

ЛІТЕРАТУРА



НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНА

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ІВАНА ПУЛЮЯ**

Кафедра бухгалтерського обліку та аудиту

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з дисципліни

«ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА»

для студентів напрямку

6.030509 «Облік і аудит»

Тернопіль-2016

Конспект лекцій з дисципліни “Облікова політика підприємства” для студентів напрямку 6.030509 “Облік і аудит” / Укладач: Кіляр О.Р. – Тернопіль, ТНТУ імені І.Пулюя, 2016. – 69с.

Укладач: Кіляр Олександра Романівна,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту

Рецензент: Павликівська Ольга Іванівна
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту

Навчально-методичні матеріали розглянуті і затверджені на засіданні кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Протокол № 6 від «02» лютого 2016 р.

Схвалено і рекомендовано методичною радою факультету економіки та підприємницької діяльності.
Протокол № 4 від «29» лютого 2016 р.

ЗМІСТ

Тема 1. Сутність облікової політики підприємства	5
1.1. Сутність, призначення облікової політики та її рівні	5
1.2. Складові облікової політики	10
1.3. Облікова політика як система управління обліком	11
Тема 2. Механізм реалізації облікової політики підприємства	14
2.1. Етапи формування облікової політики	14
2.2. Принципи та методи формування облікової політики	15
2.3. Фактори, що впливають на формування облікової політики	17
Тема 3. Документальне оформлення облікової політики	19
3.1. Передумови формування Наказу про облікову політику	19
3.2. Структура Наказу про облікову політику та формування його основних положень	20
Тема 4. Політика щодо організації бухгалтерського обліку.....	23
4.1. Встановлення порядку організації обліку	23
4.2. Встановлення критеріїв суттєвості	24
4.3. Встановлення технології обліку	27
Тема 5. Розроблення облікової політики стосовно активів	29
5.1. Принципи встановлення методології обліку	29
5.2. Встановлення облікової політики для необоротних активів	30
5.3. Встановлення облікової політики для оборотних активів	33
Тема 6. Розроблення облікової політики стосовно доходів, витрат та зобов'язань	35
6.1. Встановлення облікової політики щодо доходів	35
6.2. Встановлення облікової політики щодо витрат	35
6.3. Встановлення облікової політики щодо зобов'язань	36
6.4. Встановлення облікової політики щодо податкових розрахунків	37
6.5. Встановлення облікової політики щодо інших операцій	38
Тема 7. Облікова політика та фінансова звітність підприємства	42
7.1. Взаємозв'язок облікової політики з формами фінансової звітності	42
7.2. Розкриття облікової політики у Примітках до фінансової звітності	42
Тема 8. Зміни в обліковій політиці та порядок їх відображення в обліку і звітності	45
8.1. Порядок зміни облікової політики	45
8.2. Відображення змін облікової політики у звітності	46
8.3. Відповідальність за зміну облікової політики	47
Список літератури	48
Предметний покажчик.....	50
Додатки	56

ТЕМА 1. СУТНІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

- 1.1. Сутність, призначення облікової політики та її рівні.
- 1.2. Складові облікової політики.
- 1.3. Облікова політика як система управління обліком.

1.1. Сутність, призначення облікової політики та її рівні

Розвиток вітчизняних підприємств на сучасному етапі багато в чому залежить від ефективної організації та планування їх фінансово-господарської діяльності. Цей процес, у свою чергу, потребує побудови реалізації управлінського процесу, важливим інструментом якого є облікова політика підприємства.

Виникнення даного поняття у вітчизняній практиці пов'язане зі змінами в системі економічних відносин, що зумовили необхідність реформування бухгалтерського обліку в Україні, його пристосування до нових умов господарювання та процесами трансформації бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів.

Досліджуючи розвиток облікової політики, відправною точкою більшість науковців називає початок третього десятиліття ХХ століття. Саме в цей час економічна криза в США дала поштовх для прийняття рішень щодо узгодження інформаційної бази процесів планування та прогнозування на мікро- та макрорівнях. Основою побудови інформаційної системи став бухгалтерський облік. Підтвердженням цьому є твердження французького вченого Є.П.Леоте, який писав: «Колесо економіки рухається не тільки при допомозі праці й капіталу, але й завдяки «обліковому порядку». З огляду на це, виникла гостра необхідність у розробленні єдиних правил побудови обліку, завдяки яким стало б можливим співставлення показників діяльності як окремих підприємств, так і галузей економіки. Набором таких правил, вимог та процедур і стала облікова політика.

Саме ж поняття «облікова політика» офіційно було впроваджено в міжнародну термінологію бухгалтерського обліку в листопаді 1974 року, у зв'язку з прийняттям, а з 01.01.1975 р. – введенням у дію Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку №1 «Розкриття облікової політики».

В подальшому у розвинених країнах Європи були впроваджені ідеї облікової політики. В Україні та інших пострадянських країнах термін «облікова політика» в його сучасному розумінні набув поширення з проведенням реформ національних систем обліку.

Причинами появи облікової політики в ринкових умовах є:

- => альтернативні варіанти щодо організації й ведення бухгалтерського обліку, передбачені законодавчими документами;
- => розширення видів діяльності та організаційно-правових форм суб'єктів господарювання;
- => зміна ролі бухгалтера в господарському житті підприємства від простого реєстратора господарських операцій до активного його учасника.

У вітчизняній економічній літературі наводять різні визначення поняття «облікова політика». При цьому серед науковців немає єдиного погляду щодо

трактування поняття «облікова політика». Для з'ясування сутності досліджуваного поняття розглянемо підходи до його трактування у різних літературних джерелах (табл. 1).

Таблиця 1.1

Підходи до трактування поняття “облікова політика” в різних літературних джерелах

Автор	Визначення поняття «облікова політика»
Бухгалтерський словник	Облікова політика система способів та прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, закріплена відповідним нормативним актом на невизначений термін
Економічна енциклопедія	Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
Білуха М.Т.	Облікова політика – це вибір суб'єктом господарювання методичних прийомів відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій на конкретний період із числа легалізованих державними органами управління (переважно на рік)
Бутинець Ф.Ф.	Облікова політика – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. В широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку)
Кужельний М. В.	Облікова політика – сукупність конкретних методів і способів організації та форм ведення бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил та особливостей його роботи
Ловінська Л. Г.	Облікова політика суб'єкта господарювання – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативними документами, затвердженими Міністерством фінансів
Соколов Я.В.	Облікова політика – засіб, що дозволяє адміністрації підприємства (фірми) легально маніпулювати фінансовими результатами

Більшість науковців облікову політику визначають як сукупність способів ведення бухгалтерського обліку. На законодавчому рівні питання формування облікової політики підприємства регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – Закон № 996-ХІV), Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 (далі – Методрекомендації № 635), та міжнародним законодавством, зокрема МСФЗ (IAS) 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки».

Методичні рекомендації № 635 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).

Підприємство самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням з власником або уповноваженим ним органом відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї.

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.

Обрана підприємством облікова політика застосовується всіма філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження.

Положенням облікової політики присвячено також ряд нормативних документів, які детальніше розглянемо далі.

У згаданому Законі № 996-XIV облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

У МСФЗ (IAS) 8, облікова політика – це конкретні приклади, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів.

Облікова політика повинна розроблятися кожним підприємством, зареєстрованим у встановленому законодавством порядку. За визначенням, облікова політика має забезпечити отримання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень. При цьому підприємство самостійно визначає свою облікову політику та обирає форму ведення бухгалтерського обліку з дотриманням принципів, встановлених законодавством.

Згідно з Методрекомедаціями № 635 облікова політика підприємства має визначити застосування:

- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку й розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості у разі, якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- підходи до переоцінки необоротних активів;
- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 892/4185 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28 листопада 2011 року № 1591);

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

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

- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;

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

- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;

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

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

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

- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

- дату визначення придбаних у 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.

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 достовірніше відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку й фінансовій звітності.

Оскільки облікова політика є складовою системи бухгалтерського обліку, яку можна розглядати на рівні як окремого підприємства, так і на рівні держави, можемо говорити також про багаторівневість облікової політики (рис. 1).

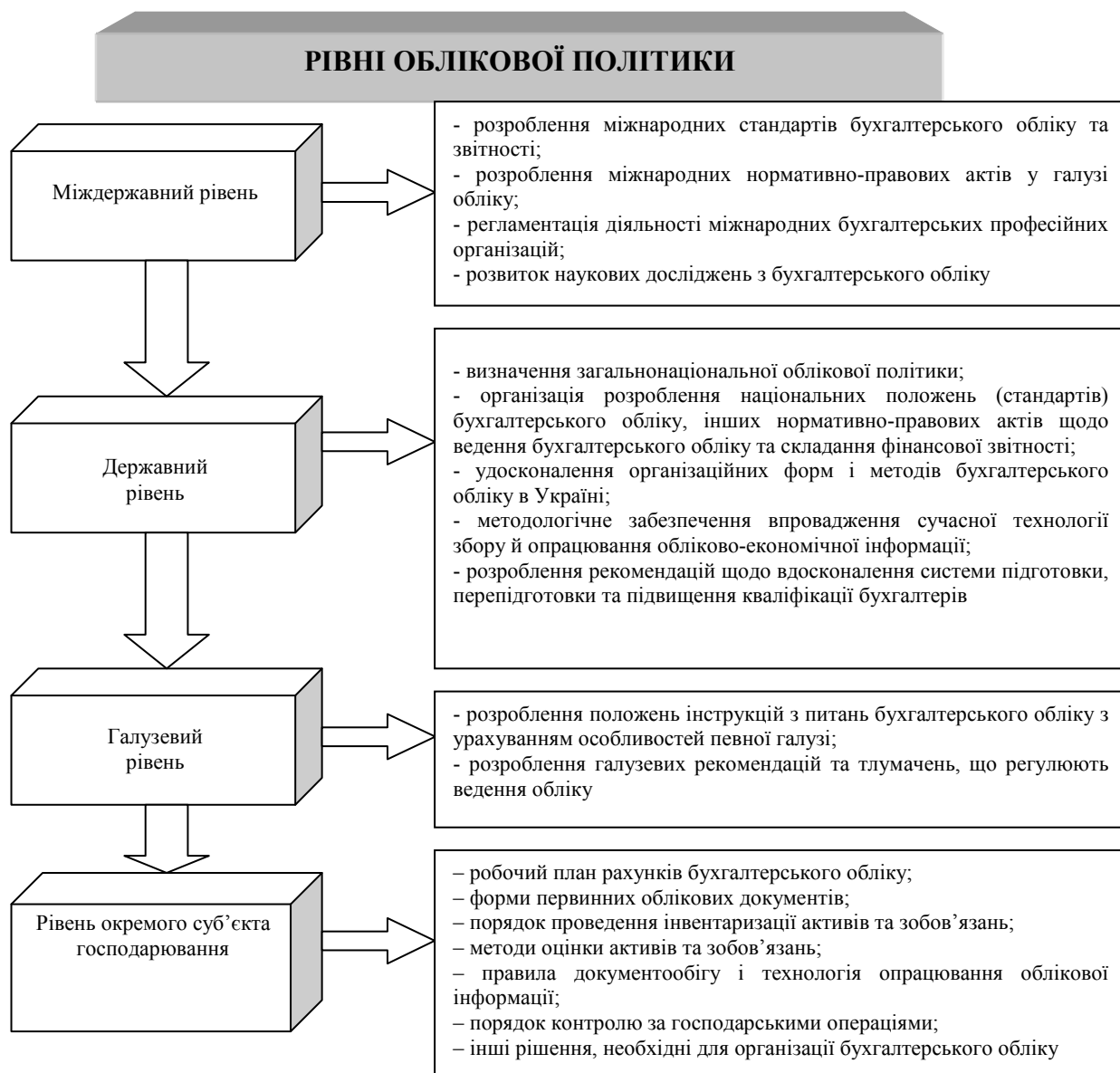


Рис. 1.1. Рівні облікової політики

Встановлення нормативних меж, в яких здійснюється ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, їх закріплення у законодавчих документах, є проявом політики держави в сфері бухгалтерського обліку.

Існування міждержавного рівня облікової політики зумовлено сучасними процесами глобалізації, наслідком яких є утворення об'єднань країн. Облікова

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

Галузеве регулювання реалізується через систему конкретного спрямування державного регулювання на потреби галузей.

На рівні суб'єктів господарювання основні інструменти створення облікової інформації для управління є такими: розроблення облікової політики господарства; визначення меж застосування видів обліку. Вони мають забезпечувати повне, достовірне і безперервне відображення господарських фактів, що відбулися в господарстві, опрацювання даних певними способами і прийомами відповідно до потреб управління та вимог вищих рівнів регулювання.

На цьому рівні управлінське спрямування облікової інформації забезпечується найбільш системно. Система управління економічною інформацією виробничо-господарської діяльності підприємства базується на методиці, тісно пов'язаній із функціональними процесами на підприємстві. Водночас створення на підприємстві системи управлінської інформації практично неможливо без правильної класифікації процесів і технологій відповідно до систематики управлінського обліку, що дозволить виробити правильну методологію обліку витрат, визначення результатів діяльності, визначення системи управлінської звітності.

1.2. Складові облікової політики

Процес формування облікової політики передбачає сукупність дій щодо:

- встановлення переліку об'єктів облікової політики залежно від ряду факторів;

- вибору за кожним об'єктом елементів облікової політики.

Під об'єктом облікової політики розуміють будь-яку норму або позицію підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої існують альтернативні варіанти. Об'єктами облікової політики є: активи, джерела їх формування, господарські події та фінансові результати, які можна детально класифікувати й достовірно визначити особливості їх обліку і включення підсумкових даних до звітності.

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

Склад елементів облікової політики розробляється залежно від об'єктів, унаслідок чого цей склад має індивідуальний характер для кожного підприємства.

Із запропонованих нормативними документами з бухгалтерського обліку варіантів елементів облікової політики суб'єктом господарювання має провадитися вибір відповідних методів оцінювання та обліку статей звітності, які відображають специфіку його діяльності. Можливість вибору, у свою чергу, передбачає наявність варіантів, з яких, власне, і можна зробити такий вибір. Проте не кожен перелік є набором варіантів елементів облікової політики.

Варто також звернути увагу на те, що допустимі нормативними актами з

бухгалтерського обліку варіанти елементів облікової політики не передбачають однакового алгоритму їх вибору. Умовно з них можна виділити дві групи.

Перша група. Об'єднує елементи з двох (чи кількох) альтернативних варіантів, з яких підприємство може обирати лише один варіант.

Сюди може бути віднесено такі елементи облікової політики:

— періодичність (період) зарахування сум дооцінки необоротних активів до складу нерозподіленого прибутку (щомісячно, щокварталу, раз на рік чи при вибутті об'єкта);

— порядок обліку (ідентифіковано або загалом) та розподілу (шляхом прямого розрахунку або за середнім відсотком) транспортно-заготівельних витрат;

— періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів (за звітний місяць або на дату операції);

— періодичність відображення відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань (у проміжній або тільки в річній фінансовій звітності);

— підхід до обліку фінансових витрат (шляхом визнання витратами звітного періоду, в якому такі витрати було нараховано, або капіталізації).

Друга група. Включає елементи облікової політики, які не передбачають умови обов'язкового вибору тільки одного варіанта з допустимих (хоча може бути вибрано й один).

До цієї групи можна віднести такі елементи:

- вибір методу амортизації необоротних активів;
- вибір методу оцінки запасів при їх вибутті;
- вибір методу створення резерву сумнівних боргів і т. ін.

У цьому випадку за власним рішенням підприємства може бути застосовано всі передбачені нормативними документами варіанти одночасно щодо різних груп активів.

Зважаючи на вищевикладене, зазначимо, що в процесі розроблення облікової політики ключовими повинні бути такі моменти: в основі облікової політики повинні лежати принципи бухгалтерського обліку, однак визначена законодавчо самостійність підприємств у цьому процесі дає змогу останнім використовувати різноманітність підходів щодо реалізації цих принципів; облікова політика повинна бути відкритою для користувачів інформації (з дотриманням вимог конфіденційності щодо окремої інформації); облікова політика повинна будуватися з дотриманням вимог міжнародного законодавства.

1.3. Облікова політика як система управління обліком

Нові орієнтири в соціальному житті й економічній теорії, що його обслуговує, по-новому пояснюють потреби інформаційного забезпечення управління, потребують детального дослідження. Перед обліком як їх складовою постали нові завдання.

З точки зору управління, система обліку в цілому виконує завдання впорядкування вхідної та вихідної інформації. Складність структури системи визначається більшою мірою не її змістом, а підходом, на базі якого вона формується. Тому бухгалтерський облік, як система, може бути поданий,

побудований і формалізований по-різному, адже завдання обліку щоразу визначається певним аспектом.

Реформа в галузі обліку найбільшою мірою стосується регулювання: способів та механізмів впорядкування; забезпечення функціонування та розвитку явищ і процесів у межах заданих параметрів; цілеспрямованих дій різних суб'єктів господарської діяльності, що забезпечують розвиток економіки, використання економічних законів, узгодження інтересів і вирішення економічних суперечностей.

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

На макрорівні формування облікової інформації для управління здійснюється за такими напрямками:

- визначення загальнонаціональної облікової політики;
- організація розроблення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- методологічне забезпечення впровадження сучасної технології збору й опрацювання обліково-економічної інформації;
- розроблення рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Регіональне регулювання реалізується через систему конкретного прямування державного регулювання на потреби галузей. Спираючись на певний досвід реформ, можна визнати, що стан інформаційного забезпечення заходів щодо використання ринкового механізму для потреб управління галуззю є незадовільним.

На мікрорівні основні інструменти створення облікової інформації для управління є такими:

- розроблення облікової політики господарства;
- визначення меж застосування видів обліку.

Вони мають забезпечувати повне, достовірне й безперервне відображення господарських фактів, що відбулися в господарстві, опрацювання даних певними способами і прийомами відповідно до потреб управління та вимог вищих рівнів регулювання.

На цьому рівні управлінське спрямування облікової інформації забезпечується найбільш системно. Система управління економічною інформацією виробничо-господарської діяльності підприємства базується на методиці, тісно пов'язаній із функціональними процесами на підприємстві. Водночас створення на підприємстві системи управлінської інформації практично неможливо без правильної класифікації процесів і технологій відповідно до систематики управлінського обліку, що дозволить виробити правильну методологію обліку витрат, визначення результатів діяльності, визначення системи управлінської звітності.

Таким чином, на мікрорівні проблема має аспекти не тільки бухгалтерського, але й управлінського обліку.

Таким чином, система організації й збору облікових даних, спрямована на рішення конкретної управлінської задачі, може бути реалізована у трьох етапах, на кожному з яких вирішуються специфічні задачі.

Етапи формування облікової інформації для управління на рівні підприємства:

Перший етап. Формування управлінського рішення, облікової задачі або аналіз і опис існуючого рішення. На цьому етапі необхідно визначити: управлінську задачу і її вирішення (управлінське); дані, що потрібні для її вирішення, систему збору і правила документообігу. Результати, яких планується досягти, і визначення відповідальних за досягнення зазначених результатів – відображення їх у відповідній системі управлінської звітності.

Другий етап. Узгодження прийнятих рішень з існуючими управлінськими рішеннями, обліковою політикою й бухгалтерською практикою та діючими на підприємстві обліковими технологіями. Узгодження даних систем обліку, яка наявна інформація може бути використана при формуванні управлінського обліку, як вимоги управлінського обліку можуть призвести до зміни в існуючих облікових даних.

Третій етап. Упровадження облікових технологій, максимально адаптованих до потреб управління. Розроблення Положення про організацію обліку та складових облікової політики. На цьому етапі здійснюється реалізація прийнятих рішень.

Структура повідомлень, які формують бухгалтери, їх сенс та практична цінність повинні завжди орієнтуватися на певних користувачів. Без знання потреб системи управління в інформації та запитів конкретних менеджерів на необхідний для них обсяг і структуру даних важко уявити процес управління. Облікова політика здійснюється таким чином, щоб на основі певної методики збору й опрацювання даних забезпечити потреби менеджменту в достатній, оперативній, релевантній інформації для прийняття рішень.

Користувачі облікової політики – фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Такі потреби, зокрема, мають:

- інвестори: особи, які дають венчурний капітал, та їх консультанти, стурбовані ризиком, притаманним інвестиціям і доходам від цих інвестицій. Їм потрібна інформація, яка допомагає визначити, як необхідно діяти – купувати, утримувати або продавати;

- акціонери: зацікавлені в інформації, що дозволяє їм оцінити спроможність підприємства сплачувати дивіденди;

- працівники: зацікавлені в інформації щодо стабільності та прибутковості роботодавців, а також в інформації, яка дозволяє їм оцінити здатність підприємства забезпечувати оплату праці, пенсію та зайнятість;

- позикодавці: зацікавлені в інформації, яка дозволяє їм визначити, чи будуть їхні позики та відсотки з суми позик сплачені своєчасно;

- постачальники та інші торгові кредитори: зацікавлені в інформації, яка дозволяє їм визначити, чи будуть вчасно сплачені заборговані їм суми.

Ймовірно, що торгові кредитори будуть цікавитися підприємством протягом нетривалого часу порівняно з позикодавцями, якщо тільки вони не залежать від існування підприємства як головного клієнта;

- клієнти: виявляють інтерес до інформації щодо безперервності діяльності підприємства, особливо у випадках, коли вони мають довготермінові угоди з підприємством або залежать від нього;

- уряд та урядові установи: урядові установи зацікавлені у розміщенні ресурсів, а, значить, і у діяльності підприємства; інформація їм також потрібна для того, щоб регулювати діяльність підприємств, визначати податкову політику і як основа статистичних даних про національний дохід та інших даних;

- громадськість: підприємства впливають на членів суспільства різним чином. Наприклад, підприємства можуть здійснювати суттєвий внесок у місцеву економіку різними шляхами, в тому числі шляхом забезпечення зайнятості й здійснення патронажу серед місцевих постачальників; фінансові звіти підприємств можуть допомогти громадськості через надання інформації щодо останніх тенденцій і досягнень у добробуті підприємства та обсягів його діяльності.

ТЕМА 2. МЕХАНІЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Етапи формування облікової політики.

2.2. Принципи та методи формування облікової політики.

2.3. Фактори, що впливають на формування облікової політики.

2.1. Етапи формування облікової політики

У загальному, формування оптимального варіанта облікової політики є складною проблемою. Розглянемо алгоритм встановлення облікової політики на підприємстві (рис. 2.1).

Враховуючи наведені вище вимоги, можна застосовувати поетапне формування облікової політики.

Перший етап передбачає визначення об'єктів бухгалтерського обліку, відносно яких має бути розроблена облікова політика. Враховуючи, що кожне підприємство проводить господарську діяльність з притаманною тільки йому специфічною сукупністю об'єктів бухгалтерського обліку, на цьому етапі вимагається встановлення предмета облікової політики.

На другому етапі здійснюють виявлення, аналіз, оцінювання та ранжування факторів, під впливом яких здійснюється вибір принципів, методів, прийомів ведення бухгалтерського обліку та формування показників бухгалтерської фінансової звітності. Залежно від складу об'єктів обліку на цьому етапі виявляються конкретні умови, явища і процеси, які безпосередньо впливають на розроблення облікової політики.

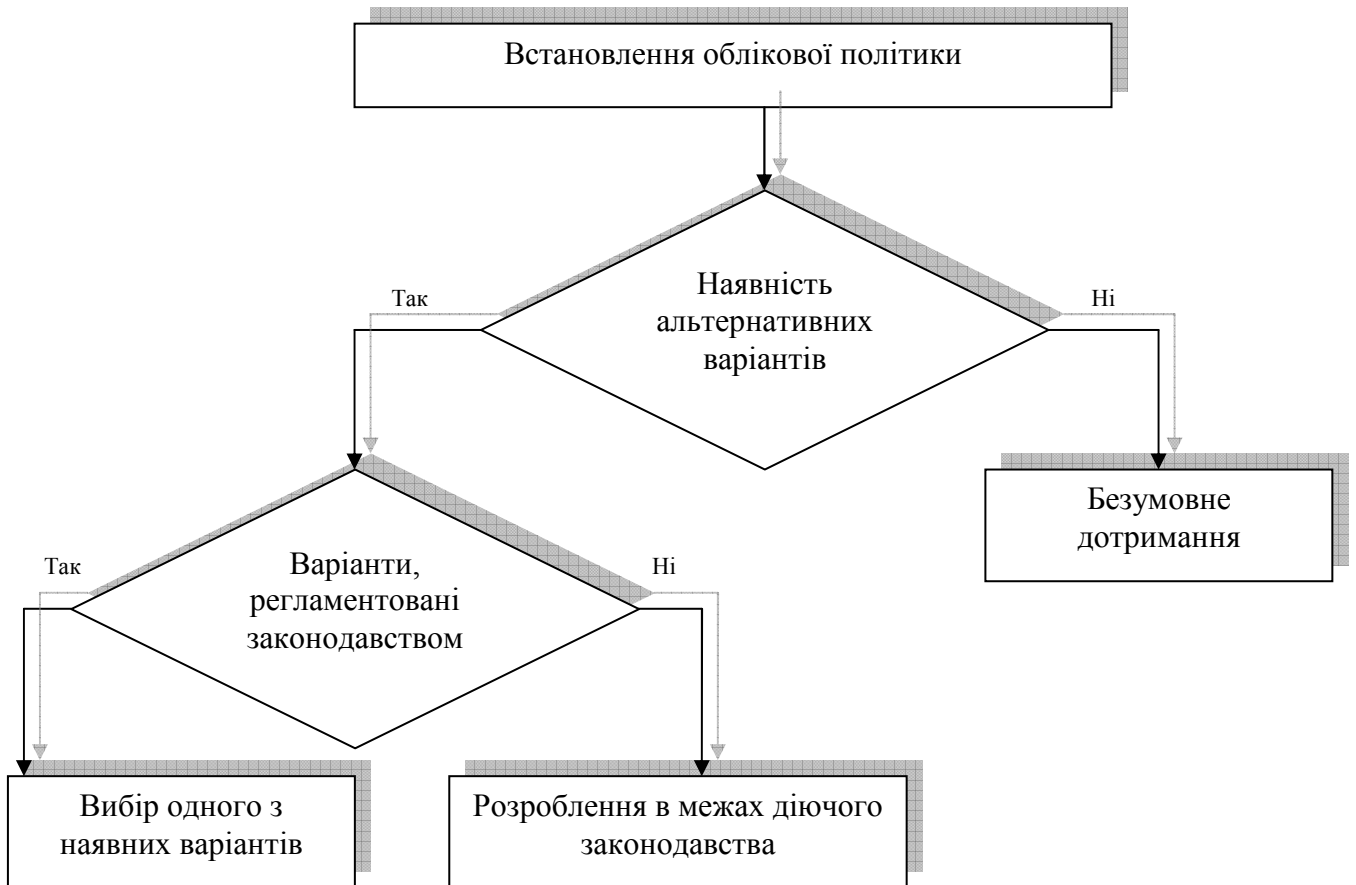


Рис. 2.1. Алгоритм процесу формування облікової політики

Метою третього етапу є ідентифікація можливих до застосування підприємством діючих принципів, методів та прийомів ведення бухгалтерського обліку. На цьому етапі передбачається здійснення відбору потенційно придатних до використання підприємством принципів, прийомів та методів бухгалтерського обліку за визначеними вище умовами.

На четвертому етапі здійснюють вибір принципів, методів та прийомів ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської фінансової звітності, що відповідають умовам діяльності підприємства та запитам користувачів звітної інформації.

На заключному п'ятому етапі вибрана облікова політика оформляється відповідно до формальних вимог до неї.

В такій послідовності кожен етап є виключно необхідним, оскільки забезпечує здійснення наступного.

2.2. Принципи та методи формування облікової політики

Розробляючи облікову політику, слід чітко визначити предмет та зміст облікової політики, її принципи, методи й об'єкти. Сутність кожної зі складових полягає у наступному.

Предмет облікової політики – це процес прийняття й розкриття облікової політики, тобто яким чином підприємству слід підійти до розроблення власної політики.

Зміст облікової політики залежить від конкретного підприємства та визначає логіку побудови облікової політики. Складові, за якими формується зміст облікової політики, наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Зміст облікової політики

Облікова політика	
Теорія	Включає принципи обліку, законодавчі акти, наукові положення конструювання підсистем обліку. Основним змістом цього розділу є визначення теоретичних основ бухгалтерського обліку (предмет, методи, правила складання документів, реєстрів, звітності), положення та нормативні акти з питань організації обліку
Організація	Визначає структуру бухгалтерії, розробку інструкцій, внутрішніх стандартів, спосіб ведення обліку, взаємодію бухгалтерії з управлінськими службами та інші аспекти діяльності облікового апарату
Методика	Включає принципи та правила отримання, опрацювання, фіксації, передавання інформації, оцінки, ведення рахунків, критеріїв розмежування основних засобів та МШП, нарахування амортизації обліку ремонтів, оцінки запасів та готової продукції, списання витрат майбутніх періодів, визначення обсягу реалізації продукції, встановлення резерву сумнівних та безнадійних боргів, обліку та розподілу накладних витрат і включення їх до собівартості; утворення статутного капіталу, визначення результатів діяльності, фондів спеціального призначення тощо
Технологія	Передбачає використання таких елементів: - Плану рахунків бухгалтерського обліку; - форми бухгалтерського обліку; - документообігу; - організації внутрішнього контролю; - порядок складання реєстрів обліку та форм звітності; - проведення інвентаризації майна та зобов'язань

Принципи та методи, що формують облікову політику підприємства, встановлено нормами П(С)БО 1, де зазначено, що підприємство має висвітлювати облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінювання статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності.

Принципи – це основні, базові положення цієї політики, те, на основі чого будується політика. До принципів, що є основою побудови облікової політики, відносяться принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зміст яких наведено в законодавчих та нормативно-правових документах, що регламентують побудову та ведення бухгалтерського обліку й фінансової звітності на підприємствах України. Дані принципи зазначені на рис. 2.2.

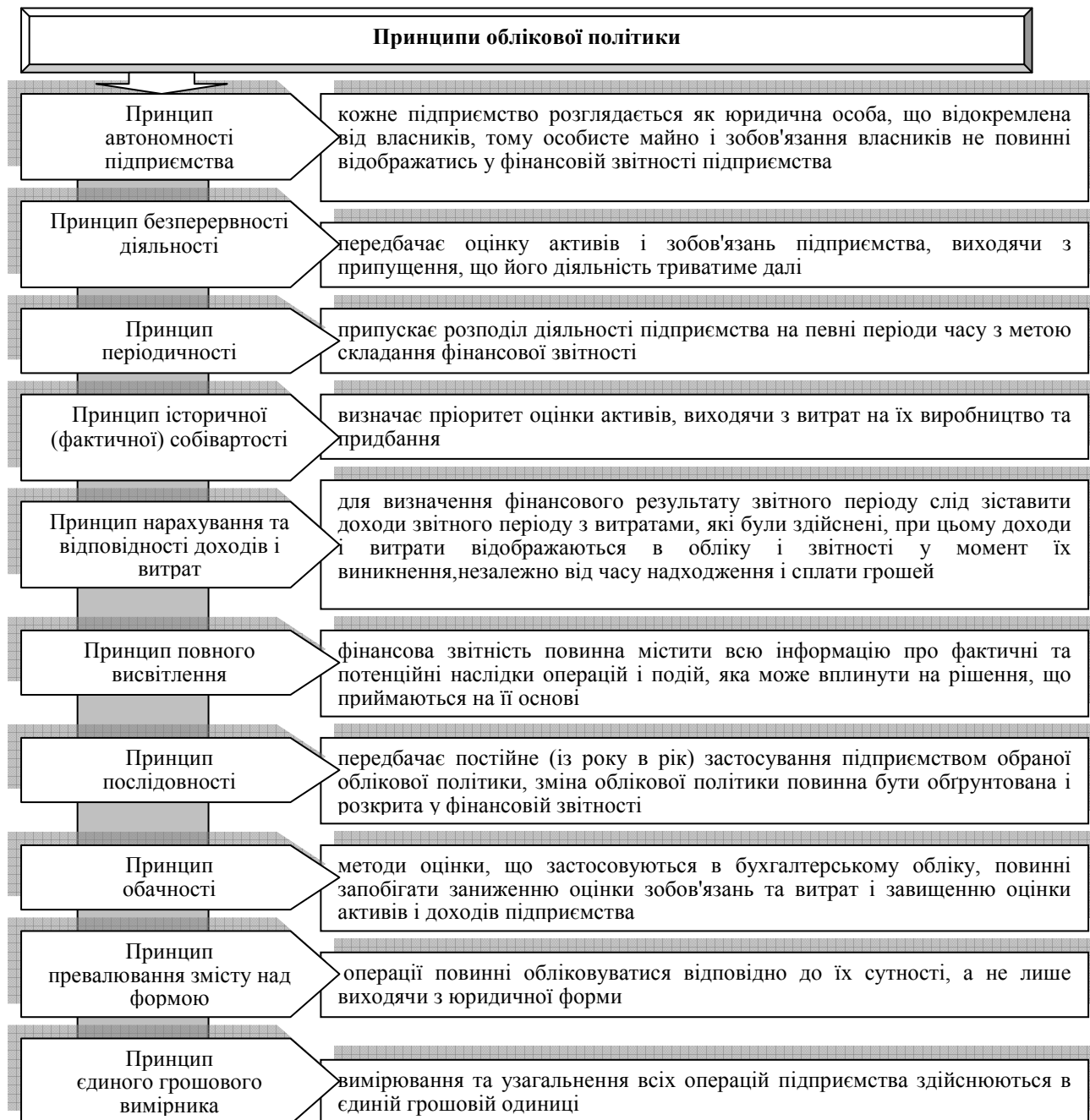


Рис. 2.2. Принципи облікової політики

Практична реалізація принципів здійснюється за допомогою методів бухгалтерського обліку.

Методи – це способи вирішення конкретних завдань, які постають перед підприємством при веденні бухгалтерського обліку. Для облікової політики обрати метод означає вибрати облікову оцінку вартості активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів та витрат, яку пропонують П(С)БО.

Облікова політика залежно від вибору методів оцінки активів і зобов'язань може вплинути на фінансовий результат діяльності підприємства за звітний період.

2.3. Фактори, що впливають на формування облікової політики

У процесі побудови облікової політики підприємства вагоме значення мають як зовнішні, так і внутрішні фактори впливу на облікову політику. Розглянемо детальніше дані фактори. Кажучи про зовнішній вплив, необхідно

враховувати той факт, що облікова політика підприємства формується під безпосереднім впливом загальнонаціональної та регіональної політики обліку. Тому виділяючи фактори, варто зауважити, що окремі з них будуть мати вплив на облікову політику на різних її рівнях. А от внутрішні фактори залежать лише від особливостей діяльності конкретного суб'єкта господарювання (рис. 2.3).

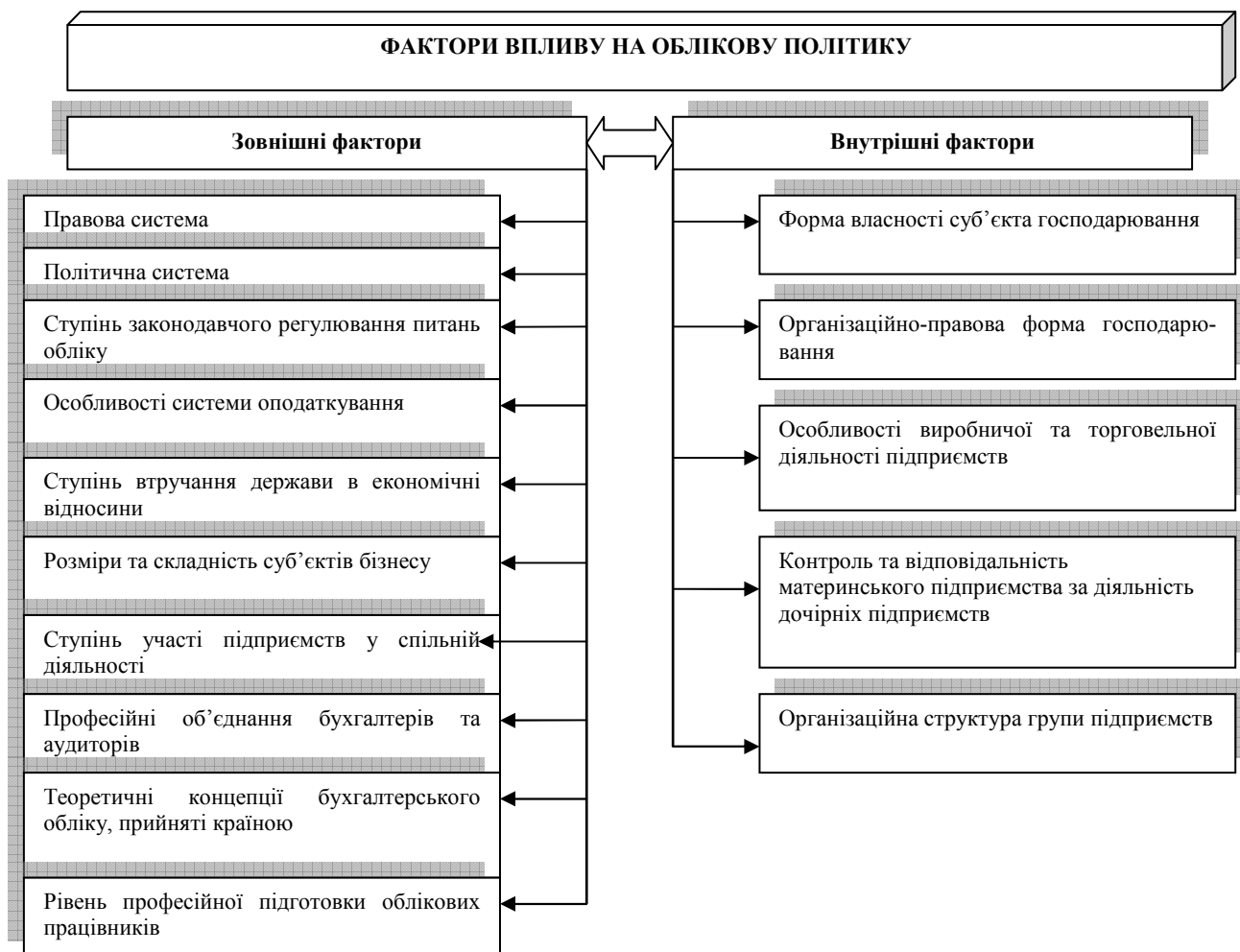


Рис. 2.3. Фактори впливу на побудову облікової політики

Розглянуті фактори по-різному впливають на господарюючий суб'єкт, а саме на організацію його системи обліку. Серед розглянутих є фактори прямої і непрямой дії.

Фактори непрямой дії характеризують і визначають політичні свободи, соціально-економічні умови, міжнародні угоди та стосунки, рівень науково-технічного прогресу, ситуацію на ринку інвестицій, умови залучення позикових коштів, екологічну ситуацію та умови природокористування.

Фактори прямої дії формують економіко-правове середовище (стан господарського, податкового, митного, бухгалтерського законодавства); характеризують безпосереднє ділове оточення (споживачів, постачальників, конкурентів, інвесторів, ділових партнерів, ділові об'єднання), а також стан економіки (рівень інфляції, стабільність фінансової системи, зростання цін на виробничі ресурси, попит на українську продукцію, платоспроможність підприємств і населення).

ТЕМА 3. ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

3.1. Передумови формування Наказу про облікову політику.

3.2. Структура Наказу про облікову політику та формування його основних положень.

3.1. Передумови формування Наказу про облікову політику

У формуванні облікової політики визначальна роль належить керівникові й головному бухгалтеру. Від їх компетенції та взаємостосунків залежить успішне здійснення облікової політики підприємства. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, має певні обов'язки, зокрема забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання й подання в установлені терміни фінансової, податкової і статистичної звітності; організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі активів підприємства; забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

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

Формуючи облікову політику, необхідно керуватися основними принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Принцип послідовності безпосередньо стосується облікової політики підприємства. Обрана облікова політика застосовується підприємством із року в рік. У будь-якому разі вона має залишатися незмінною, принаймні протягом календарного року (з 1 січня до 31 грудня).

Звичайно, що всі положення облікової політики повинні розроблятися і прийматися у відповідності з вимогами діючого законодавства. Рекомендації щодо встановлення облікової політики підприємств викладено у Методрекомендаціях № 635, в яких, зокрема, зазначено, що прийнята облікова політика підприємства повинна бути оформлена розпорядчим документом, який розробляється виконавчим органом управління підприємством та погоджується з власником чи затверджується ним. Таким розпорядчим документом може бути наказ, розпорядження, положення тощо.

Обов'язкового щорічного прийняття такого документа не встановлюється, так як до облікової політики застосовується принцип послідовності, тобто незмінність її протягом діяльності підприємства. За необхідності розпорядчий документ доповнюється необхідними положеннями чи до нього вносяться зміни, щоб підтримувати його актуальність.

Зміна облікової політики можлива у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, у зв'язку зі

змінами в законодавстві, розробленням та застосуванням нових методів ведення обліку або суттєвими змінами в умовах роботи чи у структурі підприємства. Якщо такі зміни відбулися, то про це ґрунтовно повідомляється у пояснювальній записці до річної звітності.

Розроблення та прийняття облікової політики кожним підприємством сприяє поліпшенню бухгалтерського обліку і звітності, що в кінцевому підсумку забезпечить ефективність прийнятих рішень і діяльності підприємства.

Найпоширенішим документом, в якому висвітлюється облікова політика, є Наказ про облікову політику. Наказ про облікову політику – це документ, яким підприємство встановлює, або уточнює, свою облікову політику. Тому видавати його щороку не обов'язково, оскільки встановлювані в Наказі напрями повинні застосовуватися підприємством постійно (з року-в-рік). Тобто воно має керуватися принципом послідовності. Та все ж фахівці в області обліку й аудиту рекомендують видавати Наказ про облікову політику щорічно – на підтвердження незмінності встановленої облікової політики (хоча він лише вносить доповнення або зміни у вже виданий наказ). Він містить перелік усіх пунктів прийнятої на звітний рік облікової політики. Бажано за кожним пунктом наводити його нормативне обґрунтування (зазначати, на підставі якого нормативного документа прийняте те чи інше положення про облікову політику).

3.2. Структура Наказу про облікову політику та формування його основних положень

Документальне оформлення облікової політики підприємства здійснюється у вигляді наказу про облікову політику підприємства, який після його затвердження набуває статусу юридичного документа. Наказ про облікову політику є основним внутрішнім документом, яким регулюється організація облікового процесу на підприємстві, та є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками підприємства.

У розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

По-перше, наказ про облікову політику затверджує організаційні аспекти бухгалтерського обліку, такі як:

– форма організації бухгалтерського обліку (ч. 4 ст. 8 Закону N 996).

Вести облік на підприємстві можуть:

- безпосередньо власник або керівник підприємства;
- аудиторська або консалтингова фірма, а також приватний підприємець – фахівець із бухгалтерського обліку (на підставі цивільно-правового договору про надання послуг);
- штатні працівники – бухгалтер або бухгалтерська служба, якою керує

головний бухгалтер;

– форма ведення бухгалтерського обліку – це певна система реєстрів обліку, порядку, способу реєстрації та опрацювання облікової інформації. Бувають такі форми: меморіально-ордерна (використовується бюджетними установами), журнально-ордерна, для СМП – проста і спрощена форми обліку. Способи опрацювання інформації – ручний або автоматизований (із застосуванням комп'ютерних програм);

– робочий План рахунків із зазначенням синтетичних та аналітичних рахунків обліку (як додаток до наказу);

– форми первинних документів для фіксації тих господарських операцій, для яких немає типових форм первинних документів, і форми облікових реєстрів, що використовуються для накопичення облікової інформації (як додаток до наказу);

– графік документообігу й перелік осіб, які мають право підпису первинних документів щодо операцій із грошовими коштами, ТМЦ, необоротними активами та іншим майном підприємства (як додаток до наказу);

– перелік матеріально відповідальних осіб (як додаток до наказу);

– порядок і терміни проведення інвентаризації за кожним з активів підприємства із затвердженням складу постійно діючої інвентаризаційної комісії (до її складу повинні увійти голова комісії і мінімум три члени комісії – рекомендується включати до неї представників як бухгалтерської, так і технічних служби (як додаток до наказу));

– порядок ведення архіву підприємства;

– перелік форм, що використовуються для складання внутрішньої оперативної бухгалтерської звітності (як додаток до наказу);

– порядок організації обліку у філіях, представництвах та інших відокремлених підрозділах і подальшого опрацювання даних їх обліку для включення до фінансової звітності підприємства (якщо вони виділяються на окремий баланс, то для них повинні бути заведені окремі облікові реєстри);

– інші організаційні моменти залежно від потреб підприємства.

По-друге, у наказі про облікову політику не потрібно наводити ті положення обліку, які не використовуються в діяльності підприємства. Наприклад, якщо підприємство не займається сільським господарством і не використовує у своїй діяльності біологічні активи, то відображати методи та процедури їх обліку в наказі про облікову політику не слід.

Розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає:

– методи оцінки вибуття запасів;

– періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;

– порядок обліку й розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;

– методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості у разі, якщо вони обліковуються за первісною вартістю;

– вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних

необоротних матеріальних активів;

- підходи до переоцінки необоротних активів;
- застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за № 892/4185 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28 листопада 2011 року № 1591);
- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств);
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дату визначення придбаних у 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.

Зразок наказу про облікову політику підприємства з окремими додатками до нього наведено у додатку А.

Наказ про облікову політику слід видавати тільки один раз – при створенні підприємства. Вносити до нього зміни потрібно тільки:

- якщо змінюються статутні вимоги;
- якщо змінюються вимоги органу, що затверджує П(С)БО (наприклад, уведення нових П(С)БО, які змінюють правила обліку активів чи зобов'язань);
- якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності (наприклад, якщо підприємство простоє і для виробничого обладнання обрано виробничий метод нарахування амортизації замість прямолінійного).

Сам текст наказу про облікову політику підприємства – це тільки вершина облікового айсберга. Набагато складніше завдання – грамотно, детально і скрупульозно підійти до складання додатків до нього, у яких розкриваються організаційні моменти бухгалтерського обліку, а також класифікація основних видів витрат і деталізація тих чи інших облікових процедур.

ТЕМА 4. ПОЛІТИКА ЩОДО ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

4.1. Встановлення порядку організації обліку.

4.2. Встановлення критеріїв суттєвості.

4.3. Встановлення технології обліку.

4.1. Встановлення порядку організації обліку

Розділ, який регулює порядок організації обліку, визначає такі моменти:

1. Суб'єкта, який здійснює облік. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» підприємству надана можливість самостійно вибирати одну з чотирьох форм організації бухгалтерського обліку:

- введення у штат підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. Це традиційна форма організації ведення бухгалтерського обліку, якою на сьогодні користується більшість підприємств;

- користування послугами фахівця з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи – між підприємством і бухгалтером-підприємцем укладається договір на надання послуг з ведення бухгалтерського обліку, який за своєю суттю є договором цивільно-правового характеру. Як правило, при укладанні такого договору передбачається повна матеріальна відповідальність бухгалтера-підприємця за дії, що призвели підприємство до матеріальних втрат;

- ведення на договірних основах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою - таку форму ведення бухгалтерського обліку доцільно використовувати на малих і середніх підприємствах. Відповідальність спеціалізованих фірм за неналежне виконання обов'язків

встановлюють у договорі у вигляді матеріальної відповідальності й застосування санкцій за порушення договірних зобов'язань;

- самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства – підприємство може не користуватися послугами бухгалтера, якщо його функції буде виконувати власник підприємства або призначений ним керівник. Цю форму організації бухгалтерського обліку застосовують на невеликих приватних підприємствах. Таку форму заборонено використовувати на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися (акціонерні товариства, банки, інвестиційні компанії та ін.).

2. Обов'язки і відповідальність бухгалтера або іншої особи, яка виконує ці функції. Головний бухгалтер виконує на підприємстві такі функції:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних основ бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені терміни фінансової звітності;

- організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- бере участь в оформленні документів, що пов'язані з нестачею і відшкодуванням втрат від нестач, крадіжки і псування активів підприємства;

- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях, інших відособлених підрозділах.

3. Делегування прав працівників на підписання бухгалтерських документів – вказуються посади працівників, які підписують певні бухгалтерські документи.

4. Структуру бухгалтерії. Організаційна побудова бухгалтерської служби – це форма поділу праці, що передбачає розподіл облікових робіт між виконавцями.

Централізований облік – при такому обліку у виробничих підрозділах реалізуються функції збору бухгалтерських даних, а формування звітних даних за ними й розроблення звітності здійснює головна (центральна) бухгалтерія підприємства.

Децентралізований облік – при цьому обліковий апарат зосереджений в окремих виробничих підрозділах підприємства, де здійснюється синтетичний і аналітичний облік, складаються окремі баланси і звітність цехів, філій, структурних підрозділів. Головна бухгалтерія в цьому випадку здійснює зведення балансів філій, складає зведений баланс і звіти підприємства, а також виконує контроль за постановкою обліку в окремих частинах підприємства.

5. Розроблення інструкцій, внутрішніх стандартів, спосіб ведення обліку, взаємодію бухгалтерії з управлінськими службами та інші аспекти діяльності облікового апарату.

4.2. Встановлення критеріїв суттєвості

Серед різноманітності елементів облікової політики найбільш значущим можна вважати поріг суттєвості, який встановлюється підприємствами щодо окремих об'єктів обліку, оскільки саме суттєва інформація впливає на прийняття рішень зацікавлених користувачів фінансової звітності.

Сьогодні застосування суттєвості в бухгалтерському обліку

конкретизовано в методичних рекомендаціях, доведених в Листі Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» від 29.07.2003 р., № 04230 – 04108.

Зазначені методичні рекомендації тлумачать «суттєвість» як характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності, а також вводять термін «поріг суттєвості», під яким розуміють абсолютну чи відносну величину, що є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації, тобто кількісною оцінкою такого порога. Цілком очевидно, суттєвість показує поріг або точку відліку, якою має володіти інформація для того, щоб бути корисною потенційним користувачам.

У Листі № 04230 – 04108 наведено критерії кількісних ознак суттєвості облікової інформації, які рекомендуються Мінфіном щодо окремих господарських операцій та об'єктів обліку, а також статей фінансової звітності.

Суб'єктами визначення суттєвості облікової інформації є органи, які уповноважені на регулювання питань бухгалтерського обліку й фінансової звітності, та власник або уповноважений орган, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства й установчих документів.

Об'єктами застосування суттєвості є:

- діяльність підприємства в цілому;
- окремі господарські операції та об'єкти обліку;
- статті фінансової звітності.

Кількісний вираз суттєвості визначається за допомогою порога суттєвості. Поріг суттєвості підприємства визначається самостійно з урахуванням вимог національних П(С)БО та рекомендацій Листа № 04230 – 04108. Узагальнені рекомендації щодо порогу суттєвості наведено в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Рекомендації щодо визначення порога суттєвості для окремих об'єктів обліку

№ з/п	Об'єкт визначення суттєвості	Поріг суттєвості	Базовий показник для визначення порога суттєвості
1	Окремі об'єкти обліку активів, зобов'язань і власного капіталу	До 5 %	Підсумок відповідно всіх активів, усіх зобов'язань і капіталу
2	Окремі види доходів і витрат	До 2 %	Чистий прибуток (збиток) підприємства
3	Переоцінка або зменшення корисності об'єктів обліку	До 1 %	Чистий прибуток (збиток) підприємства
		До 10 %	Відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості
4	Окремі види доходів і витрат або відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку неприбуткових організацій	До 0,5 %	Сума надходжень на провадження статутної діяльності
5	Термін оренди для визнання оренди фінансовою	До 75 %	Термін корисного використання об'єкта оренди
6	Визначення звітного сегмента	До 10 %	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента чи активів усіх сегментів підприємства

7	Визначення подібних активів	Не більше 10 %	Різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну
8	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 порога суттєвості
9	Визначення суттєвості для окремих статей	Частка відповідної статті в базовому показнику	За базовий показник рекомендується використовувати: для статей балансу – суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань; для статей звіту про фінансові результати – суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу чи витрат за звітний період; для статей звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або видаток) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період

Наведена таблиця дає можливість керівникові підприємства при формуванні облікової політики звернути увагу на всі головні аспекти суттєвості об'єктів.

Як впливає з п. 7 Листа № 04230 – 04108 щодо несуттєвих статей фінансової звітності облікова політика не застосовується. Такі статті об'єднуються у фінансовій звітності з іншими статтями, подібними за характером або функціями. Це правило є дуже важливим, оскільки дозволяє зберегти необхідний баланс між витратами на підготовку інформації і тими вигодами, які вона надає.

Кожна суттєва стаття обов'язково повинна наводитись у фінансовій звітності, причому окремо. При цьому суттєвість відповідної статті фінансової звітності визначається її величиною та характером, що розглядається в комплексі (у поєднанні того та іншого). Статті, які мають суттєву величину, але відрізняються за характером чи функціями, також подаються окремо.

Для кожної із форм фінансової звітності обирається окрема база визначення кількісних критеріїв і якісних ознак суттєвості статей фінансової звітності й діапазон кількісних критеріїв, зокрема:

- для статей балансу – базою може бути обрано суму 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 руху 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.

При некоректному відображенні в обліковій політиці рівня суттєвості за певним об'єктом підприємство може звернутися до П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Згідно з п. 9 П(С)БО 6 облікова політика змінюється, якщо зміни забезпечать достовірне відображення облікових об'єктів і операцій у фінансовій звітності підприємства.

4.3. Встановлення технології обліку

Технологію облікового процесу складають методика й техніка (спостереження, вимірювання та реєстрації, нагромадження й зберігання) збирання інформації за допомогою найрізноманітніших групувань у реєстрах обліку в умовах ручної бухгалтерської праці, а при автоматизованому обліку — на спеціальних носіях.

Однією з передумов запровадження наукової організації праці в бухгалтерії є характер технології облікового процесу, оскільки облік можна представити у вигляді кількох безперервних стадій, що охоплюють поточне спостереження, вимірювання, реєстрацію, систематизацію господарських операцій, складання й аналіз звітної інформації.

Технологія передбачає використання таких елементів:

1. Документообіг і технологія опрацювання облікової інформації.

Документообіг – це впорядкований процес руху документів і виконання різноманітних облікових процедур з моменту їх отримання (створення) до моменту передавання в архів. В обліковій політиці доцільно розглянути рух основних документів, які складаються на підприємстві. Для цього необхідно скласти графік документообігу – це документ, що містить перелік робіт зі складання, перевірки й опрацювання документів, які виконуються підрозділами і конкретними виконавцями з зазначенням термінів виконання й термінів знаходження документів на робочому місці й взаємозв'язку відповідних робіт.

Графік документообігу на підприємстві

Затверджено наказом № _____ від „___” _____ 20__ р.

Документ			
Створення	Перевірка	Опрацювання	Передавання до архіву
Кількість примірників	Особи, відповідальні за виписку	Хто виконує	Хто виконує
Особи, відповідальні за виписку	Особи, які подають документ		
Особи, відповідальні за оформлення	Порядок подання	Терміни виконання	Терміни виконання
Терміни виконання			

Основні принципи побудови графіків документообігу такі:

1. Документ слід складати в момент виконання господарської операції; після оформлення він проходить лише ті інстанції, де здійснюється контроль за даною господарською операцією або за достовірністю показників документа. З графіка має бути виключений час проходження документа по інстанціях, де його тільки формально візують без перевірки зафіксованої операції. Наявність таких інстанцій у графіку призводить до зайвих витрат часу на проходження документа і затримки його прийняття до обліку. Якщо документ виявився не в порядку, слід негайно його повернути, або відхилити, але не затримувати. Оперативні документи повинні, обминаючи головного бухгалтера, направлятися безпосередньо виконавцям.

2. Час проходження документа від місця складання до бухгалтерії повинен бути мінімальним, а надходження документів до бухгалтерії — рівномірним, тому що лише за цих умов бухгалтерія зможе оперативно здійснювати свої контрольні функції. Для цього необхідно обмежити коло осіб, які беруть участь у складанні того чи іншого документа.

3. У графіку повинен бути чітко зазначений час складання документа і його проходження через кожну інстанцію; термін передавання документа від одного виконавця до іншого мають бути узгоджені. Визначаючи терміни виконання окремих операцій (оформлення, опрацювання документа тощо), слід враховувати трудомісткість кожної з них.

2. Порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань.

Інвентаризація – спосіб перевірки фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів шляхом перерахунку, зважування, обмірювання з подальшим порівнянням отриманих даних про кількість активів з даними бухгалтерського обліку. За наявності розбіжностей (надлишків або нестач) встановлюють їх причини і винних осіб з відображенням в обліку отриманих результатів у тому місяці, в якому проводили інвентаризацію. В обліковій політиці доцільно встановити комісію, відповідальну за проведення інвентаризації, термін проведення інвентаризації кожного виду активів, пасивів тощо, період проведення інвентаризації.

3. Системи і форми управлінського (внутрішньогосподарського) обліку, звітності та контролю господарських операцій, включаючи форми самостійно створених підприємством облікових документів, необхідних для накопичення та опрацювання управлінської інформації.

4. Система рахунків для обліку господарських операцій, яка може деталізуватися, залежно від потреб отриманої інформації. Така інформація вказується в обліковій політиці в тому випадку, якщо підприємство з метою деталізації інформації відкрило додаткові субрахунки, які не передбачені планом рахунків, затвердженим Міністерством фінансів.

Перелік рахунків (робочий план) повинен розроблятися з обов'язковим використанням типового Плану рахунків і передбачати власні потреби підприємства у фінансовій інформації про характер контролю і управління відповідними процесами. Він має містити синтетичні та аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського

обліку відповідно до вимог своєчасності та повноти обліку і звітності. Особливу увагу слід приділити застосуванню рахунків другого порядку – субрахунків, що не мають встановлених конкретних номерів і призначення згідно з Планом рахунків, а встановлюються підприємством.

Слід відокремити та розкрити інформаційну сутність позабалансових рахунків, які необхідно застосовувати підприємству для відображення наявності й руху майна, що йому не належить, але знаходиться в тимчасовому його користуванні або розпорядженні.

5. Форми бухгалтерського обліку як певної системи реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених Законом, та з урахуванням особливостей діяльності й технології опрацювання облікових даних – журнально-ордерна, спрощена без реєстрів, меморіально-ордерна та ін.

6. Ведення обліку філіями, представництвами та іншими відокремленими підрозділами. В обліковій політиці доцільно вказати, які саме функції зі створення, опрацювання документів, їх занесення в облікові реєстри виконує філія, а які – централізована бухгалтерія підприємства.

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

ТЕМА 5. РОЗРОБЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СТОСОВНО АКТИВІВ

5.1. Принципи встановлення методології обліку.

5.2. Встановлення облікової політики для необоротних активів.

5.3. Встановлення облікової політики для оборотних активів.

5.1. Принципи встановлення методології обліку

У будь-якому обліковому процесі первинна інформація, що є в розпорядженні облікового апарату, перетворюється на готовий продукт – кінцеву інформацію.

Методологія обліку включає принципи та правила отримання, опрацювання, фіксації, передавання інформації, оцінки, ведення рахунків, встановлення критеріїв оцінки, списання, нарахування тощо.

Методологія обліку базується на положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, які встановлюють методи та принципи обліку певних категорій активів.

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку встановлюють принципи, методи та процедури, які:

- наведені в кількох варіантах, тобто підприємство має право вибору одного з альтернативних варіантів;

- містяться в одному варіанті, при цьому підприємство може уточнювати деякі процедури, які в стандартах не конкретизовані.

Розділ облікової політики підприємства, який встановлює методологію обліку, повинен передбачати вибір підприємством тільки тих принципів і методів, які представлені в стандартах у кількох варіантах або конкретизувати, уточнювати деякі процедури, положення, які у стандартах не конкретизовані. Підприємство повинно самостійно вибрати один із них і зафіксувати свій вибір у наказі.

Вибір підприємством того чи іншого методу залежить від виду діяльності підприємства і стратегічних цілей щодо розміру прибутку підприємства.

5.2. Встановлення облікової політики для необоротних активів

Методи, принципи та процедури обліку необоротних активів – основних засобів, нематеріальних активів та фінансових інвестицій – встановлені відповідними стандартами – П(С)БО 7 «Основні засоби», П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він триває понад рік).

Для обліку основних засобів в обліковій політиці встановлюються:

1. Вартісні критерії основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів. Термін «основні засоби» містить положення щодо терміну використання основних засобів, але ж не встановлює вартісні критерії розмежування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів. Тому підприємство самостійно встановлює такий вартісний критерій. Це може бути 2500 гривень або інший показник.

2. Метод амортизації основних засобів. Методи амортизації основних засобів у разі, якщо вони обліковуються за первісною вартістю, обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання.

Методи нарахування амортизації зазначених активів наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92, зареєстрованому в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 року за № 288/4509 (із змінами) (далі – Положення (стандарт) 7), а саме: прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий. Нарухування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих термінів корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

Охарактеризуємо кожен із методів з позиції можливості їх вибору.

Прямолінійний метод – за ним річна сума амортизації визначається діленням вартості, що амортизується, на очікуваний період часу використання

об'єкта основних засобів. Переваги цього методу – зручність розрахунку і рівномірність розподілення суми амортизації між обліковими періодами, що забезпечує зіставність собівартості продукції з доходом від її реалізації. Цей метод доцільно використовувати для груп основних засобів, які експлуатуються рівномірно і не зношуються протягом перших років експлуатації.

Виробничий метод – передбачає нарахування місячної суми амортизації множенням фактичного місячного обсягу виробництва продукції (робіт, послуг) на виробничу ставку амортизації. Перевага цього методу – забезпечує максимально рівномірний розподіл амортизаційної вартості на вироблену продукцію. Такий метод доцільно використовувати на підприємствах, виробництво яких має сезонний характер. Проте використання цього методу обмежене, оскільки він може застосовуватися тільки для амортизації основного технологічного устаткування (машин, верстатів), за якими може бути визначений випуск продукції (обсяг робіт, послуг). Основним недоліком цього методу є те, що в ряді випадків важко визначити загальний обсяг виробленої продукції.

Група прискорених методів – прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, зменшення залишкової вартості. Ці методи дозволяють у перші роки експлуатації списати значну частку вартості основних засобів.

Такі методи доцільно застосовувати для амортизації об'єктів, схильних до швидкого морального старіння, через що термін їх корисного використання може бути визначений лише приблизно. До таких об'єктів відносяться транспортні засоби, що використовуються в адміністративних цілях, прилади, засоби зв'язку, комп'ютери. Прискорені методи можуть бути вибрані також на підприємствах, до стратегічних цілей яких відноситься мінімізація розміру прибутку в найближчі роки.

3. 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.

4. Переоцінка. 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.

5. Критерії розмежування інвестиційної та операційної нерухомості, особливості обліку інвестиційної нерухомості. Для кожного підприємства важливо розмежувати види основних засобів, які призначені для подальшого продажу або отримання орендних платежів, та основні засоби, які призначені

для використання. Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Для обліку нематеріальних активів в обліковій політиці встановлюється.

1. Метод нарахування амортизації. Підприємство може вибрати один із таких методів амортизації: прямолінійний, виробничий, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, зменшення залишкової вартості.

За своєю суттю методи повністю аналогічні методам нарахування амортизації для основних засобів. Для вибору методу необхідно проаналізувати умови використання нематеріальних активів, але ж для нематеріальних активів найбільш доцільно використовувати прямолінійний метод, адже ж нематеріальні активи за умови точного розрахунку терміну експлуатації не підлягають фізичному чи моральному зносу, а у деяких випадках – навпаки, термін їх використання і вартість збільшуються. Приклад – товарний знак підприємства, яке з роками розвивається, використовується багато років і його вартість тільки збільшується.

2. Переоцінка. Критерій суттєвості й порядок проведення переоцінки встановлюється підприємством самостійно. Критерій суттєвості встановлюється залежно від потреби підприємства проводити переоцінку. Слід врахувати, що переоцінці підлягають тільки такі нематеріальні активи, щодо яких існує активний ринок. Якщо підприємство у складі нематеріальних активів обліковує активи, які не мають аналогів на ринку, такі активи не підлягають переоцінці.

Фінансові інвестиції – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

В обліковій політиці встановлюється метод оцінки фінансових інвестицій.

Залежно від виду фінансових інвестицій може бути встановлений такий метод:

- за справедливою вартістю – використовується для оцінки фінансових інвестицій в підприємства, що не відносяться до асоційованих, дочірніх або спільних підприємств;

- за собівартістю інвестицій з урахуванням зменшення корисності – використовується для оцінки фінансових інвестицій в підприємства, що не відносяться до асоційованих, дочірніх або спільних підприємств, якщо справедливу вартість визначити неможливо;

- за методом участі в капіталі – використовується для фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства;

- за амортизованою собівартістю – використовується для оцінки фінансових інвестицій до погашення облігацій.

5.3. Встановлення облікової політики для оборотних активів

В обліковій політиці встановлюються методи обліку таких оборотних активів, як запаси та дебіторська заборгованість.

Методи, принципи та процедури обліку запасів та дебіторської заборгованості встановлені відповідними стандартами обліку – П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість».

Запаси – це 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.

Для обліку запасів в обліковій політиці встановлюється:

1. Метод оцінки вибуття запасів. Вибір методу оцінки вибуття запасів залежить від виду діяльності підприємства, оскільки деякі методи можуть застосовуватися тільки підприємствами, які здійснюють певну діяльність, обсягів діяльності, методів калькулювання продукції, а також від стратегічних цілей підприємства щодо розміру прибутку.

До методів оцінки вибуття запасів, які можуть бути застосовані підприємствами всіх галузей, відносяться такі методи:

- метод середньозваженої собівартості;
- метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).

Вибір того чи іншого методу залежить від стратегічних цілей підприємства. В умовах інфляції: метод ФІФО призводить до збільшення розміру прибутку і зменшення розміру запасів у порівнянні з методом середньозваженої собівартості; метод середньозваженої собівартості призводить до зменшення розміру прибутку і збільшення вартості запасів у порівнянні з методом ФІФО.

До методів оцінки вибуття запасів, які можуть бути застосовані підприємствами окремих галузей, відносяться такі методи:

- метод нормативних витрат – може застосовуватися на промислових підприємствах, де здійснюється калькулювання за встановленими нормативами;
- метод ціни продажу – може застосовуватися на підприємствах роздрібною торгівлі, де облік товарів ведеться із торговою націнкою;
- метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів – може застосовуватися на підприємствах гуртової торгівлі, які здійснюють продаж партій товарів «під замовлення», а також підприємствами, на яких вартість запасів можна ідентифікувати.

2. Метод обліку транспортно-заготівельних витрат. Транспортно-заготівельні витрати відображаються одним з таких методів:

- транспортно-заготівельні витрати узагальнюють на окремому субрахунку обліку запасів з подальшим віднесенням до вартості запасів, що вибули, застосовуючи розрахунок середнього відсотка;
- транспортно-заготівельні витрати списують до первісної вартості запасів, що надходять на підприємство.

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;

- витрати на доставку запасів складають незначний розмір.

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.

3. Порядок оцінки запасів за чистою вартістю реалізації. Оцінка за чистою вартістю реалізації проводиться підприємствами, які здійснюють продаж або виробництво продукції, яка може зіпсуватися або втратити первинну очікувану вигоду. Це – одяг, продукти харчування, електроніка. Підприємство самостійно встановлює умови, за яких необхідно оцінювати вартість запасів за чистою вартістю реалізації, та критерії такого оцінювання.

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

Для дебіторської заборгованості в обліковій політиці встановлюється метод розрахунку резерву сумнівних боргів. Резерв сумнівних боргів нараховується такими методами:

- виходячи з абсолютної суми сумнівних боргів, цей метод є більш об'єктивним, оскільки дозволяє визначити величину резерву сумнівних боргів залежно від ступеня платоспроможності кожного окремого дебітора. Цей метод можуть застосовувати тільки ті підприємства, які мають незначну кількість дебіторів, оскільки в цьому разі можна отримати об'єктивну інформацію відносно їх платоспроможності.

- виходячи з розрахунку коефіцієнта сумнівності, цей метод доцільно використовувати підприємством зі значною кількістю дебіторів, наприклад, на комунальних підприємствах.

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 термінами 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.

ТЕМА 6. РОЗРОБЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ СТОСОВНО ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

- 6.1. Встановлення облікової політики щодо доходів.
- 6.2. Встановлення облікової політики щодо витрат.
- 6.3. Встановлення облікової політики щодо зобов'язань.
- 6.4. Встановлення облікової політики щодо податкових розрахунків.
- 6.5. Встановлення облікової політики щодо інших операцій.

6.1. Встановлення облікової політики щодо доходів

Методи, принципи та процедури обліку доходів встановлені П(С)БО 15 «Доходи». В обліковій політиці відносно доходів встановлюються методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг, до яких належать:

- метод вивчення виконаної роботи – може бути використаний у випадку, якщо підприємство може візуально визначити виконаний обсяг робіт на певну дату;

- метод визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

- метод визначення 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;

- метод рівномірного нарахування доходу за період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг), у випадку, якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій за певний період часу.

Підприємство вибирає певний метод залежно від специфіки своєї діяльності, яка визначає можливість встановити ступінь завершеності операцій з надання послуг.

6.2. Встановлення облікової політики щодо витрат

Методи, принципи та процедури обліку витрат встановлені П(С)БО 16 «Витрати», розрахунок витрат з податку на прибуток регламентований П(С)БО 17 «Податок на прибуток», особливості обліку фінансових витрат регламентуються П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

В обліковій політиці для обліку витрат встановлюються:

1. Класи рахунків, що використовуються для обліку витрат. Облік витрат може здійснюватися таким чином:

- за допомогою рахунків класу 9 – для всіх підприємств;

- за допомогою рахунків класу 8 і 9 – для всіх підприємств.

2. Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) – необхідно вказати, які саме методи використовуються підприємством для калькулювання продукції.

3. Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості – вказується, які саме статті калькуляції складають виробничу собівартість на підприємстві.

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.

4. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат – для конкретизації складу загальновиробничих витрат і їх розподілу на змінні та постійні на підприємстві доцільно навести перелік таких витрат.

5. База розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат. Підприємство може встановити такі бази розподілу:

- обсяг діяльності – база може бути обрана в тому випадку, якщо підприємство виробляє однорідну продукцію;
- години праці – база може бути обрана в тому випадку, якщо оплата за різні види продукції диференційована і переважну частину собівартості складає заробітна плата;
- заробітна плата – база може бути обрана в тому випадку, якщо переважну частину собівартості складає заробітна плата;
- прямі витрати – найбільш точна база розподілу, використовується у випадку, якщо продукція підприємства диференційована;
- інші.

6. Особливості обліку фінансових витрат, що включаються до собівартості кваліфікаційних активів.

7. Для розрахунку витрат з податку на прибуток встановлюється період розрахунку відстрочених податкових активів та зобов'язань – вони можуть розраховуватися кожного кварталу або раз на рік.

6.3. Встановлення облікової політики щодо зобов'язань

Методи, принципи та процедури обліку витрат встановлені П(С)БО 11 «Зобов'язання». Забезпечення – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

В обліковій політиці щодо зобов'язань підприємство встановлює види забезпечень, до яких відносяться такі забезпечення:

- для відшкодування подальших (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусток працівникам. Забезпечення відпусток створюють з метою

уникнення зайвих одночасних витрат унаслідок того, що відпустки надаються працівникам нерівномірно;

- на додаткове пенсійне забезпечення. Забезпечення для виплати додаткових пенсій створюється з метою поліпшення соціальної захищеності працівників підприємства. Вони можуть створюватися як за рахунок підприємства, так і за рахунок працівника;

- на виконання гарантійних зобов'язань. Забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань створюються на підприємствах, які беруть на себе гарантійні зобов'язання за реалізованою продукцією або товарами. Розмір таких забезпечень визначається підприємством самостійно, на підставі даних щодо витрат на гарантійні зобов'язання минулих періодів;

- на реструктуризацію. Забезпечення на реструктуризацію створюють у разі наявності затвердженого керівництвом плану реструктуризації з конкретними заходами, термінами і сумою витрат;

- на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами – створюється у випадку, коли підприємство заключає збиткові контракти, на покриття витрат за якими необхідна певна сума резервів.

Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до П(С)БО 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.

6.4. Встановлення облікової політики щодо податкових розрахунків

В умовах, коли вимоги контролюючих органів постійно зростають, а законодавство нестабільне, підприємству необхідно мати надійні засоби захисту від помилок у податковому обліку. Один із таких засобів – розроблення облікової політики для цілей податкового обліку (далі – податкова політика).

Створення такого документа не регламентоване нормативними актами, проте без податкової політики важко обійтися, якщо підприємство проводить велику кількість різних господарських операцій, і особливо, якщо оподаткування частини з них неоднозначне (є розбіжності у трактуванні законодавчих норм платниками і контролюючими органами).

Іншими словами, створення податкової політики на підприємстві необхідне, якщо:

1. Значна кількість здійснених господарських операцій по-різному відображається в бухгалтерському і податковому обліках.

2. Податкове законодавство не містить чітких вказівок, як провадити оподаткування деяких господарських операцій, здійснених на вашому підприємстві.

Податкова політика повинна оформлятися наказом по підприємству за підписом керівника підприємства (додаток Б). Із наказом слід ознайомити всіх осіб, які відповідають за ведення податкового обліку згідно зі своїми посадовими інструкціями.

Але перш ніж приступити до розроблення податкової політики, вам

необхідно чітко розуміти суть усіх господарських операцій, які можуть здійснюватися на підприємстві: нелогічно описувати ті ситуації, у яких підприємство ніколи не опиниться. Наприклад, торговельному підприємству немає потреби описувати в податковій політиці правила розрахунку собівартості продукції. А ось якщо підприємство вирішить змінити або додати будь-який вид діяльності, тоді можна внести зміни до діючої податкової політики.

Можна виділити сім правил складання податкової політики:

1. Податкова політика повинна відповідати вимогам Податкового кодексу та інших актів податкового законодавства України. Якщо оподаткування будь-якої операції трактується двояко, але при цьому є індивідуальна податкова консультація - можна врахувати отримані роз'яснення при складанні податкової політики.

2. У податковій політиці не повинно бути дублювання правил відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

3. Не потрібно повторювати і цитувати законодавчі норми. У податковій політиці відображається тільки інформація за тими операціями, оподаткування яких може потребувати додаткових пояснень або допускає кілька варіантів.

4. Варто взяти до уваги всі нюанси технологічного циклу вашого виробництва і галузі, які можуть вплинути на податковий облік.

5. Не варто відображати в податковій політиці вибір варіанта обліку фінансово-господарської операції, якщо на підприємстві не передбачається здійснення таких операцій.

6. Якщо податкова політика, складена на поточний рік, повністю влаштовує, застосуйте її й у наступному році.

7. Якщо податковий облік ведеться за допомогою податкових реєстрів, то їх перелік повинен бути додатком до податкової політики.

Податкові реєстри призначені для розшифрування окремих статей податкового обліку (наприклад, доходів при розрахунку податку на прибуток). Для їх заповнення використовуються дані з бухгалтерських реєстрів (відомостей, журналів-ордерів). При цьому якщо податковий облік тієї або іншої операції відрізняється від її бухгалтерського обліку (наприклад, у разі обмежень у частині витрат на придбання в нерезидента послуг консалтингу), такі відмінності відображаються в податкових реєстрах у вигляді коригувань даних бухгалтерського обліку.

Ведення реєстрів у податковому обліку також не є обов'язковим, проте практично всі підприємства їх використовують у зручній для себе формі. Часто податкові реєстри ведуться в електронному вигляді.

Завдяки веденню податкових реєстрів ви в будь-який момент без зусиль зможете пояснити розбіжності даних бухгалтерського і податкового обліку й довести перевіряючим обґрунтованість своєї позиції зі спірних питань, що часто виникають у ході перевірки.

6.5. Встановлення облікової політики щодо інших операцій

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку встановлюють ряд методів, які можуть бути застосовані для деяких підприємств, що мають

особливості організаційної структури, виду діяльності, підпорядкованості та інші.

Перш за все, це стосується будівельних підприємств, облік яких регламентується П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

Для будівельних підприємств в обліковій політиці необхідно вказати:

1. Метод визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом. До таких методів відносяться:

- вимірювання та оцінювання 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.

2. Базу розподілу загальновиробничих витрат при нормальній потужності, яка може бути встановлена пропорційно:

- прямим витратам;
- обсягам доходів;
- прямим витратам на оплату праці;
- відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу тощо.

Певні особливості встановлені для обліку фінансових інструментів. Облік фінансових інструментів регламентується П(С)БО 13 «Фінансові інструменти». Підприємства, які обліковують фінансові інструменти, повинні в обліковій політиці встановити: методи визнання й оцінки фінансових активів, зобов'язань та інструментів власного капіталу.

Фінансові інструменти можуть обліковуватися:

- за фактичною собівартістю;
- за справедливою вартістю;
- за амортизованою собівартістю.

Підприємства, які мають дочірні підприємства та складають консолідовану фінансову звітність, повинні в обліковій політиці вказати:

1. Порядок погодження облікової політики групи підприємств для цілей складання консолідованої фінансової звітності.

2. Перерахунок статей звітності дочірнього підприємства в іноземній валюті в національну валюту.

Для перерахунку доходів, витрат в іноземній валюті застосовується:

- середньозважений валютний курс відповідного місяця;
- валютний курс на дату відображення доходів, витрат.

Для підприємств, які згідно з П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» повинні складати звітність за сегментами, встановлюється :

- види сегментів;
- пріоритетний вид сегмента;
- порядок ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках.

Особливу увагу слід приділяти розкриттю інформації щодо пов'язаних сторін, яка регламентується П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін». Підприємство в обліковій політиці повинно розкривати таку інформацію щодо пов'язаних сторін :

1. Перелік пов'язаних сторін.

Встановлюється перелік пов'язаних сторін:

- материнське (холдингове) і його дочірні підприємства;
- спільні підприємства і контрольні учасники спільної діяльності;
- підприємство-інвестор і його асоційовані підприємства;
- підприємства і фізичні особи, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також близькі члени родини кожної такої фізичної особи;
- особи, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близькі члени родини таких осіб.

2. Методи оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін.

Оцінка активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін здійснюється одним з таких методів:

- порівнюваної неконтрольованої ціни;
- ціни перепродажу;
- «витрати плюс»;
- балансової вартості.

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».

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.

Критерії розмежування об'єктів інвестиційної нерухомості та операційної нерухомості згідно з П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» 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 містить 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.

Для формування інформації про чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію відповідно до П(С)БО 24 «Прибуток на акцію» 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.

ТЕМА 7. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ТА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА

7.1. Взаємозв'язок облікової політики з формами фінансової звітності.

7.2. Розкриття облікової політики у Примітках до фінансової звітності.

7.1. Взаємозв'язок облікової політики з формами фінансової звітності

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Отже, фінансова звітність підприємств відображає його облікову політику.

Головний бухгалтер при підготовці наказу про облікову політику підприємства повинен врахувати такі вимоги Положень (стандартів) бухгалтерського обліку:

— незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій і оцінки активів;

— повноту відображення в обліку за звітний період (місяць, квартал, рік) всіх господарських операцій, результатів інвентаризації розрахунків і зобов'язань;

— повноту і правильність віднесення доходів і витрат до відповідних звітних періодів;

— відповідність даних аналітичного обліку на перше число кожного місяця даним синтетичного обліку;

— розмежування в обліку поточних витрат на ремонт основних засобів, які відшкодовуються за рахунок доходів поточного періоду від капітальних витрат, які відносяться на збільшення вартості основних засобів.

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

Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення, за винятком п. 13 П(С)БО 6, де сказано, що якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Незалежно від того, чи відбулися зміни облікової політики чи ні, вона повинна бути розкрита в Примітках до фінансової звітності.

7.2. Розкриття облікової політики у Примітках до фінансової звітності

Відповідно до принципу повного висвітлення фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, що відображаються безпосередньо у фінансових звітах (ф. № 1–4), та крім цього – у Примітках до неї.

У Примітках до фінансової звітності повинна наводитися лише істотна інформація, що здатна вплинути на прийняття рішень. Примітки до фінансових звітів – це сукупність показників і пояснень, яка забезпечує деталізацію й

обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями (стандартами).

Загальні вимоги до складу Приміток визначені П(С)БО 1 і включають три групи інформації:

- облікову політику підприємства;
- інформацію, яка не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами);
- інформацію, що містить додатковий аналіз статей звітності для забезпечення її зрозумілості та достовірності.

Обсяг інформації в Примітках до фінансової звітності залежить від видів діяльності підприємства, багатьох інших чинників та вимог конкретних П(С)БО.

При складанні Приміток необхідно стежити за тим, щоб наведена в них інформація відповідала змісту наказу про облікову політику підприємства. Положення наказу про облікову політику повинні виконуватися підприємством постійно, з року в рік, але це не означає, що зміни облікової політики неможливі.

У Примітках до фінансової звітності розкривається зміст і сума змін в облікових оцінках, які впливають на поточний період або будуть впливати на майбутні періоди.

Якщо все-таки мала місце зміна облікової політики, у Примітках відображаються:

- причина і суть зміни;
- сума коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
- факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її перерахування.

У кожному П(С)БО вказано, яка саме інформація має бути розкрита в Примітках. Крім цього, в Примітках повинні відображатися події після дати Балансу за П(С)БО 6.

Подія після дати Балансу – це подія, яка відбулася між датою Балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності і вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності й рух коштів підприємства. Тобто, якщо керівництво підприємства затвердило річну фінансову звітність 28 лютого, то до подій після дати Балансу належать події, що відбулися в період з 31 грудня попереднього року до 28 лютого поточного року.

У Примітках розкривається інформація не про всі події, що відбулися в зазначений період, а лише про деякі, які мають найсуттєвіший вплив, а саме:

- події, що стосуються звітного періоду і які надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату Балансу;
- події, які хоч і не стосуються звітного періоду, але містять важливу інформацію про обставини, що виникли після дати Балансу.

Події, які належать до першої групи, потребують коригування показників звітності, що повинно обов'язково розкриватися в Примітках, а саме:

- оголошення банкрутом дебітора підприємства, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною;

- переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їхньої вартості, визначеної на дату Балансу;
- отримання інформації про фінансовий стан і результати діяльності дочірніх і асоційованих підприємств, яка свідчить про стійке зниження вартості їхніх акцій на фондових біржах;
- продаж запасів, який свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату Балансу;
- отримання від страхової організації матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого проводились на звітну дату;
- виявлення помилок або перекручень законодавства, що призвели до перекручення даних фінансової звітності.

Наприклад, якщо після дати Балансу переоцінені активи внаслідок стійкого зниження їх вартості або стало відомо, що сумнівна заборгованість стала безнадійною, це потребує коригування даних звітності. Коригування активів і зобов'язань здійснюється шляхом сторнування та (або) додаткових запасів в обліку звітного періоду, які відображають уточнення оцінки відповідних статей внаслідок подій після дати Балансу.

Перелік подій після дати Балансу, які вказують на обставини, що виникли після дати Балансу, розкриваються тільки в Примітках до фінансової звітності, а саме:

- прийняття рішення про реорганізацію підприємства;
- придбання цілісного майнового комплексу;
- рішення про припинення операцій, що становлять значну частину основної діяльності;
- знищення (втрата) активів у результаті пожежі, аварії, стихійного лиха або іншої надзвичайної події;
- прийняття рішення стосовно емісії цінних паперів;
- не прогнозовані зміни індексів цін і валютних курсів;
- укладання контрактів стосовно значних капітальних і фінансових інвестицій;
- прийняття законодавчих актів, що впливають на діяльність підприємства;
- дивіденди за звітний період, оголошені підприємством після дати Балансу.

Події, які відбуваються після дати Балансу і вказують на умови, що виникли після цієї дати, не потребують коригування статей фінансової звітності, а лише наводяться в Примітках до фінансових звітів за умови, що відсутність інформації про них вплине на здатність користувачів звітності робити відповідні оцінки та приймати рішення. Наприклад, якщо після дати Балансу підприємством оголошенні дивіденди або придбаний цілісний майновий комплекс, це не впливає на показники минулого періоду і цю інформацію слід наводити в Примітках до фінансових звітів.

ТЕМА 8. ЗМІНИ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ТА ПОРЯДОК ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ

- 8.1. Порядок зміни облікової політики.
- 8.2. Відображення змін облікової політики у звітності.
- 8.3. Відповідальність за зміну облікової політики.

8.1. Порядок зміни облікової політики

Згідно зі ст. 4 Закону № 996-XIV змінити облікову політику підприємство може тільки у виняткових випадках, прямо встановлених в П(С)БО. Причому перегляд облікової політики має бути обґрунтований, а усі зміни розкрито у фінансовій звітності.

Випадки, коли може бути внесено зміни до облікової політики, наведено в п. 9 П(С)БО 6, а саме при:

- зміні статутних вимог;
- зміні вимог органу, який затверджує П(С)БО.

Перегляд окремих положень облікової політики можливий також за наявності впевненості підприємства в тому, що такі зміни забезпечать достовірніше відображення подій або господарських операцій у його фінансовій звітності. Одночасно з цим п. 10 П(С)БО 6 наводить перелік випадків, які не можуть розцінюватися як зміни облікової політики. Зміною облікової політики не вважається встановлення облікової політики для подій або операцій, які:

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

За загальним правилом облікова політика застосовується підприємством до подій та операцій з моменту їх виникнення. Виняток становлять ситуації, коли при внесенні змін до облікової політики неможливо визначити достовірно суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року. При такому розвитку подій облікова політика поширюється тільки на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики (п. 13 П(С)БО 6). Теоретично такою датою може бути будь-яка, вибрана підприємством. Однак з практичної точки зору найприйнятнішим є 1 січня (початок фінансового року), оскільки коригування облікової політики з початку нового звітного року забезпечить послідовність облікового процесу протягом цього періоду та більшу порівнянність показників фінансової звітності.

Доповнювати ж облікову політику підприємства можна 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 принципів та методів відображення фактів господарського життя, відмінних за суттю від тих, що мали місце раніше, або таких, що виникли вперше, воно має право з такого моменту. Будь-яких коригувань фінансової звітності за минулі періоди це не потребує, оскільки ця подія не є зміною облікової політики.

Зміни та доповнення облікової політики оформляються в тому ж порядку, що і вже прийнята підприємством облікова політика — відповідним

розпорядчим документом — наказом (розпорядженням), яким, власне, і коригується базовий наказ (розпорядження) про облікову політику підприємства. У ситуації, коли внесені до облікової політики зміни за обсягом охоплюють більшу частину тексту або суттєво впливають на її зміст, рекомендується розпорядчий документ про облікову політику підприємства повністю викласти в новій редакції.

8.2. Відображення змін облікової політики у звітності

Вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів вимагає відображати у фінансовій звітності шляхом:

— коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;

— повторного подання порівняльної інформації за попередні звітні періоди.

У міжнародній практиці такий механізм визначено як ретроспективний метод коригування фінансової звітності. При цьому ретроспективне відображення змін полягає в застосуванні новообраної облікової політики до подій та операцій так, неначе така нова облікова політика застосовувалася завжди, а не з моменту її встановлення. Тобто коригування впливає на показники не тільки поточного та майбутніх періодів, а й на показники попередніх звітних періодів.

У випадку, коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року достовірно визначити неможливо, здійснюється перспективне відображення змін облікової політики, що полягає в поширенні впливу облікової політики на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. При цьому не здійснюється жодних коригувань показників минулих звітних періодів — ані щодо сальдо нерозподіленого прибутку на початок періоду, ані щодо відображеної в звітності суми чистого прибутку (або збитку), оскільки існуючі залишки на початок звітного року в цьому випадку не перераховуються, а порівняльна інформація повторно не подається. У зазначеній ситуації п. 22 П(С)БО 6 зобов'язує у примітках до фінансових звітів розкривати:

— обґрунтування неможливості достовірного визначення суми коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року;

— недоцільність перерахунку порівняльної інформації про попередні звітні періоди.

Водночас, часто на практиці важко розмежувати перегляд облікової політики та зміни облікових оцінок. За таких обставин прийнята зміна розглядається в п. 14 П(С)БО 6 як зміна облікових оцінок.

Під обліковою оцінкою в п. 3 П(С)БО 6 розуміється попередня оцінка, що використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Виходячи з визначення терміна «облікова політика» нескладно помітити, що облікова оцінка є невід'ємною складовою облікової політики підприємства та забезпечення достовірності фінансової звітності. Проте порядок відображення у фінансовій звітності підприємства змін в облікових оцінках відрізняється від порядку коригування звітності у зв'язку з переглядом облікової політики. Адже наслідки зміни облікових оцінок

показують у фінансовій звітності в періоді, в якому відбулася така зміна, а також у подальших звітних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди (п. 8 П(С)БО 6). Це означає, що перегляд облікових оцінок не спричинює коригування нерозподіленого прибутку минулих періодів та необхідності повторного подання порівняльної інформації, оскільки стосується поточного та майбутнього періодів, а вплив таких змін відображається відповідно в поточному та подальших звітних періодах. Простіше кажучи, зміни в облікових оцінках не спричинюють ретроспективного перерахунку відповідних показників фінансової звітності.

Розкриваються зміни облікової політики, а власне облікова політика наводиться у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або ж додаванням до фінансової звітності копії розпорядчого документа про встановлення або зміну облікової політики.

8.3. Відповідальність за зміну облікової політики.

Законодавчі акти України не передбачають безпосередньої відповідальності підприємства, його власника та посадових осіб у випадку неприйняття облікової політики або за внесення необґрунтованих (із порушенням встановленого порядку) змін. Однак це не означає, що її немає взагалі.

Під час перевірки фінансової діяльності підприємства орган, який її проводить (аудиторська фірма, податкова інспекція), може визнати недійсним баланс, складений без затвердженої відповідним чином облікової політики (або у разі прийняття необґрунтованих змін до облікової політики, або у випадку непроведення перерахунку прибутків за попередні звітні періоди після внесення змін до облікової політики). Такий висновок базується на положеннях статті 8 Закону № 996-XIV, чинних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Але розмір штрафів, які можуть накладати податківці, дещо інший: «На керівників та інших посадових осіб підприємств, установ, організацій, винних у ... відсутності бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування або веденні його з порушеннями встановленого порядку, у неподанні, несвоєчасному поданні або поданні за невстановленою формою бухгалтерських звітів і балансів, податкових декларацій ... – від п'яти до десяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а за ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за одне із зазначених правопорушень, – від десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян».

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Барановська, Тетяна Василівна. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис.. ... канд. екон. наук : 08.06.04 текст / Барановська Тетяна Василівна. – Київ, 2005. – 282 с.
2. Безруких П.С. Бухгалтерський учет: учебник текст/ П.С. Безруких. – М. : Высшая школа, 1999.– 563 с.
3. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.Т. Білуха. – К. : 2000. – 692 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч. для студ. спец. “Облік і аудит” вищ. навч. закл. / За ред. Ф. Ф. Бутинця. – [3-є вид., доп. і перероб.] — Житомир : ПП "Рута", 2002. – 592 с.
5. Бухгалтерський словник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
6. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 608 с.
7. Дуда Т.Т. Суттєвість в обліковій політиці підприємства / Т.Т. Дуда, П.О. Коронівський, І.В. Левицька // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – №1 С. – 68-70.
8. Економічна енциклопедія: [у 3 т.]. – / [редкол.: ... С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін.]. – К.: Вид. центр «Академія», 2000. – Т 2. – 848 с.
9. Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992 № 2657-ХІІ [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>
10. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” Закон від 16.07.1999 № 996-ХІV [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
11. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
12. Лист Міністерства фінансів України «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» від 29.07.2003 р., № 04230 – 04108. [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://ukraine.uapravo.net/data/base37/ukr37675.htm>
13. Ловінська Л. Г. Про національну облікову політику в Україні / Л.Г. Ловінська // Економіка України: політико-економічний журнал. – 2006. – № 4. – С. 22-29.
14. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc>
15. МСФЗ (IAS) 8 “Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки” [Електронний ресурс] / Режим доступу : http://www.dipifr.info/lib_files/standards/ukr/standards_010109/IAS_8.pdf.
16. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Режим доступу : <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92>

17. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В.Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
18. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: монографія / М.М. Шигун. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – 632 с.
19. Шпак В.А. Облікова політика – складова організації бухгалтерського обліку / В.А. Шпак. // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 203-205.

ПРЕДМЕТНИЙ ПОКАЖЧИК

Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом терміну їх корисного використання (експлуатації).

Баланс (звіт про фінансовий стан) – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Бухгалтерська звітність – звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Вартість, яка амортизується, – первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Виробничий метод, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів.

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Грошові кошти – готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Група основних засобів – сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Дата балансу – дата, на яку складений баланс підприємства. Зазвичай датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Еквіваленти грошових коштів – короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості.

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних витрат.

Елемент облікової політики підприємства – це методичні прийоми та способи, які обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства.

Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Звіт про власний капітал – звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про рух грошових коштів – звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід.

Зменшення корисності – втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Знос основних засобів – сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів.

Інформація – нематеріальна суть, яка є управляючим фактором, програмою дії для матеріальних, природних і соціальних систем.

Інший сукупний дохід – доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства.

Консолідована фінансова звітність – звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності й рух грошових коштів підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Користувачі облікової політики – фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Кумулятивний метод, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця терміну корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання.

Ліквідаційна вартість – сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення терміну їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Метод зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Метод прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на

початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із терміну корисного використання об'єкта, й подвоюється.

Метод участі в капіталі – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Методи - це способи вирішення конкретних завдань, які постають перед підприємством при веденні бухгалтерського обліку.

Міжнародні стандарти фінансової звітності – прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності.

Надзвичайна подія – подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

Наказ про облікову політику – документ, яким підприємство встановлює або уточнює свою облікову політику.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам фінансової звітності.

Негрошові операції – операції, які не потребують використання грошових коштів та їх еквівалентів.

Необоротні активи – всі активи, що не є оборотними.

Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Об'єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Об'єкт основних засобів – це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Об'єктом облікової політики підприємства є будь-яка норма або позиція підприємства з організації й ведення бухгалтерського обліку, щодо якої передбачено альтернативні варіанти.

Облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Оборотні активи – гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності й отриманням грошей та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік).

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

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і отриманих у звітному місяці запасів.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього процента торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

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

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Переоцінена вартість – вартість необоротних активів після їх переоцінки.

План документообігу, розроблений головним бухгалтером, визначає порядок роботи не тільки облікового апарату, а й інших підрозділів і служб підприємства, причетних до бухгалтерського обліку щодо оформлення господарських операцій відповідними документами.

Подібні об'єкти – об'єкт, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість.

Подія після дати балансу – подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Примітки до фінансової звітності – сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію й обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Принцип автономності підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства.

Принцип безперервності діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

Принцип єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Принцип історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності в момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей.

Принцип обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Принцип періодичності, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

Принцип повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Принцип послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована й розкрита у фінансовій звітності.

Принцип превалювання змісту над формою, за яким операції повинні обліковуватися відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

Процедура – встановлений порядок (технологія) ведення бухгалтерського обліку.

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Прямолінійний метод амортизації, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на термін корисного використання об'єкта основних засобів.

Розкриття – надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.

Рух грошових коштів – надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Стаття – елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим П(С)БО.

Сукупний дохід – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

Сума очікуваного відшкодування необоротного активу – найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість.

Суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства.

Термін 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).

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.

Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

ЗРАЗОК НАКАЗУ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ ПІДПРИЄМСТВА

Товариство з обмеженою відповідальністю «Надія»

Наказ № 1

м. Тернопіль

03.01.16р.

ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ ПІДПРИЄМСТВА

Відповідно до Закону України від 16.07.99 р. № 996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (далі – Закон про бухгалтерський облік), Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також із метою дотримання єдиних методів оцінки, обліку та процедур, що використовуються підприємством для складання й подання фінансової звітності, НАКАЗУЮ:

I. Організація бухгалтерського обліку

1. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на підприємстві і на виконання пункту 4 статті 8 Закону про бухгалтерський облік, встановити з 1 січня 2015 року у ТзОВ «Надія» такі засади організації бухгалтерського обліку:

1.1. Бухгалтерський облік здійснюється бухгалтерією підприємства, яку очолює головний бухгалтер.

1.2. Кількісний та якісний склад бухгалтерії визначається штатним розписом і затверджується окремим наказом керівника підприємства.

2. Права й обов'язки головного бухгалтера та всіх посадових осіб бухгалтерії визначаються Законом про бухгалтерський облік, цим наказом та затвердженими посадовими інструкціями.

2.1. Відповідно до пункту 7 статті 8 Закону про бухгалтерський облік головний бухгалтер підприємства:

2.1.1. Забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання й подання у встановлені терміни фінансової звітності.

2.1.2. Організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

2.1.3. Бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних із нестачами та відшкодуванням втрат від недостач, крадіжок і псування цінностей підприємства.

2.2. Розпорядження головного бухгалтера, які стосуються становлення та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, є обов'язковими для виконання усіма структурними підрозділами й усіма працівниками підприємства.

2.2.1. Цим наказом головний бухгалтер наділяється правом другого підпису, який він ставить на первинних бухгалтерських документах, реєстрах бухгалтерського обліку та відповідних звітах згідно з переліком, наведеним у додатку до цього наказу (крім платіжних доручень).

2.3. Головний бухгалтер несе особисту відповідальність перед керівником підприємства, призначеним на відповідну посаду його власником, згідно з переліком питань, наведених у пункті 2.1 цього наказу.

2.3.1. За відсутності головного бухгалтера вищезазначені обов'язки та відповідальність покладаються на його першого заступника.

2.3.2. Відповідальність інших працівників бухгалтерії регулюється посадовими інструкціями, які затверджуються керівником підприємства.

3. Затвердити перелік посадових осіб, які наділяються правом дозволу на проведення господарських операцій (додаток до наказу). Зразки підписів відповідних осіб за переліком затверджуються окремим наказом керівника та доводяться до відома відповідних структурних підрозділів.

3.1. Перелічені особи наділяються правами та несуть повну відповідальність за відповідність проведених операцій чинному законодавству та статуту підприємства згідно з посадовими інструкціями.

4. Затвердити перелік посадових осіб, яким дозволено отримувати та видавати товарно-матеріальні цінності. Зразки підписів відповідних посадових осіб за переліком затверджуються окремим наказом керівника та доводяться до відома відповідних структурних підрозділів.

4.1. Перелічені особи наділяються правами та несуть повну відповідальність за відповідність проведених операцій законодавчим актам та статуту підприємства згідно з посадовими інструкціями та чинними законодавчими актами України.

5. Обов'язок щодо складання фінансової звітності та іншої звітності на вимогу власників, органів статистики покласти на головного бухгалтера.

6. Затвердити правила й графік документообігу відповідно до додатка до цього наказу за переліком документів, затверджених керівником.

II. Ведення бухгалтерського обліку

1. Бухгалтерський облік на підприємстві здійснювати із застосуванням комп'ютерної бухгалтерської програми 1С: Бухгалтерія.

Відповідальність за відповідність реєстрів обліку, порядку й способу реєстрації та узагальнення інформації, передбачених цією комп'ютерною програмою, вимогам законодавства, покладається на головного бухгалтера підприємства.

2. Затвердити перелік первинних документів, які застосовуються підприємством у практичній діяльності й офіційно затверджені відповідними державними органами, у додатку до цього наказу.

3. Затвердити форми первинних облікових документів (зведених первинних документів), які застосовуються підприємством у практичній діяльності, але не затверджені відповідними державними органами, у додатку до цього наказу.

4. До бланків суворої звітності відносити:

(навести перелік бланків суворої звітності, які використовує підприємство).

4.1. Затвердити перелік посадових осіб, які використовують бланки суворої звітності у роботі:

(навести перелік).

4.2. Надати право підпису довіреностей на отримання товарно-матеріальних цінностей, укладання угод директору підприємства.

5. Згідно з пунктом 1.3 Положення про документальне забезпечення

записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88, всі первинні документи, облікові реєстри, фінансова, статистична та інша звітність складаються українською мовою. Документи, що є підставою для записів у бухгалтерському обліку і складені іноземною мовою, повинні мати узгоджений автентичний переклад українською мовою відповідно до вимог статті 11 Закону України «Про мови в Українській РСР».

6. Установити місце зберігання (архів підприємства) первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, виготовлених як на паперових, так і магнітних носіях інформації (дискети, компакт-диски). Терміни зберігання встановлюються відповідно до законодавства.

7. Затвердити як додаток до наказу розроблений на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій робочий план рахунків із використанням рахунків першого, другого та третього порядків.

8. З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку й звітності проводити інвентаризацію активів та зобов'язань відповідно до статті 10 Закону про бухгалтерський облік та інших нормативних документів.

8.1. Інвентаризація активів і зобов'язань, під час якої перевіряються їх наявність, документальне підтвердження і стан та дається оцінка, визначається ефективність застосування окремих принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку і розробляються пропозиції щодо зміни окремих параметрів облікової політики на наступний звітний період (рік), проводиться перед складанням річної фінансової звітності підприємства у період з 15 листопада до 30 грудня та в період з 15 травня до 30 червня в обов'язковому порядку. Точний час і порядок її проведення, відповідальні особи визначаються керівником підприємства окремим письмовим розпорядженням (наказом).

8.2. В усіх інших випадках об'єкти й періодичність проведення інвентаризації визначаються керівником підприємства на підставі чинного законодавства в міру необхідності. *(Згідно з Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 (далі – Інструкція № 69), наводиться повний перелік об'єктів та періодичність (або умови) інвентаризації).*

8.3. Для проведення інвентаризаційної роботи (планових та позапланових інвентаризацій активів та зобов'язань, списання основних засобів, малоцінних, інших матеріальних цінностей тощо) затвердити постійно діючу інвентаризаційну комісію у складі:

(наводиться перелік членів постійно діючої інвентаризаційної комісії).

8.3.1. Права й обов'язки та завдання, які покладаються на членів постійно діючої інвентаризаційної комісії, визначені Інструкцією № 69.

8.3.2. Додатково до завдань, обумовлених Інструкцією № 69, на постійно діючу інвентаризаційну комісію покладаються завдання з визначення ефективності застосовуваних на підприємстві принципів, методів і процедур облікової політики; з проведення робіт щодо оцінки активів та зобов'язань; з розробки та затвердження пропозицій щодо їх зміни на наступний звітний рік,

проведення внутрішнього контролю на підприємстві.

8.4. Інвентаризація каси підприємства проводиться не менше одного разу на місяць.

III. Принципи і методи відображення у бухгалтерському обліку окремих активів і господарських операцій

1. Визнавати основними засобами (далі – ОЗ) матеріальні активи, очікуваний термін корисного використання яких перевищує один рік, а вартість перевищує 2500 грн.

2. Установити методи нарахування амортизації ОЗ (у т. ч. отриманих на умовах фінансової оренди) згідно з таким переліком:

– будівлі, споруди, передавальні пристрої будь-якого призначення – прямолінійний метод;

– машини та обладнання, безпосередньо використовуване для виробництва продукції, – виробничий метод;

– машини та обладнання загальновиробничого, адміністративного, збутового та іншого призначення – метод зменшення залишкової вартості;

– транспортні засоби – метод прискореного зменшення залишкової вартості;

– інші основні засоби, інші необоротні матеріальні активи – прямолінійний метод.

3. Необоротні матеріальні активи, вартість яких не перевищує 2500 грн., відносити до МНМА.

4. Амортизацію МНМА нараховувати в розмірі 100 % у першому місяці використання об'єкта (тобто в місяці його введення в експлуатацію).

5. Переоцінку об'єктів ОЗ проводити за умов, передбачених в абзацах першому і другому п. 16 П(С)БО 7 у разі, якщо залишкова вартість окремого об'єкта більш ніж на 10 % відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

6. Первісна (переоцінена) вартість об'єкта ОЗ не підлягає збільшенню на суму індексації, проведеної в порядку, установленому податковим законодавством.

7. Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта ОЗ над сумою попередніх уцінок залишкової вартості такого об'єкта включати до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу при вибутті такого об'єкта.

8. Первісну (переоцінену) вартість ОЗ збільшувати на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням і ремонтом об'єкта, визначену у встановленому податковим законодавством порядку. Суму витрат на ремонти та поліпшення, яка відповідно до податкового законодавства була визнана податковими витратами, відносити до складу витрат періоду.

9. Здійснювати нарахування амортизації нематеріальних активів прямолінійним методом.

10. Переоцінку НМА проводити, якщо залишкова вартість окремого об'єкта більш ніж на 10 % відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

11. Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта НМА над сумою

попередніх уцінок залишкової вартості такого об'єкта включати до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу при вибутті такого об'єкта.

12. Неподільний об'єкт нерухомості, більше 50 % загальної площі якого передано в операційну оренду, визначати як інвестиційну нерухомість (далі – ІН). Порядок оцінки об'єктів ІН (за первісною або за справедливою вартістю), строк корисного використання об'єктів ІН, що оцінюються за первісною вартістю, а також метод визначення справедливої вартості для ІН, що оцінюється за справедливою вартістю, визначати за кожним об'єктом ІН комісією у складі, вказаному в п. 2 даного наказу. Амортизацію об'єктів ІН, що оцінюються за первісною вартістю, здійснювати за прямолінійним методом.

13. Одиницею бухгалтерського обліку запасів уважати їх найменування.

14. Облік транспортно-заготівельних витрат (далі – ТЗВ), пов'язаних із придбанням запасів, вести окремо на субрахунках 2011 (за виробничими запасами) і 289 (за товарами) і списувати щомісячно на витрати за середнім відсотком ТЗВ пропорційно до суми вибулих запасів.

15. Використовувати такі методи оцінки вибуття запасів:

– за середньозваженою собівартістю – при вибутті запасів у виробництво. Середньозважену собівартість визначати за місяць у порядку, вказаному в п. 18 П(С)БО 9 "Запаси";

– ціною продажу – при реалізації товарів у роздрібній торгівлі;

– нормативними затратами – при вибутті незавершеного виробництва і готової продукції з подальшим коригуванням оцінки до фактичної виробничої собівартості;

– методом ФІФО – при іншому вибутті.

16. Резерв сумнівних боргів (далі – РСБ) за дебіторською заборгованістю за реалізовані продукцію, товари, роботи і послуги нараховувати в кінці звітного року. Розрахунок РСБ здійснювати за методом застосування коефіцієнта сумнівності. Даний коефіцієнт визначати на підставі класифікації дебіторської заборгованості за термінами непогашення. Для цього виділяються три групи заборгованості:

– група 1 – заборгованість, за якою термін оплати не настав;

– група 2 – заборгованість, відтермінована на термін від 1 до 90 днів;

– група 3 – заборгованість, відтермінована на термін понад 90 днів.

Як період спостереження прийняти чотири попередніх звітних роки.

17. За дебіторською заборгованістю, не пов'язаною з реалізацією продукції й товарів, РСБ не створювати.

18. Обов'язково створювати на дату балансу такі види забезпечень майбутніх витрат і платежів:

– резерв коштів на забезпечення оплати відпусток – у розмірі 10% нарахованого фонду оплати праці. Отриману суму збільшити на величину єдиного соціального внеску;

– резерв для виконання гарантійних ремонтів – у розмірі 7% обсягу реалізації товарів у грошовому виразі.

19. Фінансові активи, придбані в результаті систематичних операцій, визнавати на дату укладання контракту.

20. Витрати, пов'язані з кількома операціями з інструментами власного капіталу, розподіляти між цими операціями, використовуючи як базу розподілу суму операції.

21. Дохід від надання послуг визнавати виходячи зі ступеня завершеності операції на дату балансу. Оцінку ступеня завершеності такої операції здійснювати за питомою вагою обсягу послуг, наданих на конкретну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані згідно з договором. У такому ж порядку визначати ступінь завершеності послуг із довготерміновим циклом виробництва (більше 1 року) для цілей застосування п. 137.3 ПК.

22. При калькулюванні виробничої собівартості продукції застосовувати позамовний метод.

23. Установити перелік і склад прямих і загальновиробничих витрат (далі – ЗВВ) у додатках до наказу.

24. За базу розподілу постійних ЗВВ на кожен об'єкт витрат прийняти заробітну плату працівників основного виробництва. Показники нормальної потужності роботи підприємства затвердити в додатку до наказу.

25. Установити розмір добових витрат на відрядження згідно з вимогами пп. 140.1.7 ПК:

– 100 грн. по Україні – незалежно від вартості харчування, вказаної в рахунках готелів;

– 80 дол. США на відрядження за кордон.

Витрати на відрядженнях, визнані підприємством до відшкодування, відносити на той же вид витрат, куди відносяться інші витрати на утримання підрозділу, у якому числиться відряджений працівник (без урахування мети відрядження).

26. Для цілей капіталізації фінансових витрат на створення кваліфікаційних активів істотним часом створення активу вважати період понад 3 місяці.

27. Оцінку активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін здійснювати за методом балансової вартості. Перелік пов'язаних сторін навести в додатку до даного наказу.

28. Установити пріоритетним господарський вид сегмента. Звітними є такі види господарського сегмента:

– виробництво меблів;

– роздрібна торгівля побутовою технікою.

29. Затвердити такі принципи ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках між структурними підрозділами при взаємному відпуску матеріальних цінностей:

– готової продукції – за фактичною виробничою собівартістю;

– товарів – за ціною придбання (купівельною вартістю);

– основних засобів – за балансовою вартістю;

– інших матеріальних цінностей – за первісною вартістю придбання (виготовлення).

30. Відстрочені податкові активи (ВПА) і відстрочені податкові зобов'язання (ВПЗ) визначати станом на 31 грудня звітного року. У проміжній фінансовій звітності відображати їх у балансі в сумі, яка визначена за такими

ВПА і ВПЗ на 31 грудня попереднього року.

IV. виправлення помилок і зміни у фінансових звітах

1. Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

2. виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, передбачає повторне відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

3. Облікова політика може змінюватися, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій чи операцій у фінансовій звітності підприємства.

4. Загальний контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою.

5. Зі змістом наказу ознайомити (під розписку) усіх посадових осіб, причетних до його виконання.

Керівник підприємства _____
З наказом ознайомлені: _____

**ГРАФІК ДОКУМЕНТООБІГУ З ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ
(ВИТЯГ)**

№ з/п	Назва документа	Шифр документа	Створення документа			
			Операція, що реєструється та мета документа	Відповідальна особа, що випикує документ	Підтверджені підписи	Кількість екземплярів та куди передаються
1	2	3	4	5	6	7
1	Акт приймання передавання	ОЗ-1	Приймання або передавання основних засобів	Комісія	Керівник підприємства	<p>Внутрішнє переміщення – 2 шт.: у бухгалтерію та здавачу</p> <p>Безкоштовне передавання – 2 шт.: підприємству-здавачу та підприємству-отримувачу</p> <p>При купівлі – 3шт.: 2шт підприємству-здавачу та 1шт. отримувачу</p>

Опрацювання документа			Зберігання документа		
Терміни передавання в обробку	Виконавець, відповідальний за опрацювання	Відображення в регістрах обліку	Поточне місце зберігання	Відповідальний за зберігання	Термін
8	9	10	11	12	13
На дату приймання	Бухгалтер по НА	Журнал 3 Відомість 3.2 Журнал 4 Відомість 4.1 Відомість 4.2 Відомість 4.3	Бухгалтерія	Бухгалтер по НА	3 роки після ліквідації основних засобів

РОБОЧИЙ ПЛАН РАХУНКІВ

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Аналітичні рахунки третього порядку	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4	5	6
20	Виробничі запаси	201	Сировина і матеріали	2011	Сировина і матеріали для виробництва мідного дроту
				2012	Сировина та матеріали для виробництва шкільних парт і стілців
...
68	Розрахунки за іншими операціями	685	Розрахунки з іншими кредиторами	6851	Розрахунки за комунальні послуги
				6852	Розрахунки за стаціонарний телефонний, мобільний зв'язок та Інтернет
				6853	Розрахунки за оренду майна
...

ПЕРЕЛІК ПРЯМИХ ВИТРАТ

№ з/п	Перелік і склад статей прямих витрат (рахунок 23)
1	Прямі матеріальні витрати: - сировина та основні матеріали, які є основою або необхідним компонентом для виробництва готової продукції; - куповані напівфабрикати та куповані комплектуючі вироби; - допоміжні матеріали, у т. ч. матеріали, у які згідно з технологією упаковується продукція до її здавання на склад, де вона упаковується остаточно; - паливо та електроенергія, необхідні для виробництва продукції; - поворотні відходи (віднімаються)
2	Прямі витрати на оплату праці – основна та додаткова зарплата виробничих робітників (склад визначається за Інструкцією, затвердженою наказом Держкомстату від 13.01.04 р. № 5)
3	Інші прямі витрати: - відрахування на соціальні заходи; - амортизація виробничого обладнання та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних із виробництвом продукції; - остаточний брак із технологічних причин і витрати на виправлення

<p>технічно неминучого виправного браку;</p> <ul style="list-style-type: none"> - витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання; - оплата послуг сторонніх організацій, безпосередньо пов'язаних із виробництвом продукції; - інші витрати, які можна прямо віднести на конкретний об'єкт витрат

Додаток 4

ПЕРЕЛІК ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

N з/п	Види і статті ЗВВ (рахунок 91)
1	<p>Змінні ЗВВ (залежать від обсягу виробництва):</p> <ul style="list-style-type: none"> - витрати на проведення контролю якості продукції (зарплата персоналу відділу контролю якості з відрахуваннями на соціальні заходи); - премії управлінського персоналу цехів, виробництва, що нараховуються залежно від обсягів, із відрахуваннями на соціальні заходи; - внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів у цехи і готової продукції на склади; - нестачі незавершеного виробництва
2	<p>Постійні ЗВВ (не залежать від обсягу виробництва):</p> <ul style="list-style-type: none"> - зарплата, ЄСВ і витрати на відрядження апарату управління цехами, дільницями, загальновиробничого персоналу. Персонал складу (на якому зберігаються як виробничі запаси, так і готова продукція) і відділу постачання слід віднести до загальновиробничого персоналу; - амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення; - витрати на вдосконалення технології та організації виробництва; - витрати на опалення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень; - охорона праці, техніка безпеки та охорона навколишнього природного середовища; - ремонт основних засобів виробничого та загальновиробничого призначення; - плата за оренду основних засобів виробничого і загальновиробничого призначення

ПОКАЗНИКИ ДІЯЛЬНОСТІ ПРИ НОРМАЛЬНІЙ ПОТУЖНОСТІ

N з/п	Показник	Продукція цеху № 1	Продукція цеху № 2		
		Мідний дріт	Стільці	Парти	Разом
1	2	3	4	5	6
1	Обсяг виробництва в натуральному виразі	200 т	400 шт.	500 шт.	X
2	Обсяг виробництва в планових цінах, грн.	1200 000	200 000	150 000	350 000
3	Сума прямих матеріальних витрат, грн.	520 000	84 000	75 000	159 000
4	Сума загальних прямих витрат, грн.	710 000	135 000	120 000	155 000
5	Машино-години роботи обладнання	144	75	55	130
6	Зарплата основних виробничих робітників, грн.	130 000	42 000	30 000	72 000
7	Сума ЗВВ (грн.), із них	144 000	X	X	65 000
	- постійні	80 000	X	X	40 000
	- змінні	64 000	X	X	25 000
8	Ставка розподілу постійних ЗВВ	0,6154	X	X	0,5556

ПЕРЕЛІК ПОВ'ЯЗАНИХ ОСІБ ПІДПРИЄМСТВА

Найменування (П. І. Б.) пов'язаних осіб	Код ЄДРПОУ (ідентифікацій- ний номер)	Статус пов'язаної особи для даного підприємства (ТОВ "Люкс")
1	2	3
ТОВ "Меркурій"	23232323	Дочірнє підприємство (частка ТОВ "Люкс" у статутному капіталі ТОВ "Меркурій" – 90%)
Петров Ігор Павлович	1515151515	Директор ТОВ "Люкс"
Зайцев Іван Іванович	4545454545	Учасник ТОВ "Люкс" (частка у статутному капіталі – 25 %)
ПАТ "Політ"	43434343	Учасник ТОВ "Люкс" (частка у статутному капіталі – 75 %)

Наказ

Про облікову політику підприємства для цілей податкового обліку

У цілях дотримання єдиної методики і достовірного відображення господарських операцій у податковому обліку НАКАЗУЮ:

Увести в дію облікову політику підприємства для цілей податкового обліку.

Застосування цієї політики вважати обов'язковим для виконання, починаючи з 1 січня 2016 року.

<...>

1. Порядок організації обліку необоротних активів

1.1. Критерій віднесення активу до основних засобів (далі – ОЗ).

1.1.1. Об'єкти ОЗ класифікуються за групами, вказаними в п. 145.1 Податкового кодексу (далі – ПК).

1.1.2. Об'єкти капітальних вкладень, роботи за якими завершені, зараховуються до складу ОЗ тільки за наявності оформлених актів приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів типової форми № ОЗ-1.

1.1.3. Вартість об'єктів соціальної сфери (об'єктів, що знаходяться в невиробничих підрозділах) ураховується для цілей податку на прибуток не як амортизоване майно, а як інший актив зі сформованою податковою вартістю (сумою витрат, пов'язаних із придбанням/виготовленням таких невиробничих фондів (без урахування зносу) та їх поліпшенням). У разі продажу таких об'єктів витрати (доходи) збільшуються на суму перевищення такої податкової вартості над доходами від продажу (або на суму перевищення доходів від продажу над податковою вартістю) згідно з п. 146.13 ПК.

1.2. Порядок відображення в обліку надходження ОЗ

1.2.1. Об'єкт приймається до обліку як ОЗ з моменту його передавання в експлуатацію за типовою формою № ОЗ-1. Об'єкти ОЗ, які раніше були помилково списані як нестачі (ліквідовані згідно з п. 146.16 ПК), приймаються до обліку для цілей подальшої амортизації за їх вартістю на момент списання.

1.2.2. При виготовленні/придбанні об'єктів ОЗ їх вартість формується з витрат, які безпосередньо пов'язані зі створенням об'єкта й понесені до прийняття об'єкта до обліку у складі необоротних активів. До таких витрат відносяться:

- вартість проектно-дослідницьких робіт;
- вартість будівельно-монтажних робіт;
- вартість обладнання (придбаного або виготовленого власними силами);
- вартість матеріалів, використаних для будівництва (окрім вартості повторно використаних ТМЦ);
- заробітна плата працівників, безпосередньо задіяних у створенні ОЗ;
- витрати на відрядження, пов'язані з придбанням ОЗ (за нормами, установленними законодавством);
- реєстраційні збори, аналогічні платежі, здійснювані у зв'язку зі придбанням (отриманням) прав на об'єкт ОЗ;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

- інші витрати на управління проектом (наприклад, послуги спеціалістів сторонніх організацій);
- сума інших підготовчих витрат (вартість послуг власних підрозділів, пов'язаних із підготовкою будівництва);
- вартість пусконаладжувальних робіт, виконаних до приймання об'єкта (обладнання) комісією (зазвичай такі роботи здійснюються "вхолосту", без випуску товарної продукції);
- проценти за кредитами, пов'язаними із придбанням ОЗ;
- додаткові платежі підрядникові за дострокове закінчення будівництва, передбачені умовами договору, і сума інших витрат, необхідних для створення об'єкта;
- витрати на страхування об'єктів на період будівництва;
- витрати на страхування ризиків доставки об'єктів;
- затрати на виготовлення технічного паспорта і на присвоєння адреси об'єкта;
- орендна плата (податок на землю) за земельну ділянку, на якій здійснюється будівництво об'єкта.

Не включаються до первісної вартості об'єктів ОЗ:

- витрати задіяних у будівництві і придбанні ОЗ підрозділів підприємства, які носять адміністративний характер;
- наднормативні витрати на відрядження виробничого персоналу;
- витрати на навчання персоналу;
- курсові різниці;
- додаткові витрати, пов'язані з виправленням дефектів у вмонтованому обладнанні;
- затрати на оренду майна, що використовується при будівництві, у період, коли будівництво не ведеться;
- вартість пусконаладжувальних робіт, здійснених після приймання об'єкта комісією;
- переоцінки, здійснені за правилами П(С)БО 7 "Основні засоби".

1.2.3. У періоді отримання (виявлення) безоплатно отриманих об'єктів і необлікованих раніше об'єктів, виявлених у результаті інвентаризації, визнаються доходи, за винятком випадків, коли це об'єкти, перелічені в пп. 136.1.16 ПК. Вартість оприбуткованих за ринковою вартістю об'єктів при їх виявленні у процесі інвентаризації як надлишки збільшує оподатковувані доходи і не підлягає амортизації. Витрати на поліпшення таких об'єктів обліковуються як окремий об'єкт амортизації.

1.2.4. Об'єкти, отримані як внесок до статутного капіталу, прибуткуються за справедливою вартістю згідно з оцінкою засновників, але не вище за звичайну ціну.

1.3. Порядок відображення в обліку вибуття ОЗ

1.3.1. Затрати на демонтаж включаються до витрат на ліквідацію ОЗ у повному обсязі, окрім вартості матеріалів б/к і надлишків, виявлених при інвентаризації.

1.3.2. Витрати у вигляді сум недонарахованої амортизації за ліквідованими ОЗ включаються до складу витрат.

1.3.3. Для цілей податкового обліку об'єкти, що вимагають тривалого процесу ліквідації, виводяться з експлуатації в момент прийняття рішення про ліквідацію й обліковуються згідно з п. 146.15 і 146.18 ПК (об'єкти не амортизуються).

1.4. Порядок відображення в обліку переоцінок ОЗ

1.4.1. Щорічна індексація ОЗ проводиться у випадку, якщо коефіцієнт індексації становить більше одиниці.

1.5. Порядок нарахування амортизації ОЗ

1.5.1. При виведенні з експлуатації окремого об'єкта ОЗ або передаванні його до складу невиробничих ОЗ за рішенням платника податків або суду амортизація такого об'єкта не нараховується.

1.5.2. Нарухування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання об'єкта, який установлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом, але не може бути меншим від терміну, визначеного в п. 145.1 ПК.

1.5.3. Зміна термінів корисного використання ОЗ здійснюється на підставі Акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів типової форми № ОЗ-2.

1.5.4. Переведення ОЗ до складу майна, призначеного для продажу, для цілей податкового обліку розглядається як їх виведення з експлуатації.

У разі зворотного введення таких об'єктів в експлуатацію або передавання до складу виробничих ОЗ як амортизована вартість приймається вартість ОЗ на момент виведення з експлуатації, збільшена на суму витрат, пов'язаних із ремонтом, модернізацією, модифікацією, добудовою, дообладнанням, реконструкцією тощо.

1.5.5. Для відображення сум амортизаційних відрахувань у декларації з податку на прибуток використовується податковий реєстр "Амортизаційні відрахування".

1.6. Порядок обліку нематеріальних активів

1.6.1. Терміни корисного використання активів установлюються не менше від визначених у пп. 145.1.1 ПК.

1.6.2. Переоцінка нематеріальних активів не здійснюється.

Керівник _____ (підпис)

Головний бухгалтер _____ (підпис)

