андріївна, кандидат економічних наук, професор, завідувачка кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі», Заслужений працівник освіти України, доктор філософії, Член-кореспондент Академії економічних наук зі спеціальності «Облік та аудит», член підкомісії „Облік і аудит” Науково-методичної комісії з економіки і підприємництва Міністерства освіти і науки України, керівник наукової школи «Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки». Є автором та співавтором понад 400 наукових і навчально-методичних праць, серед них монографії, підручники і навчальні посібники з грифом МОН України. <i>Наукові інтереси:</i> Проблеми організації та методології бухгалтерського обліку, фінансової звітності, аналізу і аудиту в сучасних умовах господарювання.
	Кулик Вікторія Анатоліївна кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі». Є автором та співавтором понад 30 наукових і навчально-методичних праць, серед них монографії і навчальні посібники. Має практичний досвід роботи бухгалтером. <i>Наукові інтереси:</i> Проблеми трансформації бухгалтерського обліку в інформаційній економіці, організація бухгалтерського обліку, облікова політика підприємства.
	Ночовна Юлія Олександрівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі». Є автором та співавтором понад 140 наукових і навчально-методичних праць, серед них монографії, навчальні і практичні посібники. <i>Наукові інтереси:</i> Проблеми фінансового та управлінського обліку, облікова політика підприємства.
	Іванюк Світлана Юріївна, асистент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі». Є автором та співавтором 10 наукових і навчально-методичних праць. <i>Наукові інтереси:</i> Проблеми організації управління інноваційним розвитком підприємства, облікова політика підприємства.