

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

15.22– МР. 98 «С» 2023.10.03.033 ПЗ

СТЕПОВОГО ЄВГЕНІЯ ОЛЕКСАНДРОВИЧА

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

2024

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВІДОКРЕМЛЕНИЙ ПІДРОЗДІЛ НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ
БІОРЕСУРСІВ І ПРИРОДОКРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ
«НІЖИНСЬКИЙ АГРОТЕХВІСНИЙ ІНСТИТУТ»
Факультет агротехнологій та економіки

ПОГОДЖЕНО
Декан факультету
агротехнологій та економіки
Галина МАКЕДОН
«_____» _____ 2024 р.

ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ
Завідувач кафедри
обліку і оподаткування
Наталія ЦАРУК
«_____» _____ 2024 р.

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему «Облікова політика підприємства та її роль у формуванні
фінансових результатів діяльності»

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

Програма підготовки: освітньо-професійна

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Гарант освітньої програми
д.е.н., професор

Петро СУК
(підпис)

Керівник магістерської кваліфікаційної роботи

д.е.н., професор
ВП НУБіП України "НАТІ"

Любов ГУЦАЛЕНКО
(підпис)
ВП НУБіП України "НАТІ"

Виконав студент

Євгеній СТЕПОВИЙ
(підпис)

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВІДОКРЕМЛЕНИЙ ПІДРОЗДІЛ НАЦІОНАЛЬНОГО УНІВЕРСИТЕТУ
БІОРЕСУРСІВ І ПРИРОДОКРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ
«НІЖИНСЬКИЙ АГРОТЕХНІЧНИЙ ІНСТИТУТ»
Факультет агротехнологій та економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку і оподаткування

_____ к.е.н., доц. Наталія ЦАРУК

« ____ » _____ 2023 р.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ЗАВДАННЯ
ДО ВИКОНАННЯ МАГІСТЕРСЬКОЇ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ
СТУДЕНТУ

_____ Степовому Євгенію Олександровичу

(прізвище, ім'я, по батькові)

ВП НУБіП України "НАТІ" Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування» ВП НУБіП України "НАТІ"

Програма підготовки освітньо-професійна

Тема магістерської кваліфікаційної роботи «Облікова політика підприємства та її роль у формуванні фінансових результатів діяльності»

Затверджена наказом директора ВП НУБіП України «Ніжинський агротехнічний інститут» від « 03 » 10 2023 № 98 «С»

ВП НУБіП України "НАТІ" Термін подання роботи на кафедру 15.01.2024 р. ВП НУБіП України "НАТІ"

Вхідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи законодавчі та нормативні акти України, праці зарубіжних та вітчизняних вчених, дані первинних та зведених документів, реєстрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Перелік питань, що підлягають дослідженню:

- а) теоретичні аспекти облікової політики підприємств;
б) облікова політика підприємства та її роль у формуванні фінансових результатів;
в) шляхи удосконалення облікової політики підприємства.

Дата видачі завдання « 05 » 10 2023 р.

ВП НУБіП України "НАТІ" Керівник магістерської кваліфікаційної роботи ВП НУБіП України "НАТІ" Любов ГУЦАЛЕКО

_____ (підпис)

Завдання прийняв до виконання _____

(підпис)

Євгеній СТЕПОВИЙ

РЕФЕРАТ

на магістерську роботу на тему:

«Облікова політика підприємства та її роль у формуванні фінансових результатів діяльності»

Актуальність теми дослідження обумовлена тим, що важливим елементом організації бухгалтерського обліку виступає формування та затвердження облікової політики підприємства, оскільки вона є важливим інструментом управління підприємством, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства. В фаховій економічній літературі немає єдиного підходу щодо визначення організаційно-технічних та методичних аспектів облікової політики, її структури та документального оформлення. А також до кінця не виявлено можливості використання облікової політики, вплив її елементів на фінансові результати діяльності.

Мета магістерської кваліфікаційної роботи полягає у дослідженні організаційно-технічних та методологічних аспектів облікової політики, виявленні впливу її елементів на фінансові результати та розробленні практичних рекомендацій щодо удосконалення облікової політики.

Об'єктом дослідження є формування облікової політики в аграрних підприємствах, зокрема: Товаристві з обмеженою відповідальністю «Віва-Плюс» Ніжинського району, Товаристві з обмеженою відповідальністю «Новий шлях» Чернігівського району, Малому приватному підприємстві «Дніпро» Прилуцького району.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних, організаційно-технічних і практичних аспектів формування облікової політики та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства.

Для досягнення поставленої мети та завдань були використані наступні методи: для розкриття сутності та значення - методи узагальнення і порівняння, для визначення загальних тенденцій - методи індукції та дедукції. При

дослідженні нормативно-правового регулювання облікової політики був застосований системний підхід, методи аналізу і синтезу

Причинно-наслідковий та абстрактно-логічний методи використовувалися при дослідженні елементів облікової політики та їх впливу на фінансові результати. Методи хронологічного спостереження, вимірювання господарських процесів застосовувалися при визначенні системи економічних показників підприємства. Узагальнення, систематизація та обґрунтування використовувалися при формуванні висновків.

Інформаційною базою магістерської кваліфікаційної роботи є національні та міжнародні нормативні акти, теоретичні розробки науковців, періодична економічна література, облікова політика та фінансова звітність ТОВ «Віва-Плюс», ТОВ «Новий шлях», МПП «Дніпро»

Основний науковий результат роботи полягає у формуванні методологічних та організаційно-технічних аспектів облікової політики для сучасного підприємства, яке функціонує в умовах посиленої конкуренції, розроблені нові форми звітності.

Одержані результати можуть бути використані у ТОВ «Віва-Плюс», ТОВ «Новий шлях» та МПП «Дніпро» при формуванні або перегляді облікової політики.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: облікова політика, зміни облікової політики, організаційно-технічні та методологічні аспекти облікової політики, наказ про облікову політику, вплив на фінансові показники

З М І С Т

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ	
1.1. Поняття облікової політики, її елементи та принципи.....	9
1.2. Облікова політика: вітчизняний та зарубіжний підходи.....	19
1.3. Облікова політика в системі нормативно-правового регулювання	28
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇЇ РОЛЬ У ФОРМУВАННІ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ	
2.1. Організація формування облікової політики підприємства.....	37
2.2. Методика формування, розкриття облікової політики та її змін у звітності	49
2.3. Аналітична оцінка облікової політики підприємств та її впливу на фінансові результати діяльності підприємств.....	60
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА	
3.1. Вплив складових облікової політики на максимізацію фінансових результатів діяльності підприємства.....	
3.2. Напрями вдосконалення організації облікової політики підприємства	82
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	
ДОДАТКИ.....	

ВСТУП

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Актуальність теми. У сучасних умовах все більше зростає значення

облікової політики в господарській діяльності підприємства. У зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку України, метою якого є приведення національної облікової системи у відповідність до вимог міжнародних стандартів,

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

господарюючим суб'єктам надається все більше самостійності в організації бухгалтерського обліку, у виборі способів і методів його ведення, в розробці форм внутрішньогосподарської звітності.

Облікова політика підприємства є основним інструментом організації бухгалтерського обліку на підприємстві, який враховує галузеві особливості та спеціалізацію господарюючого суб'єкта. Облікова політика - це основний внутрішній документ, який регламентує та визначає методичні прийоми відображення господарських операцій.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Основним призначенням облікової політики є документальне закріплення підприємством способів ведення бухгалтерського обліку, оскільки нормативними актами з бухгалтерського обліку встановлено різний порядок обліку господарських операцій.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Вибір певних способів і методів ведення бухгалтерського обліку, відображених в обліковій політиці, безпосередньо впливає на формування фінансового результату діяльності господарюючого суб'єкта.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Актуальність теми підтверджена значною кількістю науковців, які досліджують її у своїх працях. Багато вітчизняних учених відносять облікову політику до інструментів бухгалтерського обліку, який обрано для формування фінансової звітності. Однак організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємств знайшли відображення в працях українських

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

вчених: Афанасьєва І. Л., Бутинець Ф. Ф., Безверхий К. В., Галузіна С. М., Гуцаленко Л. В., Жарикова Л. А., Коваль Л. В., Коваль Н. І., Кулик В. А., Малькова Т. Н., Наумова Н. В., Правдюк Н. Л., Пушкар М. С., Сук Л. К., Сук П. Л., Фабіянська В. Ю., Хатов А. П. та ін.

Значні зміни, що супроводжуються реформуванням системи бухгалтерського обліку вимагають подальших наукових досліджень. Невирішеність окремих проблем щодо формування та реалізації облікової політики підприємств, її адаптації відповідно до міжнародних облікових стандартів визначили вибір теми, її актуальність, мету та основні завдання.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської кваліфікаційної роботи є вивчення теоретичних, організаційних і методичних та практичних засад організації та формування облікової політики підприємства та її роль у формуванні фінансових результатів і розробка рекомендацій щодо її удосконалення. Для досягнення поставленої мети були визначені наступні завдання:

розкрити поняття облікової політики, її елементи та принципи;
- поглибити пізнання теоретичних підходів щодо облікової політики вітчизняними та зарубіжними науковцями;

- вивчити нормативно-правове регулювання облікової політики сільськогосподарського підприємства;

обґрунтувати організаційні засади формування облікової політики підприємства;

- дослідити систему формування облікової політики в ТОВ «Віва-Плюс» Ніжинського району, ТОВ «Новий шлях» Чернігівського району, МПП «Дніпро» Прилуцького району;

здійснити аналітичну оцінку облікової політики підприємств та визначити її вплив на формування їх фінансових результатів;

- розробити рекомендації щодо вдосконалення організації облікової політики досліджуваного підприємства.

Об'єктом дослідження є формування облікової політики в аграрних підприємствах, зокрема: Товаристві з обмеженою відповідальністю «Віва-Плюс» Ніжинського району, Товаристві з обмеженою відповідальністю «Новий шлях» Чернігівського району, Малому приватному підприємстві «Дніпро» Прилуцького району.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, правових, методичних

та прикладних питань формування облікової політики та її роль у формуванні фінансових результатів напідприємстві.

Методи дослідження. Виконання магістерської кваліфікаційної роботи відбулось із застосуванням загальнонаукових та спеціальних методів. Були використані методи індукції та дедукції - для збирання, систематизації і обробки інформації щодо розкриття змісту облікової політики; групування, для класифікації об'єктів та елементів облікової політики; аналізу та синтезу, порівняння; метод логічного аналізу. Табличний та графічний прийом використовувалися для відповідної ілюстрації одержаних результатів.

Інформаційною базою дослідження є: законодавчі та нормативні акти України, постанови Уряду по загальноекономічним питань, бухгалтерського обліку, оподаткування, міжнародні та національні стандарти обліку і звітності, інші нормативно-правові документи, інструктивні матеріали статистичних органів та державних органів управління сільським господарством, статистичні щорічники, дані первинного, аналітичного та синтетичного обліку, річні та оперативні звіти сільськогосподарських підприємств, розробки науково-дослідних установ, роботи вчених в галузі обліку, аналізу та аудиту, результати особистих спостережень автора практики формування облікової політики на сільськогосподарських підприємствах.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Поняття облікової політики, її елементи та принципи

Сучасний бухгалтерський облік являє собою досить складну інформаційно-технологічну систему. Ефективність функціонування цієї системи в значній мірі впливає на ефективність діяльності підприємства в цілому, а в ряді випадків, і визначає її. Тому так важливо заздалегідь забезпечити постановку обліку, а також визначити сукупність способів і методів його ведення, які будуть застосовуватися підприємством в ході здійснення господарської діяльності. При цьому такого роду визначеність повинна бути зафіксована в спеціальному документі - наказі про облікову політику підприємства.

Термін «облікова політика підприємства» увійшов у вжиток наприкінці вісімдесятих років як вільний переклад на українську мову словосполучення «accounting policies», що вживається в стандартах, що видаються Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Офіційно поняття «облікова політика» (accounting policy) у міжнародну практику обліку введено Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 «Розкриття облікової політики» у 1975 р. Зокрема, відповідно до першої редакції Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Розкриття облікової політики», облікова політика - це певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, прийняті підприємством для складання та подання фінансових звітів» [33, с.9]

Облікова політика - одне з важливих питань організації бухгалтерського обліку, правильне оформлення якого сприяє достовірному визначенню фінансового результату і вимагає правильного оформлення, повного розкриття у фінансовій звітності. Розробляючи методи і принципи облікової політики, підприємства повинні враховувати її вплив на суми визнаних витрат або доходів, фінансові результати. Як правило, облікова політика, сформована підприємством, уточнює моменти визнання витрат та сприяє поданням достовірної фінансової

інформації. [1].

Згідно з Законом 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. [85]

Досліджуючи словосполучення «облікова політика» Н.Б. Кулакова дійшла висновку, що «у всіх без виключення тлумаченнях слова «політика» основною характеристикою є цілеспрямованість, оформлена відповідним чином діяльність, заснована на встановленні методів та форм» [112].

Т.В. Барановська стверджує, що «облікова політика» - це певний порядок дій, спрямованих на збір, обробку та надання необхідної інформації відповідним користувачам для реалізації власних інтересів у сфері бухгалтерського обліку [3, с. 76].

Для результативного обліку, наказ про облікову політику не повинен бути формальним документом. Він має регламентувати принципи, організаційні процедури та методи облікової політики з урахування особливостей господарюючого об'єкта. Облікова політика підприємства має бути сформована за чітко визначеними етапами (рис. 1.1).

Е **Етапи облікової політики**

- I. Організаційний - створення відповідного виконавчого органу \ / та закріплення за його фахівцями обов'язків і повноважень;
- II. Підготовчий - визначення стратегічних і тактичних напрямів \ / господарської діяльності підприємства і об'єктів обліку;
- III. Етап вивчення зовнішніх умов господарювання;
- IV. Етап вибору елементів облікової політики підприємства, розробка порядку інформаційного забезпечення процесу формування облікової політики;
- V. Підсумковий - затвердження базисного та складання поточного розпорядчого документів про облікову політику, її впровадження та контроль за дотриманням.

Рис. 1.1. Етапи формування облікової політики [34, С. 9]

Облікова політика повинна базуватись на принципах бухгалтерського

обліку, які наведені у табл. 1.1.

ВП НУБіП України "НАТІ"

Таблиця 1.1.

Принципи формування облікової політики [20]

Принцип	Характеристика
Повноти	в бухгалтерському обліку повинні відображатися абсолютно всі господарські операції.
Своєчасності	кожну операцію суб'єкт малого підприємництва повинен враховувати в тому періоді, в якому вона зроблена, незалежно від часу фактичного отримання або виплати грошей.
Несуперечності	обов'язково повинні збігатися дані аналітичного і синтетичного обліку.
Рациональності	витрати на ведення бухгалтерського обліку повинні бути обґрунтованими, здійснюваними пропорційно умовам господарської діяльності і кількості співробітників сільськогосподарського підприємства.
Послідовності	прийнятої облікової політики сільськогосподарське підприємство дотримується послідовно з року в рік. Зміни в обліковій політиці можливі лише у випадках зміни законодавства, розробки організацією нових способів ведення бухгалтерського обліку або істотної зміни умов її діяльності
Порівнянності	в цілях його виконання зміни облікової політики повинні вводитися з початку фінансового року.

Крім того, до принципів, яких потрібно дотримуватися при формуванні облікової політики, можна віднести, на думку П. Сука, законність, адекватність, єдність [109]. Згідно даних принципів облікова політика має бути підкріплена чинними законодавчими документами, відображення елементів та складових повинно бути адекватним у порівнянні до діяльності підприємства, перелік усіх норм, правил та процедур облікової політики має бути спрямованим на досягнення єдиної мети.

П. Житний вважає, що при розробці облікової політики необхідно керуватися не тільки специфічними, а й загальнонауковими принципами, серед яких він виділяє системність, комплексність, науковість і обґрунтованість, ефективність, планомірність і динамізм, профілактика, безперервність, «селекція», сумісність особистих, регіональних, держаних інтересів тощо [19].

Формування єдиних принципів організації бухгалтерського обліку є необхідною умовою діяльності будь-якого підприємства. Принципи організації бухгалтерського обліку засновані на припущеннях і вимогах. При формуванні

облікової політики виходять припущень майнової відокремленості, безперервності діяльності, послідовності її застосування, тимчасової визначеності фактів господарського життя.

Один із основоположних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності - принцип послідовності - передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної ним облікової політики (ст. 4. Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"). За його допомогою досягається порівнянність показників фінансової звітності, що в подальшому дає можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди для встановлення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. Передумовою порівнянності звітних даних є подання відповідної інформації за попередній період, розкриття інформації про облікову політику та її зміни. [85]

Прийнята організацією облікова політика підлягає оформленню відповідної організаційно-розпорядчою документацією (наказами, розпорядженнями і т.п.) підприємства. Оскільки вид організаційно-розпорядчого документа жорстко не визначено, найбільш доцільним є оформлення прийнятої облікової політики наказом керівника підприємства, в якому повинні бути викладені її основні елементи, а ті елементи, які вимагають докладної розробки та займають порівняно великий обсяг, слід поміщати в додатку до цього наказу. У число таких додатків можуть входити:

форми первинної облікової документації, не передбачені альбомами форм;

- структура і склад структурного підрозділу сільськогосподарського підприємства, що займається бухгалтерським обліком і звітністю, а також основні функції, що їх цим підрозділом;

графік документообігу і т.п.

Згідно зі ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», змінити облікову політику підприємство може тільки у виключних випадках, прямо встановлених Положеннями (стандартами)

бухгалтерського обліку (рис. 1. 2). Перегляд облікової політики має бути обґрунтований, а усі зміни розкрито у фінансовій звітності (ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»). [85]



Рис. 1.2. Варіанти зміни облікової політики

Зміною облікової політики не вважається встановлення облікової політики для таких операцій або подій, що різняться за змістом від попередніх або які не відбувалися раніше.

Доповнення до облікової політики можуть вноситися протягом всього поточного року. Так, доповненням є твердження способу ведення бухгалтерського обліку фактів господарської діяльності, які вперше виникли в діяльності сільськогосподарського підприємства, і схема обліку яких раніше не була встановлена.

Наприклад: підприємство починає діяльність, якою не займалося раніше, отже необхідно внести доповнення до облікової політики. Такими доповненнями можуть виступати методи відображення фактів господарського життя, що відрізняються за суттю від тих, що були раніше, або таких, що виникли вперше. Коригування фінансової звітності за минулі періоди в даному випадку не потрібне, оскільки вказана 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, на законодавчому рівні рекомендується розпорядчий документ про облікову політику підприємства повністю викласти в новій редакції [96].

Згідно законодавства облікова політика підприємства повинна відповідати обов'язковим вимогам (табл. 1.2.) .

Таблиця 1.2.

Вимоги до облікової політики [34]

Вимога	Характеристика
Повноти	необхідність відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності
Консерватизму	готовність до бухгалтерського обліку втрач, ніж можливих доходів, недопущення створення прихованих резервів
Пріоритетності змісту над формою	в бухгалтерському обліку факти господарської діяльності відображаються виходячи з їх правової форми, економічного змісту фактів і умов господарювання
Безперервності	обумовлює необхідність тотожності даних аналітичного обліку оборотам і залишкам за відповідними синтетичними рахунками на кожне перше число місяця, а також показників бухгалтерської звітності даних аналітичного і синтетичного обліку
Раціональності	раціональне і економне ведення бухгалтерського обліку виходячи з умов господарювання і масштабів підприємства

При розробці облікової політики необхідно вирішити такі завдання:

- зробити бухгалтерський облік прозорим і доступним в розумінні; що дозволяє здійснити аналіз господарської діяльності підприємства.
- створити оптимальну систему податкового обліку;
- передбачити певні напрямки мінімізації податків, що не суперечать чинному законодавству України;
- створити систему організації бухгалтерської служби, яка сприяла б своєчасному і чіткому документообігу та обліку інформації.

Облікова політика, що відповідає на всі перераховані вище завдання, може стати реальним джерелом необхідної інформації, який зможе надати справжню допомогу підприємству, а не тим формальним документом, який підприємство, щоб уникнути проблем, повинна представити на вимогу податкового органу.

Підприємство самостійно розробляє і затверджує елементи облікової політики. При оформленні наказу про облікову політику по кожному її елементу необхідно вказувати відповідну норму, яка дозволяє застосовувати даний спосіб ведення обліку або затвердити його організацією самостійно.

Форма і зміст наказу про облікову політику нормативно-правовими актами не регламентуються, проте він має містити наступні розділи: організаційно-технічний, для цілей бухгалтерського та для цілей податкового обліку. Кожен з цих розділів включає в себе елементи, відображення яких знаходять своє місце в наказі про облікову політику. (табл. 1.3)

Таблиця 1.3

Елементи облікової політики

Розділ наказу про облікову політику	Елементи облікової політики
Організаційно-технічний розділ	<ul style="list-style-type: none"> - Організація облікової роботи; - Облік у філіях (відокремлених підрозділах); - Система і План рахунків бухгалтерського обліку; - Форма бухгалтерського обліку; - Застосовувані форми первинних облікових документів; - Перелік осіб, які мають право підпису первинних документів; - Графік і правила документообігу.
Облікова політика для цілей бухгалтерського обліку	<ul style="list-style-type: none"> - Методи оцінки і списання матеріально-виробничих запасів і фінансових вкладень; - Способи амортизації основних засобів і нематеріальних активів; - Формування вартості готової продукції; - Порядок визнання доходів і витрат; - Можливість формування резервів; - Оцінка незавершеного виробництва; - Порядок обліку загальногосподарських (непрямих) витрат і т.д.
Облікова політика для цілей податкового обліку.	<ul style="list-style-type: none"> - Організація податкового обліку - Перелік податків та зборів, що сплачуються підприємством - Порядок подання звітності до податкових органів

Будь-яку варіантність методів оцінки і принципів обліку, яка допускається вітчизняними нормативними актами з бухгалтерського обліку, можна вважати елементом облікової політики.

При цьому з варіантів елементів облікової політики, які пропонуються нормативними документами з бухгалтерського обліку, суб'єкт господарської діяльності повинен вибрати відповідні методи оцінки і обліку статей звітності, відображають специфіку його діяльності.

Можливість вибору, в свою чергу, передбачає наявність варіантів, з яких, власне, і можна зробити такий вибір. Але не будь-який перелік є набором варіантів елементів облікової політики.

Складовими аспектами облікової політики в Україні є:

- теоретичні засади бухгалтерського обліку - базуються на загальнонаукових основах бухгалтерського обліку та основних законодавчих актах, що регулюють діяльність в цій сфері; також включають в себе основні принципи, дотримання яких є основою відображення в обліку господарських операцій;

- методика - це сукупність методів та критеріїв оцінки, що регламентують облік основних засобів та малоцінних необоротних активів, запасів, фінансових інвестицій, розрахунків, забезпечень, доходів та витрат;

- практика - включає в себе безпосереднє ведення обліку на вищеперерахованих ділянках шляхом реєстрації в первинних документах та їх обробки; відображення господарських операцій згідно діючого Плану рахунків; узагальнення інформації в облікових регістрах обраної форми обліку; організація внутрішнього контролю та взаємодії бухгалтерії з іншими службами господарюючого суб'єкта [72].

При розробці і затвердженні облікової політики підприємства варто дотримуватися:

- закріплення обраних способів ведення бухгалтерського обліку; регулювання (на рівні внутрішнього нормативного акту) максимально можливої кількості елементів організації бухгалтерського обліку, включаючи організацію документообігу, організацію роботи бухгалтерської служби, організацію горизонтального (з іншими структурними підрозділами) та вертикального (з керівними органами та персоналом) взаємодії бухгалтерської служби.

При цьому досягнення першої цілі є обов'язковим. Про обрані способи бухгалтерського обліку повинні бути сповіщені всі групи зацікавлених користувачів.

Облікова політика підприємства створюється як для цілей бухгалтерського, так і податкового обліку. Податкові органи не є найпріоритетнішими користувачами бухгалтерської звітності, проте, розбіжності у взаєминах саме з ними можуть спричинити накладення фінансових санкцій та, як наслідок, відчутних матеріальних втрат.

Отже, варто також розробляти облікову політику для цілей оподаткування.

Тому кожне підприємство зобов'язане закріпити розпорядчим документом (як правило, наказом керівника) облікову політику, в якій обумовлений обов'язковий мінімум обраних способів бухгалтерського обліку, необхідний для однозначного визначення активів і зобов'язань сільськогосподарського підприємства та обчислення податкової бази.

Роль облікової політики підприємства у обліковому процесі вкрай велика. Це пов'язано з тим, що діючі нормативно-правові акти у ряді випадків допускають вибір юридичною особою способу організації обліку з декількох, визначених відповідним нормативно-правовим актом, а іноді навіть встановлюють обов'язок розробити відповідний порядок самостійно.

У зв'язку з цим облікова політика сільськогосподарського підприємства виконує наступні функції:

- облікова політика - це методологія щодо організації та ведення обліку всередині підприємства - норми та правила, встановлені для всіх працівників підприємства, які беруть участь в обліковому процесі. Ця функція набуває особливої значимості для підприємств, що мають окремі підрозділи, самі ведуть облік результатів фінансово-господарської діяльності. В цьому випадку облікова політика досить часто виступає єдиним способом належної організації обліку.

- правильно сформована облікова політика - це значимий аргумент для запобігання або вирішення на свою користь спорів з податковими органами. Чим детальніше облікова політика окреслює правила ведення обліку в кожному конкретному випадку, тим важче перевіряючим оскаржити правомірність їх застосування.

- облікова політика - це могутній інструмент вдосконалення і оптимізації.

Облікова політика забезпечує оптимізацію оподаткування, облікового процесу з точки зору зниження його трудомісткості, підвищення якості надання та угруповання облікової інформації.

Також варто звернути увагу на те, що документами системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку визначення способів ведення бухгалтерського обліку не наводиться.

З цього випливає, що облікова політика сільськогосподарського підприємства може являти собою об'ємний документ, що включає кілька додатків і регулює практично всі елементи облікового процесу.

Облікова політика створює можливість кожному підприємству вибирати найкращі, з можливих варіантів, способи ведення обліку, створюючи тим самим вагомий вплив на прийняття аргументованих управлінських рішень, її положення мають забезпечити високу ступінь інформативності.

При формуванні облікової політики в напрямку реалізації даного положення доречно орієнтуватись не на обмежене коло представлених в ній показників, а розглядати облікову політику як єдиний комплексний документ, що містить різноманітну і повну інформацію про всі важливі аспекти організації бухгалтерського і податкового обліку.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

1.2. Облікова політика: вітчизняний та зарубіжний підходи

Формування облікової політики можлива лише державою (або групою держав), що визначає загальні принципи та правила обліку, і господарюючим суб'єктом, що вибирають між законодавчо допустимими альтернативними варіантами.

Національна (міжнаціональна) облікова політика - це встановлення єдиних загальних принципів (правил) ведення бухгалтерського обліку для всіх економічних суб'єктів в рамках окремої держави (або групи держав).

Внутрішньофірмова облікова політика (облікова політика організації) - це обрана конкретною організацією методика ведення бухгалтерського обліку в рамках загальних принципів, встановлених системою нормативного регулювання в кожній країні (або групі країн).

На бухгалтерський облік зарубіжних сільськогосподарських підприємств впливають економічні, політичні та культурні особливості кожної країни. Міжнародні положення концепцій бухгалтерського обліку являють собою нормативно-правові акти, які визначають завдання, що постають перед системою бухгалтерського обліку, і припускають основні шляхи їх вирішення.

Суттєвою розбіжністю в бухгалтерському обліку різних країн є його роль в суспільстві. Облік в Нідерландах, Великобританії і Ірландії орієнтований на забезпечення інвесторів і кредиторів інформацією, необхідної для прийняття управлінських рішень. облік в Німеччині, Люксембурзі та Бельгії більш консервативний і призначений, перш за все, для захисту інтересів банків. У Франції використовується єдина уніфікована система обліку, орієнтована на інформаційне забезпечення державних органів.

Концепція формування облікової політики сільськогосподарських підприємств, що передбачає інтереси користувачів інформації бухгалтерської звітності, пропонує реалізацію теоретичних і методологічних аспектів облікової політики та концептуальних рішень на різних рівнях облікового процесу.

Можна виділити групи країн, що дотримуються однотипових підходів до побудови системи обліку. Однією з самих поширених є трьох модельна

класифікація облікових систем (табл. 1.4).

Такі вчені як Л.А. Жарикова, Н.В. Наумов, А.П. Хатов, Г. Мюллер, Т.Н. Малькова, С.М. Галузіна, С.Н. Щадилова відмічають, що в світі немає і двох країн з ідентичними системами обліку. Однак, не дивлячись на те, що всі бухгалтерські системи мають національний характер, в країнах зі схожими соціально-економічними умовами у систем обліку багато спільного. У зв'язку з цим можна виділити перелік моделей бухгалтерського обліку: британо-американську, континентальну, південно-американську, ісламську, інтернаціональну

Історичний розвиток законодавчих систем також суттєво вплинув на системи обліку.

Трьох модельна класифікація облікових систем

Тип моделі	Країни, що використовують певну модель	Характеристика моделі
Британо-американська	Велика Британія, США, Нідерланди, Канада, Австралія та ін.	Орієнтація обліку на потреби широкого кола інвесторів, що зумовлено високорозвиненим ринком цінних паперів; відсутність законодавчого регулювання обліку, який регламентується стандартами, що розробляються професійними організаціями бухгалтерів; гнучкість облікової системи; високий освітній рівень як бухгалтерів, так і користувачів фінансової інформації
Континентальна	Німеччина, Австрія, Франція, Швейцарія, Італія і ін.	Наявність законодавчого регулювання обліку; тісні зв'язки підприємства з банками, що є основними постачальниками капіталу; орієнтація обліку на державні потреби оподаткування і макроекономічного регулювання; консерватизм облікової практики

Південноамериканська	Бразилія, Аргентина, Болівія і ін.	Орієнтація методики обліку на високий рівень інфляції і потреб державного регулювання
----------------------	------------------------------------	---

Джерело: [73]

Як зазначає Г.Г. Кірейцев, «...повна орієнтація національної системи бухгалтерського обліку на методологію, передбачену МСФЗ, не обґрунтована і ставить її в положення бути довічно нездоганячою з безповоротними негативними наслідками, а головного бухгалтера - в заїадливо виконуючого всі вказівки Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності» [27].

Усі міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності розроблені для умов розвинутої ринкової економіки, тому їх більшість, на нашу думку, не може бути повністю застосована в українській економіці, оскільки необхідно враховувати різницю правової основи та рівня економічного розвитку країни, спільнота [13].

Однією з відмінностей зарубіжної практики обліку є те, що у великих компаніях готують два варіанти облікової політики. Перша - складається на початку року, є формальною і відображає облікові принципи, відпрацьовані в даній компанії в минулому звітному періоді, з передбачуваними змінами та уточненнями в наступному році. Друга складається в кінці звітного року перед складанням звітності. В табл. 4. наводяться суттєві питання, що розкриваються в обліковій політиці США, Великобританії, Німеччини та Франції.

Ряд авторів (В. Гельман, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова) припускають, що при формуванні облікової політики відповідно до МСФЗ необхідно розкрити як мінімум наступні аспекти: визнання виручки; визнання і амортизація матеріальних і нематеріальних активів; капіталізація витрат на позики та інших витрат; договори підряду; інвестиційна власність, фінансові інструменти та інвестиції, оренда; баласи, податки; резерви; витрати на пенсійне забезпечення; перерахунок іноземної валюти і хеджування; визначення грошових коштів та їх еквівалентів; визначення господарських і географічних сегментів та основа для розподілу витрат між

сегментами; облік інфляції; урядові субсидії.

Основа національної (міжнаціональної) облікової політики складають облікові стандарти. Так, в Росії - це положення з бухгалтерського обліку (ПБО), в США - стандарти фінансового обліку (FAS), на міжнародному рівні - це міжнародні стандарти фінансової звітності (IAS) і т.д. Облікова політика господарюючих суб'єктів формується в рамках національної і визначається їх керівництвом (адміністрацією та власниками) у формі наказу, рішення, розпорядження і т.п.

Таблиця 1.5

Суттєві питання, що розкриваються в обліковій політиці

Великобританії, Німеччини, США та Франції [91]

Суттєві питання облікової політики			
Великобританія	Німеччина	США	Франція
Нарахування амортизації	Відповідність звітності комерційному законодавству	Принципи консолідації	Основні засоби
Валютні операції	Консолідація звітності	Нарахування амортизації	Гудвіл
Гудвіл	Принципи консолідації	Оцінка товарно-матеріальних запасів	Нематеріальні активи
Оренда	Перерахунок іноземної валюти	Облік патентів, Торгових марок і гудвіл	Участь в компаніях
Пенсійні витрати	Нематеріальні активи	Прибуток на акцію	Матеріальні запаси
Дочірні компанії	Довгострокові і короткострокові цінні папери	Пенсійні програми	Податки
Витрати на наукові та конструкторські розробки	Кредити	Податки на прибуток	Операції в іноземній валюті
Оцінка запасів	Запаси	Витрати на виплати відсотків	Капітал
Оподаткування	Дебіторська заборгованість	Визнання доходу за довгостроковими контрактами	Резерви

В США розроблено Opinion (Рекомендації) 22 «Надання даних про облікову політику». Ці Рекомендації ідентифікують і описують принципи обліку та методи використання тих принципів, які суттєво впливають на визначення і зміну

фінансового стану та результати діяльності. Особливу увагу слід приділяти описанню принципів і методів, на які вищав вибір з наявних припустимих альтернатив, і розгляду незвичайних, нових та галузевих принципів і методів.

[100]

Регламентування формування облікової політики в зарубіжній практиці здійснюється Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (МСБО) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Згідно зі стандартом, облікова політика - це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності. [58]

На міжнародному рівні формування облікової політики здійснюється Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Міжнародний рівень облікової політики включає принципи та правила щодо ведення обліку, визначені міжнародними стандартами фінансової звітності.

Міжнародні стандарти фінансової звітності включають в себе: - Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS);

- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS);
- Інтерпретації, розроблені Комітетом з інтерпретації міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC) або раніше діючим Постійним комітетом з інтерпретації (SIC).

Стандарт SSAP 2 «Облікова політика» розкриває облікову політику і вважається найважливішим з усіх бухгалтерських стандартів; так як він застосуємо до всіх аспектів фінансових звітів. SSAP 2 містить в собі положення, на яких базуються всі інші бухгалтерські стандарти. Його основна мета полягає в тому, щоб дати чіткі пояснення облікової політики, якої дотримуються компанії.

Важливість SSAP 2 була підтверджена і в Законі про компанії 1985 року, в який в розділі Принципи бухгалтерського обліку були включені чотири основних принципи бухгалтерського обліку, вперше сформульовані в SSAP 2:

- консерватизму - доходи і прибуток не передбачаються, а визнаються шляхом включення в дохід тільки тоді, коли реалізуються в формі грошових

коштів, або коли остаточна реалізація в грошовій формі може бути оцінена з достатньою впевненістю.

- послідовності - послідовність у використанні способів бухгалтерського тлумачення однакових статей в межах кожного звітного періоду і суміжних періодів.

- діючого підприємства - поки немає доказів зворотного, передбачається, що компанія буде продовжувати виробничу діяльність в осяжному майбутньому, і не передбачається ліквідація підприємства або значно скорочення масштабів її діяльності.

- відповідності - витрати накопичуються, тобто підтверджуються як понесені в тому ж періоді, в якому проведено відповідний дохід.

Таким чином, витрати співвідносяться з доходами тільки в тій мірі, в якій цей зв'язок може бути встановлений або обґрунтований.

Аналізуючи визначення облікової політики у вітчизняних та міжнародних стандартах варто відзначити, що їх спільною особливістю є те, що облікову політику обмежують лише складанням та поданням фінансової звітності і не поширюють на питання організації та ведення обліку. «Фінансова звітність є результатом і наслідком ведення фінансового обліку і вона може бути повною, об'єктивною і достовірною лише за умови раціональної організації та методики ведення обліку» [103].

Визначення поняття «облікова політика», зазначене у Законі Республіки Білорусь «Про бухгалтерський облік та звітність» взагалі не встановлює зв'язку між обліковою політикою та звітністю підприємства і стосується лише процесу ведення бухгалтерського обліку. Визначення поняття «облікова політика» наведене у ПБО «Облікова політика організації» Російської Федерації, із перелічених у табл. 1.6. є, на нашу думку, більш повним та може бути використаним при удосконаленні визначення поняття «облікова політика» у чинному законодавстві.

Для дослідження облікової політики через призму вітчизняної та зарубіжної, необхідно розглянути визначення поняття «облікова політика» із

врахуванням особливостей національної економіки та використанням міжнародного досвіду (табл. 1.6).

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Таблиця 1.6

Визначення поняття «облікова політика» у вітчизняних, іноземних та міжнародних нормативно-правових актах

Нормативно-правовий акт	Визначення
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [58]	Облікові політики - конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [85]	Облікова політика - це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються Підприємством для складання та подання фінансової звітності
Положення про бухгалтерський облік «Облікова політика організації» (ПБО 1/2008) Російської Федерації [89]	Під обліковою політикою організації розуміється прийнята нею сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, первинного спостереження, вартісної оцінки, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності
Закон Республіки Білорусь «Про бухгалтерський облік та звітність» [67]	Облікова політика - сукупність способів і методів ведення бухгалтерського обліку, які використовуються підприємством

Сформовано автором

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Незважаючи на сформовану нормативну базу і багаторічну історію застосування облікової політики, думки сучасних авторів з приводу значення і доцільності її практичного використання до сих пір не є однозначними. Зокрема, Медведєв М. Ю., Суворов А. В., Шнейдман Л. З. загострюють увагу на ролі облікової політики в підготовці фінансової звітності та бачать в обліковій політиці, перш за все, сукупність конкретних принципів, засад, умов і правил, прийнятих сільськогосподарськими підприємствами для підготовки та подання фінансової звітності. Зокрема, Медведєв М. Ю. відводить облікову політику роль текстових пояснень до звітності, службовців уточненням застосовуваних організацією способів обліку і сплати податків. Такий підхід, на думку Лялькова Е. Е., найбільше до розуміння МСФЗ. На відміну від української практики, міжнародні стандарти оперують цим поняттям для фінансових звітів, а не бухгалтерського обліку в цілому. Медведєв М. Ю. вважає, що облікова політика лише декларує, але не становить принципи обліку, не скасовує його правила, а

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

надає суб'єкту обліку деяку, дуже незначну свободу дій. Її необхідність, на думку вченого, пов'язана з тим, що порядок обліку недостатньо регламентований і допускає можливість вибору одного з декількох альтернативних варіантів. [27]

Подання про облікову політику має ґрунтуватися на понятті власне терміна «політика» (від грец. Politica - «державні або суспільні справи»). Вона завжди і на будь-якому рівні пов'язана з визначенням форм, завдань, змістом тієї чи іншої діяльності за участю в справах держави. Ян Вільямс визначає державну економічну політику як генеральну лінію дій і сукупність заходів, що проводяться урядом від імені держави в області виробництва, розподілу, обміну, споживання, накопичення, експорту, імпорту, економічного продукту в країні. [34]

Такі автори, як Марценюк Р. А. [53], визначають облікову політику, з одного боку, як ряд процедур і методів бухгалтерського обліку, обраних і послідовно застосовуваних організацією, яка вважає, що саме дані процедури і методи найкращим чином відповідають умовам діяльності і вимогам повного уявлення результатів і фінансового становища. З іншого боку, підкреслюють автори, облікова політика - це документ, що відображає варіантні та специфічні способи формування інформації про фінансовий стан і фінансові результати діяльності конкретної організації. Таке визначення заперечень не викликає, однак, воно розглядає облікову політику лише на мікрорівні, ігноруючи політику держави в області обліку.

Основною вимогою до облікової політики організацій зарубіжних країн є її послідовність з року в рік. Винятками є випадки змін облікової політики. Порядок внесення змін до облікової політики підприємств регламентується на законодавчому рівні. У табл. 1.7 нами представлено порівняння вимог, що пред'являються до обліку змін в обліковій політиці згідно з МСФЗ та GAAP (США і Великобританії).

Вимоги до обліку змін в обліковій політиці згідно з МСФЗ та GAAP

[86]

Стандарти	Зміни облікової політики	Виправлення помилок	Зміни в бухгалтерських оцінках
Міжнародні стандарти фінансової звітності	Застосовується основний підхід - ретроспективне відображення змін і альтернативний підхід - перспективне відображення змін.	Здійснюється порівняльний перерахунок, або включається ефект до звіту про прибуток і збитки поточного року з порівняльної таблицею в примітках	Відображається в звіті про прибутку і збитки в поточному періоді
GAAP США	У звіт про доходи включається ефект від змін в поточному році наводяться порівняльна таблиця і порівняльний перерахунок звітності та показника "Прибуток на акцію"	Здійснюється порівняльний перерахунок звітності	Відображається в звіті про прибутку і збитки в поточному періоді
GAAP Великобританія	Застосовується ретроспективний підхід. Виготовляється порівняльний перерахунок звітності і показника "Прибуток на акцію" знову заявленим доходом за попередній рік	Здійснюється порівняльний перерахунок звітності	Відображається в звіті про прибутку і збитки в поточному періоді

С. Хендрікс і М. Ф. Ван Бреда відзначають, що «всі зміни облікової політики повинні мати економічні наслідки». Економічні наслідки від зміни облікової політики організацій можуть виникнути не відразу, а їх значення може впливати протягом тривалого періоду. [112]

Всі порівнювані стандарти в питанні вимог, що пред'являються до обліку змін в обліковій політиці, єдині. Всі розглянуті стандарти допускають зміни, що вносяться до облікової політики організацій, і єдиним є ретроспективний підхід.

Необхідно зазначити, що при формуванні облікової політики сільськогосподарського підприємства не варто обмежуватися рамками нормативно-правових актів, так як вони не передбачають всі тонкощі кожної

господарської ситуації, які виникають на підприємстві. Тому, виходячи з особливостей своєї діяльності, кожне сільськогосподарське підприємство вибирає свої елементи облікової політики, що забезпечують належну організацію бухгалтерського обліку та складання достовірної бухгалтерської звітності. Разом з тим досягнення зазначених цілей передбачає обов'язкове дотримання кожним сільськогосподарським підприємством припущень, встановлених для цілей формування облікової політики.

Узагальнюючи викладене вище можна дійти висновку, що бухгалтерський облік є регульованим. З одного боку, в ролі регулятора виступають державні органи чи установи, а з іншого - професійні організації бухгалтерів та аудиторів, яких уповноважила на це професійна спільнота [13, с.52].

1.3. Облікова політика в системі нормативно-правового регулювання

Необхідність формування облікової політики безпосередньо на підприємстві обумовлена особливостями діяльності, які не можуть бути відображені з достатньою повнотою в жодному нормативному документі внаслідок їх специфічності. Бухгалтерський облік на кожному підприємстві ґрунтується на відповідному нормативно-правовому забезпеченні - законах і підзаконних актах (положеннях, інструкціях, вказівках, рекомендаціях, наказах тощо), які безпосередньо регулюють організацію бухгалтерського обліку і звітності, а також вимоги фінансового й господарського права. Тому ступінь свободи конкретного підприємства у формуванні облікової політики, як зазначають науковці, законодавчо обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку у вигляді переліку методик й облікових процедур (рис. 3).

Рівні забезпечення облікової політики

Законодавчий рівень	Нормативний рівень	Методичний рівень	Організаційно-розпорядчий рівень на підприємстві
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та інші законодавчі акти	Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку	Методичні рекомендації щодо застосування П(с)БО та Плану Рахунків, реєстрів бухгалтерського обліку	Наказ про облікову політику, Робочий план рахунків, Положення про бухгалтерську службу підприємства, Графік документообігу, Положення про організацію управлінського обліку на підприємстві, Методичні галузеві нормативи

Рис. 3. Нормативно-правове забезпечення формування облікової

політики [34].

Суб'єктами регулювання облікової політики на рівні держави є Міністерство фінансів України; Методологічна рада при Міністерстві фінансів України, Кабінет Міністрів України, Верховна Рада України, Національний банк України, Державне казначейство, а на рівні підприємства, насамперед, власник, і це зумовлює вибір методичних прийомів, процедур і способів організації та ведення бухгалтерського обліку.

Державна облікова політика виконує функцію нормативно-правового регулювання організації та методики фінансового обліку і складання фінансової звітності у межах країни. «Мета державної облікової політики зводиться до зменшення (стирання) відмінностей у способах відображення, оцінки, методів подання фінансової інформації та звітів фірм, а також до скорочення коливань кількості та якості інформації у фінансових звітах, що публікуються» [112].

Облікову політику регулює Податковий та Бюджетний кодекси, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в питанні облікової політики дає свободу підприємствам у її формуванні

в рамках діючих нормативно-правових актів. П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» дають визначення облікової політики та визначають порядок розкриття та внесення змін в облікову політику.

В Україні відсутній стандарт, що регламентує формування облікової політики. На державному рівні облікова політика регламентується декількома нормативно-правовими актами: Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику».

Елементи облікової політики щодо окремих об'єктів обліку регламентуються спеціальними нормативно-правовими актами, зокрема:

- Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 року № 561 [46];

- Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315 [41];

- Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 [42];

- Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [44].

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

- держава та її державні органи, органи управління фінансами;

- органи місцевого самоврядування;
- юридичні особи — державні підприємства, кооперативні організації, приватні підприємства і організації;

- іноземні юридичні особи;

- громадяни України, іноземні громадяни й особи без громадянства, які постійно проживають в Україні і займаються підприємницькою діяльністю;
- змішані підприємства.

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

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

Водночас облікова політика залежить від статусу підприємства за критерієм чисельності працівників та обсягу товарообороту.

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

- рішення власників (власника) або уповноваженого органу про створення підприємства;
- статуту (якщо цього вимагає організаційно-правова форма);
- посвідчення про державну реєстрацію (за необхідності для новоствореного підприємства земельної ділянки сюди входять також документи на землекористування (землеволодіння), визначені земельним законодавством України). Ці установчі документи повинні містити обов'язкові дані про

підприємство, без яких вони вважаються такими, що не відповідають вимогам законодавства, унеможливають здійснення облікової політики. Зокрема, це:

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

Міністерство фінансів України листом від 21.12.05 за № 31 визначило, що питання встановлення облікової політики належать до компетенції власника (власників) підприємства, органу, уповноваженого управляти державним майном, органу, уповноваженого управляти корпоративними правами держави. Повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документу включати недоцільно, оскільки це імперативні для застосування підприємством норми.

Облікову політику визначають на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Розпорядчий документ про облікову політику підприємства має визначити застосування:

- методів оцінки вибуття запасів;
- періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядку обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методів амортизації необоротних активів;
- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів

та нерозподіленого прибутку;

методу обчислення резерву сумнівних боргів;

- переліку створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядку оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегментів, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;

переліку і складу змінних і постійних загально виробничих витрат, бази їх розподілу;

- переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

- порядку визначення ступеня завершеності робіт за будівельним

контрактом;

- дати визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів;

- бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- порогу суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;

переоцінки необоротних активів;

- періодичності відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;

- окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства.

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

Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за необхідності вносяться зміни

з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції.

Удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку з метою методичного та організаційного забезпечення застосування національних і міжнародних стандартів та єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання може бути досягнуто впровадженням наступних заходів:

- посилення правового статусу національного регуляторного органу з питань бухгалтерського обліку, його можливостей та відповідальності в межах Кабінету Міністрів України чи Мінфіну України;

розробка та затвердження нового положення (стандарту) бухгалтерського обліку, яка має враховувати діюче в Україні законодавство з бухгалтерського обліку та міжнародні стандарти фінансової звітності, і має визначати порядок вибору облікової політики та загальні вимоги до розкриття її елементів;

розширення кола суб'єктів впливу на бухгалтерську діяльність шляхом участі в регуляторних органах представників галузевих міністерств і професійних бухгалтерських організацій.

На сьогодні діючі нормативно-правові акти не передбачають механізму формування облікової політики. Слід погодитися з думкою Пушкаря М.С.: «Для виправлення ситуації, що склалася, доцільно розробити поряд з іншими національними П(С)БО стандарт «Облікова політика підприємства», як це зроблено в Російській Федерації, де розроблено і уведено в дію Положення бухгалтерського обліку №1 «Облікова політика організації». Також у Міжнародних стандартах фінансової звітності передбачено окремий стандарт бухгалтерського обліку №8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках помилки», який розкриває методологічні питання формування облікової політики» [103]

Регулювання облікової політики в господарюючих суб'єктах України

наведено в табл. 1.8.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

Таблиця 1.8.

Регулювання облікової політики

Вид правового акту	Питання, які розкриває акт
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [85]	Правові основи визначення та організації облікової політики на підприємствах
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [62]	Розкриття інформації про облікову політику в примітках до фінансової звітності підприємства
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [86]	Внесення змін до облікової політики підприємства
Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» [96]	Відображення в розпорядчому документі (наказі) обраних методів, принципів, і процедур, внесення змін до облікової політики в примітках до фінансової звітності

Сформовано автором

Необхідно відзначити, що при формуванні облікової політики організації не можна обмежуватися рамками нормативно-правових актів, оскільки вони не можуть передбачити всі тонкощі кожної господарської ситуації, які виникають на підприємстві. Тому виходячи з особливостей своєї діяльності кожна організація вибирає свої елементи облікової політики, що забезпечують належну організацію бухгалтерського обліку та складання достовірної бухгалтерської звітності. Разом з тим досягнення зазначених цілей передбачає обов'язкове дотримання кожним підприємством, припущень, встановлених для цілей формування облікової політики.

В Україні розроблена значна кількість стандартів, проте існує багато питань, на які вони не дають відповіді. Також слід зазначити, що більшість П(С)БО містять коротку інформацію, необхідну для ведення бухгалтерського обліку, без деталізації та пояснень, що ускладнює їх застосування.

Таким чином, вивчення стану нормативно-правового забезпечення щодо формування облікової політики свідчить про те, що в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [85] та НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [62] та П(С)БО 6 "Виправлення помилок

і зміни у фінансових звітах" [86] розкрито лише деякі положення щодо облікової політики, а саме: подано визначення облікової політики; передбачено самостійність визначення облікової політики підприємством; визначено порядок розкриття та внесення змін в обліковій політиці. Однак у зазначених нормативних документах не передбачено механізму формування облікової політики. Такий перелік недоліків щодо облікової політики зумовлено перш за все відсутністю національного П(С)БО "Облікова політика підприємства". Для виправлення ситуації, що склалася, потрібно розробити поряд з іншими національними П(С)БО стандарт "Облікова політика підприємства", як це зроблено в Російській Федерації (ПБО 1/98 "Облікова політика організації") [103].

Отже, регламентація облікової політики підприємства потребує як досконалого оволодіння загальнометодологічними нормативно-правовими документами, які регулюють організацію бухгалтерського обліку і звітності.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА: ІНСТРУМЕНТ

ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ОБЛІКУ

2.1. Організація формування облікової політики підприємства

Важливою складовою успішної та ефективної діяльності сільськогосподарських підприємств є адекватне, своєчасне, впорядковане інформаційне забезпечення управлінського персоналу, яке значною мірою залежить від правильно організованого ведення бухгалтерського обліку, раціональна організація якого на підприємстві починається з належним чином сформованої облікової політики.

Як свідчить міжнародна практика формування облікової політики може здійснюватись на двох рівнях: макрорівень - політика державних органів щодо розвитку бухгалтерського обліку, мікрорівень - політика конкретного господарюючого суб'єкта, яка сприяє забезпеченню достовірності інформації фінансової звітності.

Прийняття підприємством конкретної облікової політики на поточний фінансовий рік забезпечує організацію бухгалтерського обліку відповідно до показників форм річної фінансової звітності, зменшує трудомісткість і тривалість формування фінансової звітності, забезпечує використання оптимальних методів облікових робіт для отримання очікуваних результатів фінансово-економічної діяльності підприємства [7]

Питанню щодо облікової політики підприємства в Україні приділяється незначна увага. Формуванню облікової політики присвячено праці як зарубіжних авторів (Р. В. Алборов, А. А. Єфремова, М. І. Кутер, С. А. Ніколаєва, Е. С. Хендриксен), так і вітчизняних вчених (. В. Барановська, С. Д. Береза, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Л. М. Кіндрацька, Г.Г. Кірейцев, Ю.А. Кузьмінський, М.В. Кужельний, М.С. Пушкар). [5]

Основна відмінність між обліковою та балансовою політикою підприємств

(остання є аналогом облікової політики в обліковій системі країн Західної Європи)

полягає в межах дії кожної з них (для облікової політики — організація та ведення обліку; для балансової — складання фінансової звітності) [3]

Більшість зовнішніх користувачів облікової інформації не приймають безпосередньої участі в управлінні, однак можуть вплинути на результати подальшої діяльності підприємства. Взаємозв'язок інтересів користувачів інформації звітності та складових облікової політики наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Вплив користувачів облікової інформації на облікову політику

Користувачі облікової інформації	Види обліку	Напрями використання облікової політики
Державні органи та установи	Податковий	Відсутні. Податкове законодавство не передбачає альтернативних варіантів обліку
Державні органи та установи, органи місцевого самоврядування, інвестори, постачальники та споживачі, громадськість, власники, менеджери	Фінансовий	Наявні альтернативні варіанти Облікових оцінок та методів (способів) обліку активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів
Власники, менеджери	Управлінський	Наявні альтернативні варіанти методів (способів) обліку витрат; перелік інших методів обліку активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів розробляється підприємством самостійно виходячи із потреб управління

[Джерело: 34, с. 57]

Для ефективного функціонування на підприємстві системи бухгалтерського обліку на всіх етапах, її організація повинна бути регламентована відповідною обліковою політикою.

Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та облікової політики, на думку

В.А. Шпака, можна представити наступним чином: оскільки облікова політика створює для бухгалтерського обліку організаційні передумови (забезпечення), то це означає, що вона є об'єктом бухгалтерського обліку, з

іншого боку, варіантність (альтернативність) організації бухгалтерського обліку робить можливим його віднесення до об'єктів облікової політики. Таке співвідношення пояснюється економічною природою поняття «облікова політика», яке одночасно містить обліковий та управлінський аспекти (рис. 2.1). [111, с.203-205]

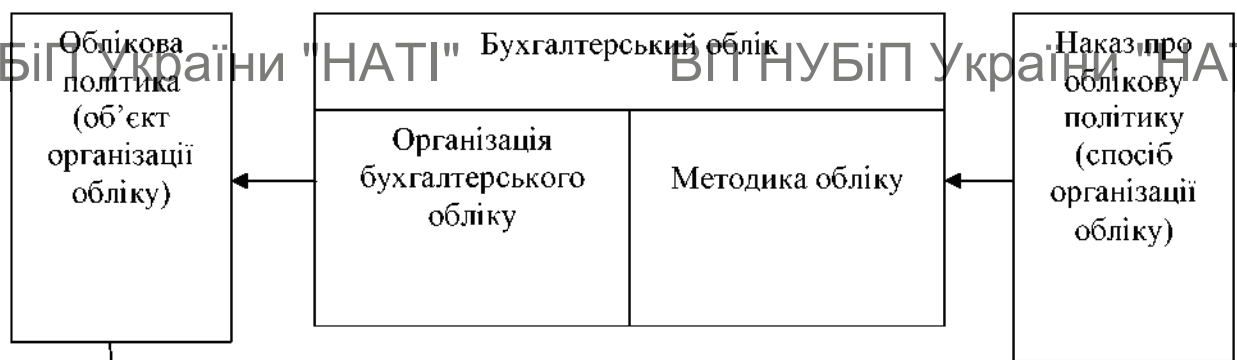


Рис. 2.1. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку і облікової політики

На думку Ю.А. Вериги та А. М. Волошина, при формуванні облікової політики недоцільно включати вимоги, які чітко встановлені законодавством, а зазначати тільки ті моменти, за якими підприємству надано право вибору, [11]

Як вважає і Коробова Н. М., «облікова політика підприємства повинна включати методологічні питання (вибір методів оцінки і процедур ведення бухгалтерського обліку з існуючих альтернативних варіантів, які дозволені законодавством при формуванні показників фінансової звітності; розробку методики ведення управлінського обліку та складання внутрішньої звітності тощо); технологію ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; організацію роботи бухгалтерської служби підприємства» [29]

Формуючи облікову політику підприємство повинно вибирати такі принципи, методи та процедури обліку, які дозволяють достовірно відобразити фінансовий стан і результати діяльності та забезпечити зіставність фінансових звітів. Звідси головне призначення облікової політики - встановити найбільш вірогідні для конкретного підприємства методи обліку та на їх підставі скласти фінансову звітність, що відповідатиме якісним характеристикам П(С)БО.

Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 — Подання фінансової

звітності” передбачає, що політика бухгалтерського обліку охоплює принципи, правила, методи, умовні узгодження, процедури, прийняті керівниками підприємства та опрацьовані й відображені в фінансовій звітності. Вибір і пристосування одного з них, як найбільш ефективного для фінансового стану підприємства та профілю підприємницької діяльності, належить до концепції керівництва підприємства.

Принципи обліку фундамент, на якому будують методи і процедури обліку. У свою чергу, методи впливають на вибір процедур обліку. Першими з елементів облікової політики є принципи обліку - це ті правила, за якими вимірюють, оцінюють і реєструють господарські операції, а потім їх результати відображають у фінансовій звітності. Керуючись ними, встановлюють два інших елементи облікової політики - методи і процедури обліку. [106]

При складанні річної фінансової звітності досліджувані підприємства повинні дотримуватися таких принципів облікової політики:

- не змінювати протягом року засад облікової політики відображення окремих фактів господарської діяльності та оцінки майна і зобов'язань, виходячи з порядку передбаченого законодавством (можна віднести до принципу послідовності обліку);

- повністю відображати в обліку за звітний рік усі факти господарської діяльності, здійснені у поточному році та результати інвентаризації майна та зобов'язань (можна віднести до принципу повноти висвітлення);

- правильно відносити доходи і витрати до звітного періоду відповідно до рахунків обліку та нормативних документів (можна віднести до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат);

- розмежовувати в обліку поточні витрати на виробництво (витрати обігу) і капітальні інвестиції;

- забезпечувати тотожність даних аналітичного і синтетичного обліку та залишків на рахунках обліку.

На підставі вивчення теоретичних засад та існуючої практики обліку при формуванні облікової політики необхідно дотримуватись принципів:

- законності - обрані підприємством методичні прийоми (способи) та процедури ведення обліку не повинні суперечити чинному законодавству та нормативним документам;

- достовірності - облікова політика має забезпечити достовірність формування показників, що характеризують результати діяльності підприємства;

- раціональності - відбір способів ведення обліку має здійснюватись на підставі зіставлення результативності отриманої інформації та витрат з опрацювання та застосування цих способів у обліковій політиці; ефективності - обрані способи ведення обліку спрямовуються на підвищення інформативності керівництва в процесі ведення фінансово-господарської діяльності;

- адекватності - облікова політика підприємства повинна відповідати особливостям умов його діяльності;

- єдності - облікова політика має бути єдиною для підприємства незалежно від кількості його підрозділів, філій або дочірніх підприємств;

- суттєвості - є одним з критеріїв необхідності розкриття інформації у фінансових звітах та вибраного того чи іншого способу в примітках до них, відсутність яких у фінансовій звітності і примітках до неї може суттєво вплинути на економічні рішення користувачів;

- професійного судження - є умовою вибору одного з альтернативних варіантів передбачених чинним законодавством або розробки того чи іншого способу облікової політики підприємства.

Сформульовані нами принципи повинні бути покладені в основу рішень щодо змісту і спрямованості положень облікової політики.

Зеленко С.В. визначив цілі формування облікової політики підприємства, які наведено на рис. 2.2. [21]

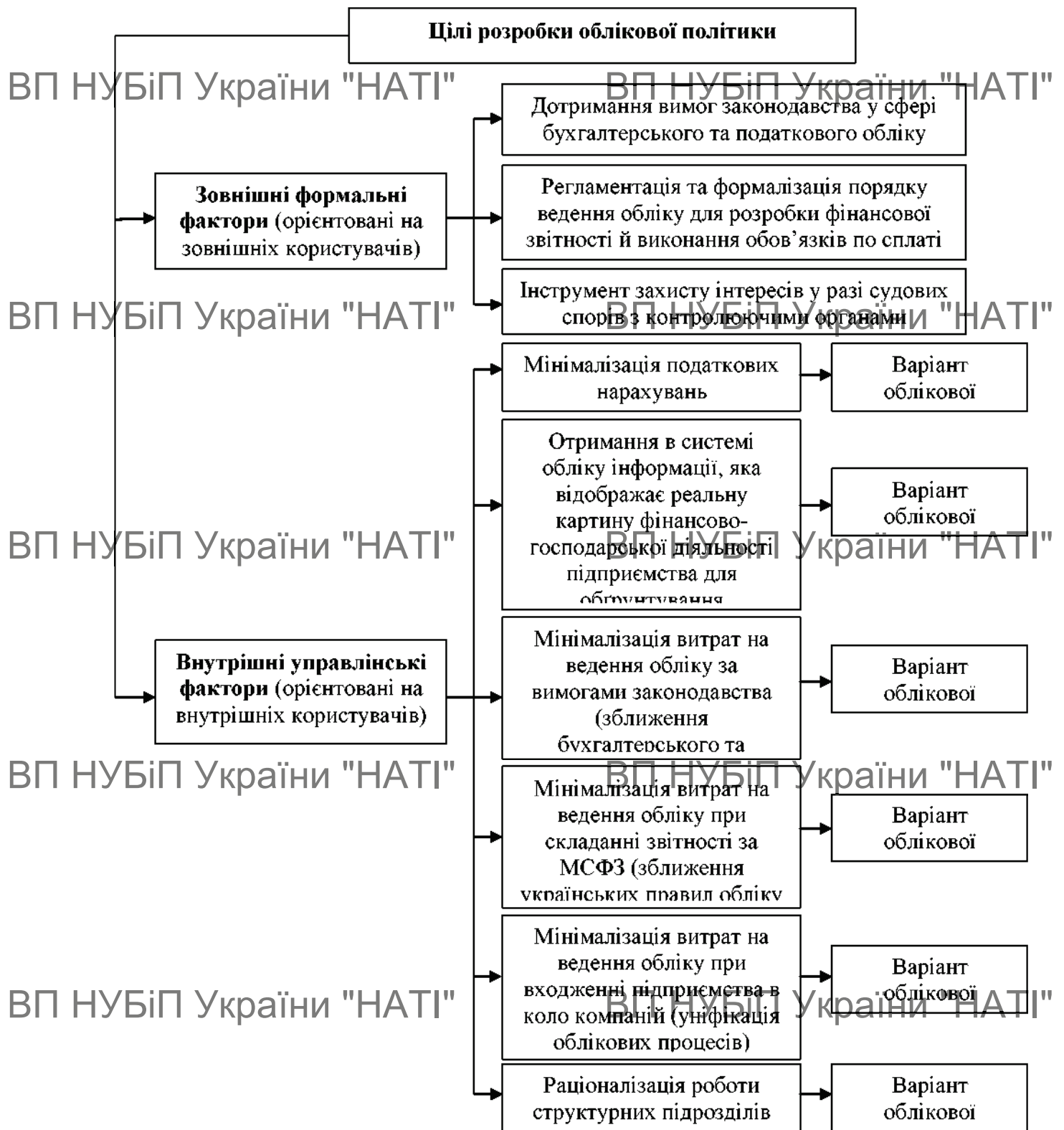


Рис.2.2. Цілі розробки облікової політики підприємства

Система формування облікової політики може бути представлена як сукупність потоків зовнішнього законодавчого та внутрішнього нормативно-методичного забезпечення виробничої системи щодо формування організації та технології бухгалтерського обліку (рис. 2.3), яка розглядає систему таким чином: зовнішнє середовище (економічна, технологічна, соціальна політика) впливає на систему в межах правового поля через входи, виходом із системи є інформація про стан господарських подій на певну дату, на основі якої складається звітність. Такий підхід орієнтує на розгляд облікової політики комплексно з позиції її впливу на забезпечення обліковою інформацією управлінського процесу та складання фінансової звітності. [26]

ПРАВОВЕ ПОЛЕ



Рис. 2.3. Схема формування облікової політики

Відповідно до діючого законодавства підприємствам надано право самостійно визначати облікову політику, зокрема визначати напрями облікової політики, обирати форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них із дотриманням єдиних методологічних засад та з урахуванням особливостей господарської діяльності й наявної технології обробки облікових даних; розробляти систему та форми управлінського обліку, звітності і контролю

господарських операцій, визначати права працівників на підписання бухгалтерських документів, затверджувати правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку. [7]

Форма власності впливає на загальний напрям у побудові та веденні обліку. Підприємства різних форм власності при розробці облікової політики самостійно обирають форму організації бухгалтерського обліку, яка найбільш відповідає умовам конкретного підприємства. Форма власності визначає джерело фінансування діяльності, порядок розподіл отриманих прибутків та ризиків.

Галузь і вид діяльності впливає на вибір та обґрунтування таких елементів облікової політики: склад витрат, які формують собівартість; метод обліку витрат та калькулювання собівартості; оцінка незавершеного виробництва; база розподілу накладних витрат; специфіка проведення інвентаризації незавершеного виробництва та його оцінки.

Від кількості видів діяльності залежить кількість використовуваних облікових методик, яка визначає трудомісткість та складність обліку, що має неопосередкований вплив на формування організаційно-технічних аспектів облікової політики. Залежно від виду діяльності формується такий аспект облікової політики як робочий план рахунків.

Обсяги діяльності впливають на обсяги облікових робіт, визначають загальну організацію облікової роботи, форму організації роботи облікового апарату, ступінь централізації обліку. [106]

На думку Ф. Ф. Бутинця, на вибір облікової політики підприємства впливає наступна група факторів: форма власності та організаційно-правова форма, галузь або вид діяльності, система оподаткування, ступінь свободи дій в умовах переходу до ринку, стратегія фінансово-господарського розвитку, наявність матеріальної бази, система інформаційного забезпечення підприємства, рівень кваліфікації персоналу, система матеріальної зацікавленості працівників, обсяг діяльності та чисельність працівників, господарська ситуація. [69]

Так на організацію обліку сільськогосподарського виробництва впливають

такі притаманні цій галузі особливості (табл. 2.2).

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ" *Таблиця 2.2*

Особливості сільськогосподарського виробництва, що впливають

на організацію обліку та формування облікової політики підприємств

Галузь економіки або вид діяльності	Особливості	Вплив на організацію обліку
сільське господарство	багатогалузевий характер, наявність різноманітної продукції та продуктів власної переробки, значна кількість допоміжних виробництв	Розвинена побудова аналітичного обліку
Суттєво впливають Наступні природні фактори: температура повітря, опади, світло та інші кліматичні умови, сезонність виробництва	Формування собівартості продукції та визначення фінансового результату	витрати по культурах, що частково загинули через безгосподарність списують на нестачі і втрати від псування цінностей
Використання значної частини продукції у власному господарстві	Облік витрат та калькулювання;	Визначення фактичної собівартості випущеної продукції наприкінці року;
Тривалий виробничий цикл (від місяця до декілька років)	Облік незавершеного виробництва	Зумовлює створення страхових фондів та резервів
наявність суміжної та побічної продукції	методика калькулювання та розподілу витрат комплексного виробництва	Витрати необхідно розподіляти між суміжними роками
Існування різних організаційно-правових форм господарювання, включаючи малі приватні підприємства та великі колективні	Організація облікового процесу	

Джерело: [18]

Перелічені та інші особливості сільськогосподарського виробництва впливають на методику обліку витрат і визначення собівартості продукції й строки її проведення, організацію бухгалтерського обліку взагалі.

На думку Чирки Д.М., облікова політика не має обмежуватись тільки тими положеннями або об'єктами з бухгалтерського обліку щодо яких існують альтернативи. Науковець також стверджує, що вона має містити перелік вимог з

обліку усіх об'єктів, що знаходяться на підприємстві з урахуванням галузевих особливостей діяльності суб'єкта господарювання з посиланням на відповідні стандарти. [30]

При розробці й прийнятті облікової політики необхідно враховувати, що згідно з п. 2 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власників або уповноваженого органу (посадової особи), відповідно до законодавства та установчих документів [20].

Відповідно до листа Міністерства фінансів України «Про облікову політику» повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документів переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більше ніж один їх варіант. Розпорядчий документ складається виконавчим органом управління підприємства і подається на затвердження (погодження) власнику (власникам). [37]

Об'єктом дослідження виступають господарські операції, пов'язані з організацією облікової політики на підприємствах Вінницької області, зокрема Товариства з обмеженою відповідальністю «Віва-Плюс» Ніжинського району, Товариства з обмеженою відповідальністю «Новий шдях» Чернігівського району, Мале приватного підприємства «Дніпро» Прилуцького району.

Для вивчення стану організації і впливу облікової політики на процеси господарювання наведено дані обстеження досліджуваних підприємств, та розглянемо якими розпорядчими документами регламентується облікова їх політика. (таблиця 2.3)

Таблиця 2.3

Регламентация облікової політики досліджуваних підприємств

Складові розпорядчого документа	ТОВ «Новий шлях»	МПП «Дніпро»	ТОВ «Віва-Плюс»
Розпорядчий документ	Наказ «Про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку»	Наказ «Про облікову політику підприємства»	відсутній
Загальні положення	+	-	-
Облікова політика:	+	-	-
Облік необоротних активів	+	+	-
Облік запасів (П(С)БО 9)	+	+	-
Дебіторська заборгованість (П(С)БО 10)	+	+	-
Зобов'язання (П(С)БО 11)	+	-	-
Фінансові інвестиції (П(С)БО 12)	+	-	-
Облік доходів (П(С)БО 15)	+	+	-
Облік витрат (П(С)БО 16)	+	-	-
Облік біологічних активів (для сільськогосподарських підприємств) (П(С)БО 30)	+	+	-
Облік фінансових витрат (П(С)БО 31)	+	-	-
Організація бухгалтерського обліку	-	+	-
Організація внутрішнього обліку і внутрішнього контролю:	+	-	-
Проведення інвентаризації	+	-	-
Графік документообороту	+	-	-
Податковий облік (для платників податку на прибуток)	+	-	-
Податковий облік (для платників ФСП)	+	-	-
Відповідальність посадових осіб за організацію обліку	+	-	-

Приведена інформація в таблиці 2.3 дає підстави стверджувати, що належним чином із детальним наповнення сформовано наказ «Про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку» товариства з обмеженою

відповідальністю «Новий шлях». Даний розпорядчий документ охоплює всі сфери господарської діяльності і використовує методики, які при належному господарюванні забезпечуватимуть позитивні фінансові результати. Мале приватне підприємство «Дніпро» також свою облікову політику здійснює на підставі наказу «Про облікову політику». Однак даний наказ дещо скромніше сформований і об'єднує окремі складові, зокрема: основні засоби, нематеріальні активи та біологічні активи; доходи і витрати, заборгованість та забезпечення.

Ми не погоджуємось із об'єднанням таких складових як основні засоби, нематеріальні активи та біологічні активи, адже вони відносяться до груп активів, що мають різне призначення і є складовими різних розділів балансу, зокрема основні засоби і нематеріальні активи входять до складу необоротних активів, а біологічні активи (поточні) відносяться до оборотної частини активів.

Негативним явищем є відсутність у ТОВ «Віаа-плюс» наказу «Про облікову політику».

В умовах сьогодення, за проведеною оцінкою, має місце формальний, підхід до формування облікової політики, який зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог П(С)БО та потреб зовнішніх користувачів.

Це зумовлено відсутністю достатнього практичного досвіду управління в ринкових умовах, недооцінювання облікової політики як інструменту вирішення комплексу проблем економічного характеру, спрямуванню уваги на формальне складання облікової політики, а також недостатнім вивченням цієї проблеми науковцями.

Ми підтримуємо думку Супрун Ю., що при формуванні облікової політики на підприємстві, можна рекомендувати наступні етапи:

- визначення предмету облікової політики для конкретного підприємства відповідно до сукупності об'єктів бухгалтерського обліку (фактів діяльності);

- виявлення, аналіз та оцінка факторів впливу на формування облікової політики (у т.ч. організаційно-технологічних особливостей - форма власності та

організаційно-правова форма, вид діяльності, обсяги діяльності, система оподаткування, технічне забезпечення, рівень кваліфікації кадрів тощо);

- аналіз загально визнаних припущень у побудові облікової політики з погляду виявленої сукупності факторів впливу;

- вибір потенційно придатних для підприємства способів ведення бухгалтерського обліку;

безпосередній вибір способів ведення бухгалтерського обліку;

- документальне оформлення облікової політики у вигляді Наказу про облікову політику. [110]

Облікова політика є важливим інструментом організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Вдало, попередньо глибоко проаналізована комбінація можливих варіантів облікової політики дає змогу ефективно здійснювати статутну діяльність.

2.2. Методика формування та розкриття облікової політики підприємства

Досвід реалізації ідеології МСФЗ в Україні виявив, що недосконале методологічне забезпечення, наділення менеджменту підприємств правом впливати на методологію визначення фінансових результатів через облікову політику і так зване професійне судження бухгалтера призводить до порушення прав власників та інвесторів. Це зумовлює необхідність подальшого реформування бухгалтерського обліку в Україні та створення національної моделі обліку, яка б ґрунтувалась на вітчизняному господарському, цивільному та податковому законодавстві, забезпечувала б захист прав й інтересів власників та інвесторів [25].

Реформування системи бухгалтерського обліку та наближення її до міжнародних стандартів мають здійснюватись не тільки заради дотримання основних принципів складання фінансової звітності, а й для надання результативної інформації, що дає змогу забезпечити всім користувачам однакові інформаційні умови для пошуку резервів підвищення ефективності виробництва.

Облікова інформація має бути достатньою для всіх рівнів управління і прийняття всіх видів рішень, тобто бути якісною [15].

Українські науковці досить часто ототожнюють поняття «методологія», «методика», «метод», «прийом», «спосіб» та «процедура», або вживають їх як синоніми. Причиною цього є те, що вони мають як відмінні, так і подібні риси, а тому взаємопов'язані. Економічним категоріям автори приділяли багато уваги, однак розглядали їх з різних поглядів, що призвело до різного тлумачення понять «методологія», «методика» та «метод». [33]

За Економічним словником «методологія (*англ. methodology*) - вчення про науковий метод пізнання й перетворення світу, його філософська, теоретична основа, сукупність прийомів дослідження, що застосовуються в будь-якій науці відповідно до специфіки об'єкта її пізнання» [70].

Інші джерела пояснюють, що «методологія (грец. *methodos* - шлях дослідження або пізнання, *logos* - поняття, навчання) - це вчення про систему принципів, етапів і способів організації та здійснення теоретичної та практичної діяльності» [39].

Наукова методологія - це наука про організацію діяльності, яка в своїй структурі повинна мати такі елементи: 1) характеристики діяльності (особливості, принципи, умови, норми діяльності); 2) логічну структуру діяльності (мета, завдання, суб'єкт, об'єкт, предмет, форми, засоби); 3) структуру діяльності (фази, технологія, етапи діяльності) [61].

Відповідно до Економічної енциклопедії «поняття методика - це конкретизація методу у формі інструкції, правил дій, чіткого опису способів існування та ін.» [17].

За економічним словником Г. В. Осовської, О. О. Юшкевича та Й. С. Завадського [70] «метод (*англ. method*) - це спосіб досягнення якої-небудь мети, вирішення конкретного завдання або ж сукупність прийомів освоєння дійсності» Звідси методичний - здійснюваний за певним планом, дуже послідовний, систематичний». Інші автори [31] трактують «метод (*від грец. methodos* - шлях дослідження, пізнання, теорія, вчення) - як форму практичного та теоретичного

освоєння дійсності, що виникає із закономірностей руху об'єкта, який вивчається; системи регулятивних принципів перетвореної, практичної або пізнавальної, теоретичної діяльності».

Наукові дослідження ґрунтуються на певних принципах, які передбачають використання різних прийомів та методів наукового пізнання. Методи характеризують складніші пізнавальні процеси, які виключають набір різних прийомів дослідження. Метод - це система принципів, прийомів, правил, вимог, якими необхідно керуватися в процесі пізнання. Метод - це теорія, яка направлена на пізнання і перетворення об'єкту; це система правил, які виводяться із теорії з метою подальшого пізнання об'єкту. [102]

«Метод» в загальному розумінні розглядається з філософської точки зору та являє собою систему принципів та вимог, які орієнтують суб'єкта на вирішення конкретного завдання, досягнення результатів у певній сфері діяльності. Метод «... дисциплінує пошук істини, дає змогу економити сили і час, рухатись до мети найкоротшим шляхом, регулюючи пізнавальну та інші форми діяльності людини.» [113]

Т. А. Бутинець, наголошує на складність відокремлення методології від методики науки, оскільки між ними існує безперервний зв'язок [37]. Методологія і методика є засобами вирішення наукових завдань пізнання, де складовим елементом методології є вчення про методи пізнання, у тому числі про методи формування теоретичних положень, про методи конструювання теорій [10].

В свою чергу методи пізнання деталізуються у конкретних прийомах, одним із яких є моделювання, за допомогою якого здійснюється взаємозбагачення методів дослідження на основі використання знання з інших наук, застосування кібернетики і математики. Наукові знання відрізняються концептуальністю і системністю, що дозволяє побачити об'єкт дослідження в різних ракурсах, пояснити раніше невідомі факти, явища, процеси, тенденції, закономірності тощо, передбачити їх можливі зміни у перспективі. [102]

Коцупатрій М.М. та Марчук узагальнюючи свої дослідження систематизували та впорядкували дані терміни і навели на рис. 2.4.

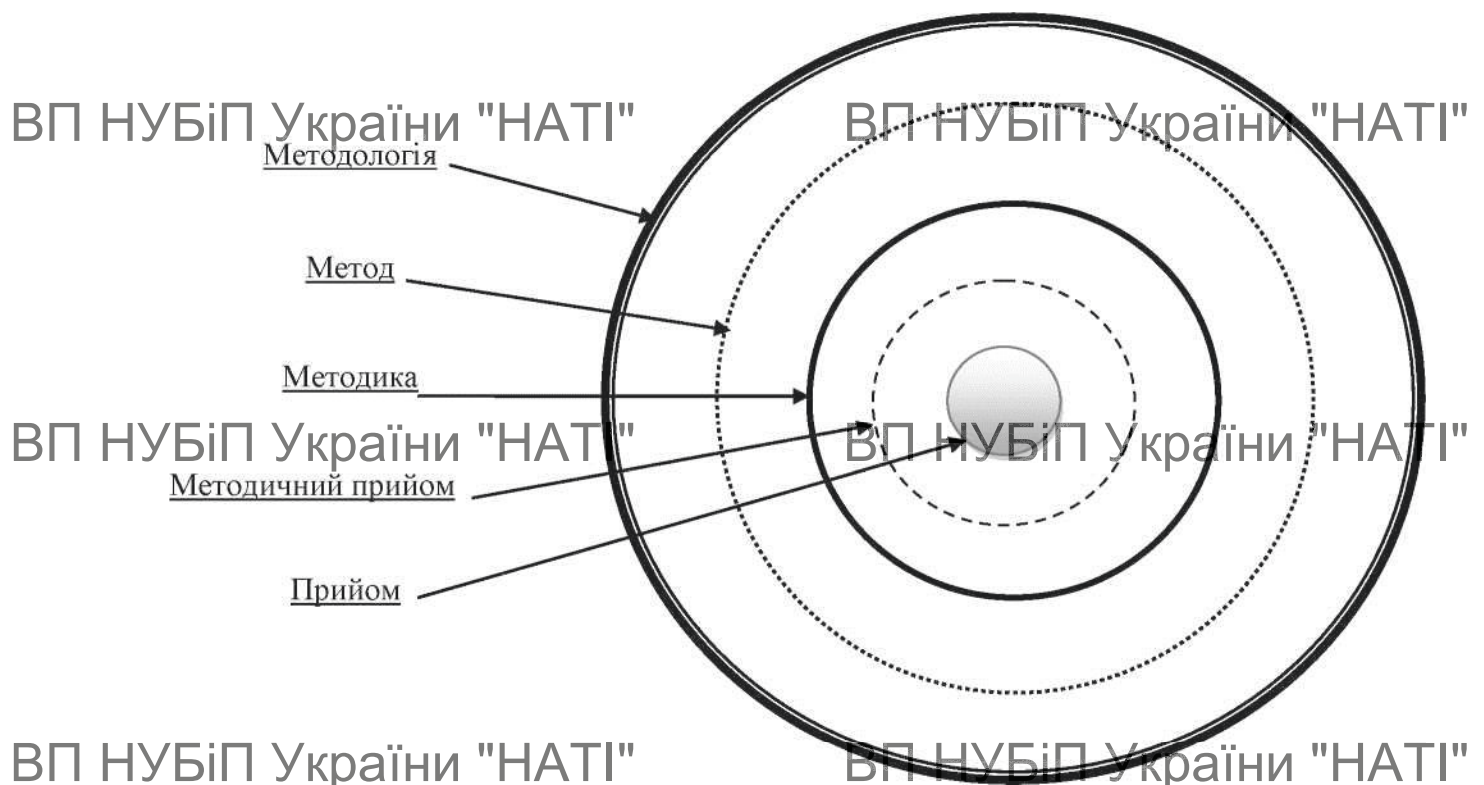


Рис. 2.4. . Особливості наукового пізнання сутності методології

Джерело: [33].

Я.В. Соколов вважає моделювання єдиним методом науки та практики бухгалтерського обліку, розрізняючи при цьому моделі, які мають наукову спрямованість та практичне застосування [108].

Моделювання, як прийом дослідження, полягає у використанні аналогії (подібності) мислених конструкцій реальним об'єктам. При моделюванні об'єкт, що підлягає дослідженню, заміщається іншим об'єктом за принципом подібності: перший з них є оригіналом, а другий - моделлю. Модель є об'єктивною в реальності або мислено представленою системою, яка заміщає об'єкт пізнання. Вивчення всіх властивостей систем на моделі дає можливість перенести їх на оригінальні системи. [102]

Враховуючи специфіки структури бухгалтерського обліку, його елементів, особливостей регулювання і чинників впливу на стан і поведінку облікової системи дозволяє виділити чотири підходи до визначення способів моделювання в сфері бухгалтерського обліку: філософський, кібернетичний, предметний і цільовий. У межах кожного з підходів виділяються способи моделювання [110].

Методом науки бухгалтерського обліку, в широкому розумінні, виступає

моделюванням реальної картини господарської діяльності. Методом обліку в практичному аспекті, є використання різних прийомів обробки отриманих даних, які зафіксовані в документах (агрегування, групування, нагромадження, стискання та інші) [13]

Облікову політику слід розробляти, по-перше, на основі наукових досліджень з проблем бухгалтерського обліку; по-друге, враховувати вплив зовнішнього ринкового середовища на інтереси бізнесу і суспільства загалом. Методологія облікової політики поділяється на дві складові: загальну та конкретну. Базуючись на методології бухгалтерського обліку, фінансово-економічного аналізу та фінансового контролю, облікова політика набуває ознак інструменту вирішення комплексу проблем економічного характеру. [107].

Метод бухгалтерського обліку - це система прийомів, що забезпечують отримання, обробку та надання облікової інформації.

При формуванні облікової політики необхідний метод, який би дозволив спрогнозувати наслідки її реалізації. Таким методом в бухгалтерському обліку виступає моделювання, використання якого забезпечує обґрунтування різних методологічних і методичних прийомів щодо організації бухгалтерського обліку - можливості вибору облікової політики. [104]

У фаховій літературі автори виокремлюють два підходи до визначення облікової політики. Перший підхід практично дублює законодавче визначення облікової політики і трактує її як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємствами для складання та подання фінансової звітності. Другий - визначає облікову політику в широкому розумінні як управління обліком та у вузькому як сукупність способів ведення обліку (вибір конкретних методик ведення обліку) [35]

У вітчизняній теорії не сформовано чіткої методики застосування облікової політики безпосередньо на підприємствах.

Вирішальну роль при формуванні облікової політики відіграють правові відношення в країні. Я.В.Соколов у вступі до книги Б.Нідлза, Х.Андерсена, Д. Колдуела «Принципи бухгалтерського обліку» відзначав, що методологічні

відмінності, насамперед обумовлені не особливостями бухгалтерської системи самої по собі, а різною правовою основою, що існує в кожній країні, традиціями, багатовіковим досвідом та менталітетом облікових працівників. Методологічний розвиток, пов'язаний з бухгалтерською традицією, з точки зору практики, має суттєве значення, хоча на відміну від методологічних вони не мають під собою об'єктивних обґрунтувань, але подолати їх вкрай важко через суб'єктивні чинники [66].

Національна система бухгалтерського обліку формується у складних умовах, під впливом різних концепцій як вітчизняної так і світової бухгалтерської та економічної науки. Не виключено тут і ідеологічний вплив Заходу, коли нав'язується думка «Все минуле - погане, все що буде - краще». [13]

На думку Т. Бойчук, облікова політика передбачає:

- упорядкування облікових процедур на підприємстві;
- методологічне та методичне відображення майна підприємства, господарських операцій та результатів його діяльності;
- надання бухгалтерському обліку плановірності та цілеспрямованості;
- забезпечення ефективності обліку та ін. [6]

Методи обліку - це способи і прийоми, за якими господарські операції відображають в обліку. Для облікової політики встановити метод означає вибрати облікову оцінку статей фінансової звітності.

На рис. 2.5 наведено методи бухгалтерського обліку, що визначаються обліковою політикою підприємства.

Методологічною складовою облікової політики є інвентаризація.

Статтею 10 Закону України —Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-IXV для підтвердження та достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, передбачено проведення підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями незалежно від форм власності інвентаризації майна, коштів і фінансових зобов'язань. [85]

Підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів та зобов'язань,

під час якої перевіряються і документально підтверджується їх наявність, стан і оцінка.

<p>Методи бухгалтерського обліку</p>	<p>методи амортизації основних засобів вартісна межа для віднесення матеріальних активів до малоцінних необоротних активів методи нарахування амортизації малоцінних необоротних активів методи нарахування амортизації і терміни використання нематеріальних активів що вважати одиницею запасів: найменування чи однорідну групу (вид) методи оцінки вибуття запасів порядок обліку транспортно-заготівельних витрат</p>
	<p>порядок переоцінки запасів методи визначення величини резерву сумнівних боргів методи оцінки ступеня завершеності операції з послуг, що надаються порядок формування резервів для забезпечення майбутніх витрат і платежів методи формування історичної вартості активів формування собівартості продукції (робіт, послуг). Наводять перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції база розподілу загальновиробничих витрат і порядок оцінки залишків незавершеного виробництва перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат методи обліку витрат виробництва перелік пов'язаних сторін порядок обліку курсових різниць порядок створення і використання резервного капіталу поріг суттєвості облікової інформації тощо</p>

Рис. 2.5. Методи бухгалтерського обліку, що визначаються обліковою політикою підприємства.

Відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для проведення її у стислі строки, визначити об'єкти, кількість і строки проведення інвентаризації, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Інвентаризація - це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану, оцінка активів та зобов'язань (майно, вкладення підприємства в статутні фонди інших підприємств, розрахунки з дебіторами та кредиторами) підприємства.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах, розпорядчим документом їх керівника (наказом) створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії.

До складу такої інвентаризаційної комісії доцільно включати фахівців, добре обізнаних у складській справі, інженерно-технологічних працівників, здатних дати оцінку технічному стану засобів; спеціалістів з маркетингу, які можуть встановити ринкову вартість активів, економістів і бухгалтерів, керівників структурного підрозділу, головного бухгалтера. [14]

Досліджувані підприємства проводять інвентаризацію один раз в рік перед складанням фінансової звітності, однак стверджувати, що вона не носить формальний характер не можна.

Здійснивши дослідження Наказів «Про облікову політику» досліджуваних підприємств наведемо методи бухгалтерського обліку, що визначаються обліковою політикою даних підприємства.

Аналіз використовуваних методів у бухгалтерському обліку досліджуваних підприємств визначених їх розпорядчим документом засвідчує, що не має повної наявності складових ні в одного із підприємств, а в ТОВ «Віва-Плюс» взагалі відсутній Наказ «про облікову політику підприємства».

Варто відзначити, що можливі варіанти облікових оцінок передбачені відповідними П(С)БО, а кожне підприємство вибирає з них ту, яка дозволить максимально точно представити його фінансову картину. [106]

При складанні розпорядчого документа про облікову політику підприємства керуються Методичними рекомендаціями щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, затверджених наказом Мінагрополітики України від 17 грудня 2007 р. № 921.

Таблиця 2.4

Методи облікової політики, що визначені Наказом з облікової

політики досліджуваних підприємств

Методи облікової політики, що визначені розпорядчим документом з облікової політики	ТОВ «Новий шлях»	МПП «Дніпро»	ТОВ «Віва-Плюс»
методи амортизації основних засобів	+	+	-
вартісна межа для віднесення матеріальних активів до малоцінних необоротних активів	+	+	-
Методи нарахування амортизації малоцінних необоротних активів	-	+	-
методи нарахування амортизації і терміни використання нематеріальних активів			
Що вважати одиницею запасів: найменування чи однорідну групу (вид)	+	+	-
методи оцінки вибуття запасів	+	+	-
порядок обліку транспортно-заготівельних витрат	+	+	-
порядок переоцінки запасів	-	+	-
Методи визначення величини резерву сумнівних боргів	+	+	-
Методи оцінки ступеня завершеності операції з послуг, що надаються	-	-	-
Порядок формування резервів для забезпечення майбутніх витрат і платежів	-	-	-
методи формування історичної вартості активів	-	-	-
формування собівартості продукції (робіт, послуг). Наводять перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції	+	+	
база розподілу загальновиробничих витрат і порядок оцінки залишків незавершеного виробництва	+	+	-
перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	+	+	-
Методи обліку витрат виробництва			
перелік пов'язаних сторін	-	-	-
порядок обліку курсових різниць	-	-	-
Порядок створення і використання резервного капіталу	-	-	-
поріг суттєвості облікової інформації тощо	-	+	-

Відповідно до Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, затверджених наказом Мінагрополітики України від 17 грудня 2007 р. № 921 обов'язковими елементами облікової політики є: поріг суттєвості, облік необоротних активів, облік запасів,

облік витрат, план рахунків, графік документообороту, інвентаризація, організація аналітичного обліку надходження та використання коштів цільового фінансування, метод обчислення резерву сумнівних боргів, перелік створюваних резервів, сегменти діяльності, порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, дата визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів, бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу, періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань, використання прибутку, облік біологічних активів, порядок оцінювання ступеня завершеності операцій з надання послуг, облік відокремлених підрозділів.

При оформленні облікової політики підприємства кожен з вказаних елементів встановлюється і визначається підприємством у відповідності до П(С)БО. Окремі елементи облікової політики мають альтернативні методи обліку. Це дає можливість формувати розпорядження про облікову політику підприємства відповідно до особливостей діяльності. [105]

Як свідчать проведені дослідження (табл. 2.4.) межа суттєвості визначена тільки в МПШ «Дніпро», та наведена в наказі «Про облікову політику підприємства» зокрема:

- для окремих об'єктів обліку, що належать до активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства - 5% підсумку всіх активів, зобов'язань і власного капіталу, відповідно;
- окремих видів доходів і витрат - 2% чистого прибутку (збитку) підприємства;
- проведення переоцінки або зменшення корисності об'єктів основних засобів - відхилення залишкової вартості від їхньої справедливої вартості у розмірі 10% такого відхилення;
- старей фінансової звітності - 500 грн
- тривалість нормального операційного циклу виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг) - 280 днів.
- встановити методи обліку та принципи оцінки активів і

зобов'язань підприємства .

Облікова політика підприємства приймається на кілька років і не повинна змінюватись щорічно. В Україні це визначається принципом бухгалтерського обліку, а саме принципом послідовності [7]

Проведений аналіз формування облікової політики досліджуваних нами підприємств дає підстави стверджувати, що власники (керівники) не приділяють належної уваги формуванню облікової політики, що негативно впливає на процес ведення бухгалтерського обліку і функціонування підприємств в ринкових умовах господарювання.

2.3. Аналітична оцінка облікової політики підприємств та її впливу на фінансові результати їх діяльності

Умови ринкової економіки, до яких з такими труднощами адаптуються сільськогосподарські підприємства України, вимагають нових підходів до організації фінансів. Одним із інструментів ринкової фінансової методології є оцінювання фінансового стану підприємств, яке полягає в системному, комплексному та науково обгрунтованому дослідженні руху фінансових ресурсів. При цьому основними завданнями фінансової служби підприємств є: обгрунтування його фінансового плану, виявлення слабких місць у фінансових операціях, розроблення заходів щодо зміцнення фінансового стану, обгрунтування бази для вибору найоптимальніших варіантів вкладення коштів і ресурсів, коригування напрямків майбутньої діяльності для досягнення найвищих результатів.

Як відзначалось раніше об'єктом дослідження виступають господарські операції, пов'язані з організацією облікової політики на підприємствах Вінницької області, зокрема Товариства з обмеженою відповідальністю «Віва-Плюс» Ніжинського району, Товариства з обмеженою відповідальністю «Новий шлях» Чернігівського району, Малою приватного підприємства «Дніпро» Прилуцького району.

Підприємства діють на принципах госпрозрахунку та самозабезпечення. Їх

статути розроблено у відповідності до Конституції України та законів України «Про підприємства в Україні», «Про власність», «Про підприємство», «Про господарські товариства», «Про зовнішньоекономічну діяльність», «Про режим іноземного інвестування» та інших законодавчих актів, чинних на території України.

Метою створення та діяльності підприємств є здійснення комерційної та фінансово-господарської діяльності, шляхом задоволення на внутрішньому та зовнішньому ринках попиту підприємств, організацій установ та населення на вироблену ними продукцію (сировину, товари), роботи, послуги, а також насичення ринку новими високоякісними товарами, створення високотехнологічної виробничої та торгівельної інфраструктури та одержання відповідного прибутку.

Облік господарської діяльності і фінансової звітності на досліджуваних підприємствах ведеться згідно з Законом України від 16.06.99 р. №996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» із змінами та доповненнями [85], Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [74] та інших нормативних документів.

Досліджувані підприємства, створено відповідно до чинного законодавства України, в тому числі Цивільного та Господарського Кодексу України, Закону України «Про господарські товариства», та здійснюють свою діяльність згідно з названими та іншими нормативними актами України, актами локального регулювання та Статутом.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе керівник підприємства [85].

Для повної характеристики ефективності діяльності підприємств необхідно проаналізувати їх фінансовий стан досліджуваних підприємств за 2015 рік.

Для оцінки фінансового стану підприємства використовується система

показників, які характеризують різні напрями фінансової діяльності, зокрема:

- фінансові результати діяльності підприємства;
- наявність і розміщення капіталу. Ефективність та інтенсивність його використання;
- оптимальність структури активів підприємства і рівень

виробничого ризику;

- платоспроможність та інтенсивну привабливість підприємства;
- ризик банкрутства;
- запас фінансової стабільності (розрахунок зони беззбитковості) [

52].

Зокрема, на основі даних Балансу ф.1 ТОВ «Новий шлях», МПП «Дніпро» та ТОВ «Віва-Плюс» за 2022 рік було проаналізовано структуру балансу (табл. 2.5).

На основі проведених розрахунків можна зробити висновок, що на кожному із підприємства своя структура активів.

Стабільним можна вважати стан МПП «Дружба Народів». Його власний капітал рівний 90,5%, а зобов'язання (короткострокові та довгострокові) складають 4,9 %.

Дещо гіршим спостерігається структура ТОВ «Новий шлях», де власний капітал становить лише 49,8 % , а позиковий - 50,2%.

І взагалі 168%% у структурі капіталу ТОВ «Віва-Плюс» займають поточні зобов'язання і забезпечення, в той час власний капітал засвідчує, що підприємство є збитковим, що свідчить про негативну тенденцію у розвитку підприємства.

І в даному випадку відсутність контролю над обліковою політикою, яка не забезпечена відповідним розпорядчим документом засвідчує про негативні наслідки діяльності Товариства з обмеженою відповідальністю «Віва-Плюс»

Таблиця 2.5

Порівняльний аналіз складу і структури балансу досліджуваних

підприємств за 2022 р.

Показники	ТОВ «Новий шлях»		МПП «Дніпро»		ТОВ «Віва Плюс»	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
Активи						
Необоротні активи	470688	19,5	12524,1	64,4	44353	27,5
Оборотні активи	1933939	80,0	6924,3	35,6	117041,9	72,5
Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття	235	0,5	-	-	-	-
Баланс	2404862	100,0	19448,4	100,0	161394,9	100,0
Власний капітал	1199777	49,8	17600,9	90,5	(149480,2)	68,0
Довгострокові зобов'язання і забезпечення	236039	9,9	958,8	4,9	-	-
Поточні зобов'язання і забезпечення	969046	40,3	888,7	4,6	271148,2	168,0
Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	-	-	-	-	2756	-
Баланс	2404862	100,0	19448,4	100,0	161394,9	100,0

Виділяють основні недоліки облікових політик підприємств України (табл.

2.6) [93].

Таблиця 2.6

Основні недоліки облікових політик підприємств України

№	Недолік	Характеристика
1	Відсутність регламентації	Облікова політика не затверджена наказом керівника
2	Формальний підхід	При формуванні облікової політики не акцентується увага на специфіку діяльності підприємства. Облікова політика має «шаблонний» характер
3	Відсутність структури	Зміст облікової політики не має конкретно обґрунтованих блоків, що характеризують окремі об'єкти обліку, а має сукупність змішаних пунктів
4	Не повний перелік документів висвітлюється	Облікова політика має суттєві прогалини, що стосується обліку певних елементів об'єкта
5	Розходження між відображеними методами та методиками, які використовуються на практиці	В разі зміни методу нарахування амортизації, чи інших методів і процедур, до облікової політики мають вноситись зміни, якщо це не відбувається то виникають розходження
6	Відсутність обґрунтування податкового обліку	Не розкритті питання ведення податкового обліку на підприємстві

Кучеренко Т. вважає, що при формуванні облікової політики необхідно дотримуватись судження принципу обачності, який характеризується такими критеріями визнання, як невизначеність, обережність і нейтральність.

Критерій невизначеності характеризується доцільністю і відповідністю облікової політики щодо встановлення розміру та оцінки окремих активів і зобов'язань, доходів і витрат, які характеризують фінансовий стан і фінансові результати суб'єкта господарювання на звітну дату з урахуванням майбутніх економічних вигід і втрат.

Критерій обережності стосується також сум доходів і витрат звітного періоду через застосування для умов підприємства відповідних облікових оцінок (строк корисного використання (експлуатації) необоротних активів, визначення коефіцієнта сумнівності для оцінки дебіторської заборгованості, оцінки розміру забезпечень (резервів), що створюються відповідно до П(С)БО 16 "Витрати", та інші зміни облікових оцінок).

Оскільки доходи і витрати діяльності у фінансовій звітності оцінюють в момент їх визнання і подальші переоцінки цих елементів, як правило, не проводять, у зв'язку з тим, що це потягне за собою перегляд юридичних підстав їх виникнення, то категорія "оцінка доходів і витрат", наведена у визначенні принципу обачності, передбачає встановлення їх розмірів, які включають у

розрахунок фінансового результату звітного періоду.

Вибір конкретних методів щодо елементів облікової політики обумовлює те, що рівень фінансових результатів можна змінити через методи оцінки. У кінцевому підсумку це призводить до того, що на розмірі прибутку позначається суб'єктивний характер, оскільки він залежить від вибору процедур і методів обліку.

Як стверджують А.О. Касич та О.В. Онищенко, укладачі облікової політики зумовлюють у майбутньому значення окремих показників, які вигідні одним учасникам господарських процесів і не вигідні іншим. Існування варіантів обліку дозволяє підприємству, в рамках чинного законодавства, зменшувати розмір бази оподаткування і податків, або збільшувати прибуток у бухгалтерському обліку та виплачувати вищі дивіденди. Крім того, підпорядкування бухгалтерського обліку цілям оподаткування часто спотворює реальну картину фінансово-господарської діяльності і обмежує використання інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, для обґрунтування управлінських рішень.[26]

В таблиці 2.7 визначено основні елементи облікової політики підприємства, методи обліку яких впливають на формування та розмір фінансових результатів підприємства.

Фінансовим підсумком господарської діяльності будь-якого підприємства є його прибутковість, що характеризується абсолютними і відносними показниками.

Абсолютним показником прибутковості є сума прибутку. Відносний показник прибутковості – це рівень рентабельності.

Лоханова Н.О. зазначає, що безпосередній вплив на показники фінансової звітності мають не тільки методи нарахування амортизації, а й методи оцінки вибуття запасів, методи створення резерву сумнівних боргів і забезпечень майбутніх витрат і платежів тощо. У кінцевому підсумку це призводить до того, що, як зазначено в „прибуток, який відображається в фінансовій звітності, носить в певній мірі суб'єктивний характер, оскільки залежить від процедур і методів обліку”. [38]

Таблиця 2.7

Елементи облікової політики, які впливають на фінансові

результати підприємства [105]

Елемент облікової політики	Нормативне регулювання	Оцінка та методи обліку, що впливають на розмір фінансових результатів
Поріг суттєвості окремих об'єктів обліку	Лист МФУ від 29.07.2003 р. № 04230-108 "Про Суттєвість в бухгалтерському обліку та звітності"	1) суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів обліку визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку
Облік необоротних активів	П(С)БО 7 "Основні засоби", П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"	1) метод нарахування амортизації; 2) вартісний критерій належності матеріального активу до малоцінного необоротного активу; 3) метод нарахування амортизації для малоцінних необоротних активів; 4) термін корисного використання активу
Облік запасів	П(С)БО 9 "Запаси"	1) що являтиметься одиницею запасів; 2) метод вибуття запасів у виробництво
Облік витрат	П(С)БО 16 "Витрати", П(С)БО 31 "Фінансові витрати"	1) визначення та визнання витрат; 2) склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції; 3) перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат.
Облік надходження і використання коштів цільового фінансування	П(С)БО 15 "Дохід"	1) порядок визнання коштів цільового фінансування доходом підприємства
Метод обчислення резерву сумнівних боргів	П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"	1) метод визначення величини резерву сумнівних боргів
Перелік створюваних резервів	П(С)БО 11 "Зобов'язання"	1) формування резервів для забезпечення майбутніх витрат і платежів
Облік біологічних активів	П(С)БО 30 "Біологічні активи"	1) порядок первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції; 2) порядок визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції;

Прибуток формується на макрорівні, і на фінансовий показник роботи підприємства, що відображається в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, впливає встановлений державою порядок формування витрат на виробництво продукції (робіт, послуг); обчислення і калькулювання собівартості продукції

(робіт, послуг); визначення загального (валового) прибутку. [52]

В процесі аналізу вивчають зміну кожного з показників фінансових результатів за звітний період порівняно з попереднім періодом. Для оцінки рівня і динаміки фінансових результатів діяльності підприємства за даними форми 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) складемо аналітичну табл. 2.8, що містить інформацію про доходи, витрати, прибутки і збитки від господарської діяльності підприємства за звітний період.

Як видно з таблиці 2.8 позитивний фінансовий результат мають не всі досліджувані підприємства, зокрема: МПП «Дніпро» - 6836,6 тис. грн., ТОВ «Новий шлях» - 1061089 тис. грн., а ТОВ «Віва-Плюс» закінчило 2020 рік із збитками в сумі - 55784,2 тис. грн.

Таблиця 2.8

**Аналіз фінансових результатів досліджуваних підприємств,
тис. грн. (2022 р.)**

Показники	ТОВ «Новий шлях»	МПП «Дніпро»	ТОВ «Віва- Плюс»
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2579991	26529,1	123289,3
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	1512312	16672,1	81845,9
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)	1225686	6836,6	(55784,2)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (збиток)	1061089	6836,6	(55784,2)
Чистий фінансовий результат: прибуток (збиток)	1061089	6836,6	(55784,2)

Для порівняння наведемо дані показники графічно за допомогою рис. 2.6.

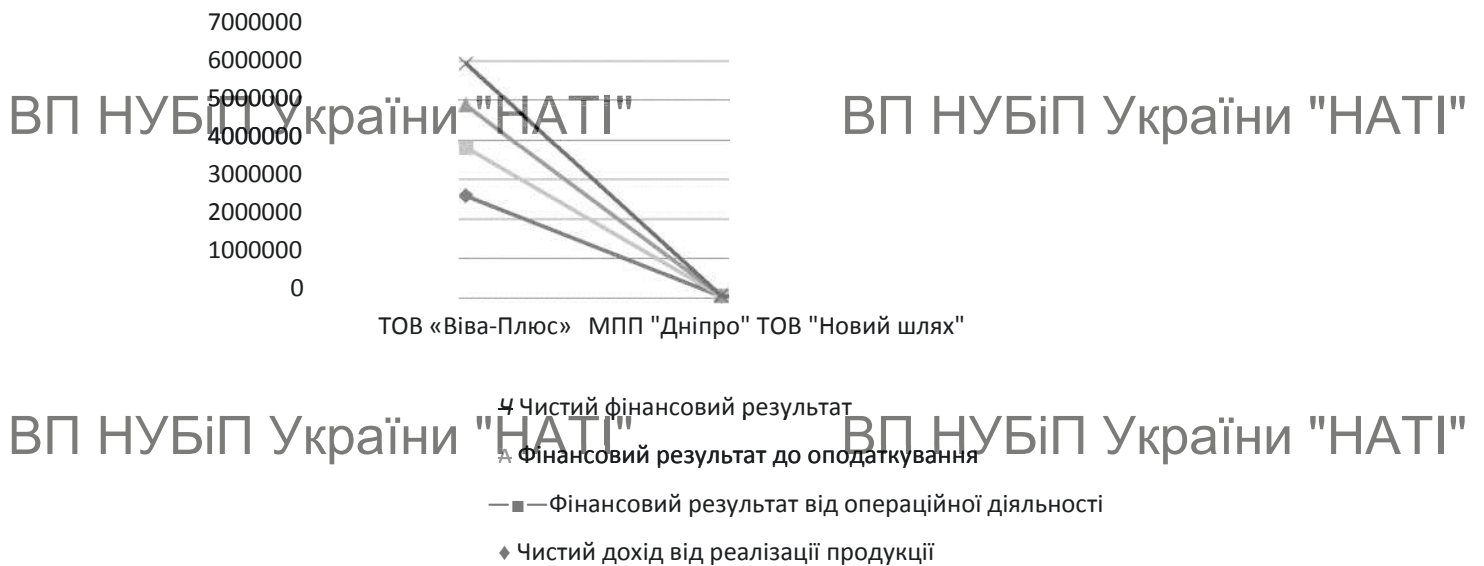


Рис. 2.6. Показники фінансових результатів досліджуваних підприємств

При формуванні облікової політики підприємства відповідальні особи повинні враховувати наслідки обрання того чи іншого елемента методу облікової політики для фінансових результатів підприємства, оскільки окремі з них дають можливість маніпулювати розміром прибутку, що призводить до недостовірності інформації. [105]

Для того, щоб порівняти кінцеві фінансові результати діяльності досліджуваних нами підприємств, доцільно скористатись даними табл. 2.9.

Таблиця 2.9

**Чистий прибуток досліджуваних підприємств за 2013-2015 роки,
тис. грн.**

Назва господарства	Роки		
	2020	2021	2022
ТОВ «Новий шлях»	5002	46732	1061089
МПП «Дніпро»	881,5	2767,1	6836,6
ТОВ «Віва-Плюс»	(6055,9)	(55784,2)	(55784,2)

Як видно з даної табл. 2.9, за 2020-2022 роки має збитки ТОВ «Віва-Плюс», а ТОВ «Новий шлях» в 2022 р. покращило свої фінансові результати порівняно з 2020 роком на 1056087 тис. грн. Аналогічна картина спостерігається і по МПП «Дніпро», яке збільшило свої прибутки в 2022 р. в порівнянні до 2020 р. на 5955,1 тис. грн..

В сучасних умовах господарювання, що потребують від сільськогосподарських виробників забезпечення власної фінансової стійкості у зв'язку з нестабільною ситуацією в економіці країни, будь-яке підприємство прагне до максимізації своїх фінансових результатів, що обумовлює необхідність проведення для них якісного аналізу з метою виявлення резервів зростання їх обсягів у майбутньому.

Для забезпечення об'єктивності процесу формування фінансових результатів з використанням методів облікової політики необхідне забезпечення тісного взаємозв'язку між власником (керівником) підприємства, який несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і за формування облікової політики, головним бухгалтером, за допомогою якого всебічно обґрунтовується зміст облікової політики, і фінансового директора (якщо такий передбачений). [8]

Аналіз фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств є важливим засобом підвищення конкурентоспроможності підприємства, цей факт набуває все більшого значення в умовах ринкової економіки. Здійснення якісного аналізу фінансових результатів дає відповіді на питання, що пов'язані з вирішенням проблем підвищення ефективності діяльності та забезпечення конкурентоспроможності підприємства на ринку.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Вплив складових облікової політики на максимізацію фінансових результатів діяльності підприємства

Огляд процесу формування фінансових результатів у сучасних умовах підприємницької діяльності супроводжується багатьма суперечностями як у теоретичному, так і у практичному аспектах. Процеси реорганізації бухгалтерського обліку, фінансової звітності, податкової системи та системи статистики в Україні проходять незалежно, без узгодження на законодавчому рівні, що призводить до розбіжностей у понятійному апараті та у методиках визначення фінансових результатів господарської діяльності для відображення у різних формах звітності.

На фінансові результати діяльності підприємства впливає багато різних факторів. В економічній літературі під фактором розуміють рушійні сили, які позитивно чи негативно впливають на економічні процеси. Важливим завданням ефективного формування фінансових результатів діяльності окремого підприємства є визначення факторів, які впливають на зміну результатів господарської діяльності, та виявлення на цій основі резервів підвищення ефективності виробництва. Одним із зовнішніх факторів, які мають суттєвий вплив на результати діяльності підприємства, є інфляція. Фінансова звітність, підготовлена на основі фактичної вартості об'єктів без урахування інфляції, знижує вірогідність і об'єктивність представлених результатів щодо діяльності компанії або її потенціалу. Більше того, фактична оцінка результатів діяльності за допомогою коефіцієнтів, таких як «рентабельність капіталу», не відображатиме реальність, якщо прибуток завищений, капітал недооцінений, а оцінка активів провадиться при одночасному використанні різних способів (облік за найменшою з вартостей) [4].

Основною метою фінансово-господарської діяльності будь-якого

комерційного підприємства є отримання прибутку. Прибуток являє собою позитивний фінансовий результат діяльності організації. Кожна організація зацікавлена в отриманні максимально високого фінансового результату і в зв'язку з цим перед підприємством ставиться мета оптимізації прибутку при зміцненні фінансового стану.

При використанні різних варіантів облікової політики підприємство має можливість маніпулювати фінансовими результатами. Це унеможливує зіставлення показників фінансової звітності, створює передумови для приховання реального розміру фінансових результатів, що у кінцевому підсумку призводить до необ'єктивного обчислення національного доходу у системі національних рахунків. Тому перед управлінським персоналом кожного підприємства стоїть завдання щодо визначення такої облікової політики, яка б враховувала вплив на підприємство усієї множини внутрішніх та зовнішніх факторів [8].

Багато в чому оптимізувати величину прибутку дозволяє грамотно сформована облікова політика, яка дає можливість за рахунок вибору методологічних прийомів уявити в певному світлі фінансове становище господарюючого суб'єкта та його фінансовий результат.

Найчастіше прибуток або збиток вважають невід'ємною частиною фінансового становища. Дане твердження не зовсім вірне, оскільки можна отримати дуже високий прибуток, але втратити платоспроможність, фінансовий стан виявиться катастрофічним і настане стадія банкрутства, з іншого боку, організація може отримувати збитки, але зберігати платоспроможність і досить довго існувати за рахунок прихованих резервів, кредитів і витрачання оборотних коштів.

Облікова політика дозволяє законним шляхом маніпулювати такими показниками звітності як оцінкою активів, величиною прибутку і т.д. Від обраного методу обліку фактів господарської діяльності залежить картина фінансового становища підприємства, яка відображається у фінансовій звітності.

Для забезпечення об'єктивності процесу формування фінансових результатів з використанням методів облікової політики необхідне забезпечення тісного взаємозв'язку між власником (керівником) підприємства, який несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і за формування облікової політики, головним бухгалтером, за допомогою якого всебічно обґрунтовується зміст облікової політики, і фінансового директора (якщо такий передбачений). [8]

Бутинець Ф. Ф. [9] вважає, що до основних елементів облікової політики, які найбільше впливають на фінансові результати діяльності підприємства, належать такі:

- вибір моменту реалізації;
- визначення методу оцінки вибуття запасів;
- визначення методу нарахування амортизації.

На думку Подолянчук О. А. [77], об'єктами облікової політики, котрі мають найбільший вплив на фінансові результати, є:

- облік основних засобів (порядок визнання основних засобів; визнання термінів корисної експлуатації; визначення ліквідаційної вартості; вибір методу нарахування амортизації);
- облік запасів (вибір методу вибуття запасів);
- облік дебіторської заборгованості (вибір методу визначення оцінки резерву сумнівних боргів);
- облік забезпечень наступних витрат і платежів (визначення резерву, які забезпечують наступні витрати і платежі).

Окрім вищезазначених облікових чинників на фінансові результати може також впливати і визначена вартісна межа щодо об'єктів, які належать до основних засобів та метод нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів. Так, якщо на підприємстві обраний метод 100 % списання малоцінних необоротних матеріальних активів, то у період введення їх у експлуатацію також буде збільшена собівартість, тоді як у наступних періодах вони ніякої участі у формуванні витрат підприємства брати не будуть, хоча

фізично будуть використовуватися. [105]

Вибір облікової політики відображає здатність керівництва обирати гнучкі підходи до ведення ОБЛКУ, виходячи зі специфіки господарської діяльності, ста^техніко-технологічної бази економічних інтересів підприємства. Облікова політика дає можливість РОЗРОБИТИ модель отримання та обробки інформації, яка БУДЕ унікальною для кожного підприємства, забезпечуватиме даними ПРО складні економічні ПРОЦЕСИ задля оптимізації оподаткування та якісного ведення бухгалтерської РОБОТИ.

Особливу увагу в обліковій політиці приділяють оцінці активів і особливо оцінці оборотних активів і пов'язаних з нею істотних моментів: визнання доходу і (або) витрати; оцінка фактів господарського життя; створенні резервів. Від обраної оцінки вибуття запасів залежить і фінансовий стан, і фінансовий результат господарюючого суб'єкта.

Результативне формування та використання прибутку підприємства передбачає ВИКОРИСТАННЯ важелів ВПЛИВУ на його ВЕЛИЧИНУ через управління факторами його формування та використання. Система управління результатами діяльності підприємства на етапі його формування має наступні складові:

- ВИБІР стратегії управління позитивним фінансовим результатом, яка відповідає ДОВГОСТРОКОВИМ цілям розвитку підприємства та дозволяє досягти найкращих результатів за допомогою наявних ресурсів;

- ефективне управління доходами підприємства шляхом виявлення доходів від усіх видів діяльності підприємства, кожен з яких матиме вагомий вплив на величину фінансового результату;

- підвищення ефективності управління витратами шляхом удосконалення політики оптимізації витрат з метою недопущення перевищення їх над доходами;

- формування джерел власного фінансування, що в подальшому призведе до максимізації та стабілізації прибутку і розвитку суб'єкта господарювання.

У сучасних умовах господарювання суттєво впливають на формування фінансових результатів адміністративні витрати та витрати на збуТ. За своєю

економічною суттю адміністративні витрати мають відношення до всіх складових діяльності підприємства, а не тільки до операційної діяльності. У свою чергу, витрати на збутна самперед відносяться до витрат, пов'язаних з реалізацією продукції, тому, враховуючи нові реалії Податкового кодексу, на нашу думку, собівартість реалізованої продукції доцільно формувати з їх урахуванням. Нині діюча система обліку та фінансової звітності не забезпечує такого розподілу адміністративних і збутових витрат, що, відповідно, ставить під сумнів дотримання принципу відповідності.

Елементи облікової політики підприємства стосуються практично усіх складових активів, забезпечення, доходів і витрат, інших об'єктів обліку [68].

Всі вказані елементи облікової політики базуються на попередній оцінці.

Облікова оцінка - попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [95].

На наше переконання всі елементи облікової політики підприємства так чи інакше впливають на фінансові результати. Однак, найбільший вплив на фінансові результати, мають такі елементи:

- вибір моменту реалізації;
- визначення методу оцінки вибуття запасів;
- визначення методу нарахування амортизації.

Одним із найвпливовіших елементів облікової політики на фінансовий результат діяльності підприємства є вибір методу нарахування амортизації.

Відповідно до Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 7 „Основні засоби”, встановлені такі методи нарахування амортизації: пряmolінійний, зменшення залишкової вартості (відсотковий), прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний та виробничий. Щодо визначення найдоцільнішого з них не існує єдиної думки [32].

Значний вплив на фінансові результати має також вибір методів оцінки вибуття запасів [16]. Найбільш об'єктивним з точки зору визначення фінансових результатів є метод ідентифікованої собівартості, але він є неприйнятним для застосування на підприємствах із значною номенклатурою запасів.

Значно впливає на формування фінансових результатів метод визначення резерву сумнівних боргів, від якого залежить сума витрат підприємства. Відповідно до П(С)БО 10 „Дебіторська заборгованість” передбачено три методи нарахування такого резерву: на підставі платоспроможності дебітора; на основі класифікації дебіторської заборгованості, на основі коефіцієнта сумнівності. Застосування будь-якого з трьох методів нарахування резерву сумнівних боргів є чи не найбільш суб’єктивним моментом, адже будь-які норми чи базові показники, наприклад, для визначення коефіцієнту сумнівності, зовсім відсутні [32].

Від обраного методу нарахування резерву сумнівних боргів, залежить розмір витрат підприємства. Варто зазначити, що застосування будь-якого з з них є чи не найбільш суб’єктивним моментом, адже в економічній літературі та законодавчих актах відсутні будь-які норми чи базові показники, наприклад, для визначення коефіцієнту сумнівності. Отже, особи, які використовують ці методи покладаються тільки на власний досвід та інтуїцію, що є не професійним та призводить до прийняття неефективних управлінських рішень. Визначені недоліки можуть призвести до того, що у випадку відмови підприємством від використання методів створення резерву сумнівних боргів, воно буде мати кращі показники прибутковості, проте це може не відповідати реальному стану такого підприємства.

Підприємства рідко передбачають в обліковій політиці створення резервів, за винятком резервів, створення яких передбачено законодавством. Створюючи резерви, сільськогосподарське підприємство може заощадити, оскільки за рахунок резервів зменшуються поточні платежі з податку на прибуток. Тобто використання резервів - це один з небагатьох абсолютно законних способів зниження витрат за платежами до бюджету.

Створивши резерв по сумнівних боргах, підприємство може списати до витрат прострочену дебіторську заборгованість, не чекаючи, коли закінчиться термін позовної давності. Суми відрахувань у резерв рівномірно включаються до складу позареалізаційних витрат. Кожен квартал (або місяць) відрахування,

які потрібно зробити в резерв, коригуються на суму залишку попереднього періоду. Якщо сума нового резерву більше, ніж залишок, різниця включається у позареалізаційні витрати поточного періоду; якщо утворився резерв менше залишку, то різниця збільшує позареалізаційні доходи підприємства. Невикористана сума резерву може бути перенесена на наступний рік.

До складу витрат щомісяця включаються зарезервовані суми, рівні нарахованій за місяць зарплаті і відсотка відрахувань. Сума всіх щомісячних відрахувань, вироблених протягом податкового періоду не повинна перевищити річну граничну суму відрахувань у резерв на оплату відпусток. В кінці року зіставляються суми, перераховані в резерв з виплатами з нього. Якщо резерву не вистачило, то суми, виплачені з інших джерел, відображаються в складі витрат.

А якщо частина резерву під кінець року залишилася невикористаною, її можна перенести на наступний рік.

Перенесення залишку можливий тільки тоді, коли в обліковій політиці на наступний рік підприємство також передбачає створення резерву. Підприємство має право перенести на наступний рік тільки ті суми, які припадають на відпустки, перенесені співробітниками на майбутній рік. Якщо в наступному році підприємство вирішить не формувати резерв, сума залишку включається до складу позареалізаційних доходів поточного податкового періоду.

Вибір методів щодо елементів облікової політики обумовлює те, що рівень фінансових результатів можна змінити через методи оцінки. У кінцевому підсумку це призводить до того, що на розмірі прибутку позначається суб'єктивний характер, оскільки він залежить від вибору процедур і методів обліку.

Аналізуючи елементи облікової політики, що впливають на фінансові результати, визначаємо що в залежності від вибору конкретних елементів кожного способу та періоду відображення в фінансовій звітності можна передбачити максимальний та мінімальний розмір отриманих фінансових результатів. Способи, що дозволять збільшити або зменшити розмір фінансових результатів представлені у вигляді таблиці (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Вибір елементів облікової політики, які дозволяють сформувати
максимальний та мінімальний розмір фінансових результатів на
підприємствах сільського господарства**

Елементи облікової політики	Збільшення розміру фінансового результату досягається при виборі способів	Зменшення розміру фінансового результату досягається при виборі способів
Методи нарахування амортизації основних засобів	Прямолінійний метод	Метод зменшення залишкової вартості Кумулятивний
Методи нарахування Амортизації нематеріальних активів	Прямолінійний метод	Виробничий метод Метод зменшення залишкової вартості
Методи оцінки вибуття запасів	Метод ФІФО	Метод середньозваженої собівартості
Резерв сумнівних боргів	Не створювати	Створювати
Створення забезпечень для Відшкодування майбутніх платежів	Не створювати	Створювати

Сформовано автором

Обрана облікова політика в якості облікових факторів впливає на процес формування фінансових результатів, спричиняючи можливість одержання різних їх величин. Дане твердження визначає вплив облікової політики та економічні інтереси усіх без винятку соціально-економічних партнерів.

Можливість досягнення компромісу забезпечується рішеннями суб'єктів, які впливають на формування облікової політики шляхом нормативного визначення набору альтернативних методів чи вибору із множини можливих методів окремих до застосування (держави, власники, вищий управлінський персонал). В свою чергу альтернативних елементів облікової політики, таких як б задовольняли економічні інтереси суб'єктів практично реалізується з ініціативи соціально-економічних партнерів (менеджерів, власників), що формують облікову політику підприємства. Економічні інтереси працівників, контрагентів та суспільства в цілому виходять за рамки процесів впливу на формування облікової політики та безпосередньої її розробки, затвердження, що призводить до можливості опортуністичної поведінки власників чи менеджерів.

Оптимально встановлена облікова політика підприємства - запорука

створення сприятливого податкового середовища на рівні підприємства.

Наказ про облікову політику - це нормативно-правове забезпечення найнижчого рівня нормативного регулювання нарахування та сплати податку на прибуток. Даний документ займає центральне місце в системі організації ведення бухгалтерського обліку нарахування та сплати податку на прибуток. Податок на прибуток як економічна категорія, а точніше прибуток, який є базою оподаткування. Податком на прибуток знаходиться на стику інтересів зацікавлених осіб: власників, контрагентів та інвесторів, держави в особі податкових органів. Задоволення одразу усіх груп користувачів бухгалтерської інформації відбувається за допомогою облікової політики підприємства.

Визначивши зацікавленість соціально-економічних партнерів у тенденціях прибутковості діяльності підприємств, пропонуємо розмежувати елементи облікової політики, що спричиняють мінімізацію чи максимізацію показника позитивних фінансових результатів.

Крім цілей максимізації (мінімізації) прибутку підприємства при виборі методу нарахування амортизації до уваги може прийматися принцип відповідності доходів і витрат, який широко застосовується за кордоном.

Загальна характеристика впливу вибору методу амортизації наведена в табл. 3.2

Таблиця 3.2.

Вплив методів амортизації на фінансовий результат підприємства

Метод амортизації	Характеристика
Прямолінійний метод	При застосуванні цього методу витрат на ремонти враховуються найбільше в останні роки експлуатації, тобто дохід підприємства в такі роки буде заниженим порівняно з попередніми
Прискорені методи амортизації	Використання прискорених методів призводить до завищення собівартості у перші роки використання об'єктів основних засобів і, як наслідок, заниження прибутковості
Виробничий метод	Розмір витрат на амортизацію залежить від обсягу виготовленої продукції, тому даний метод найбільш об'єктивно впливає на визначення доходів підприємства

Джерело [111]

Для визначення фінансового результату необхідно правильно сформулювати доходи і витрати підприємства. Тут вступає в силу принцип відповідності доходів тих витратів, завдяки яким ці витрати були отримані. А

саме: вибір методики амортизації, оцінки запасів, резервування втрат, нарахування резервів, визнання моментів виникнення витрат, порядок списання загальногосподарських витрат. Все перераховане визначає суму витрат, завдяки яким отримана виручка.

Розглянемо як змінюватимуться щорічні амортизаційних відрахування при використанні різних методів нарахування амортизації на прикладі ТОВ «Віва-Плюс» (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Динаміка фінансових результатів за умови використання різних методів нарахування амортизації ТОВ «Віва-Плюс»

Як бачимо, кожен із п'яти методів забезпечує дещо різний розподіл амортизаційних витрат за роками використання об'єктів основних засобів. Особливу увагу варто звернути на дві обставини:

- метод зменшення залишкової вартості суттєво відрізняється від інших у наслідок істотної диспропорції між щорічними амортизаційними відрахуваннями (при цьому виявляється тенденція до стрімкого скорочення щорічних сум амортизаційних відрахувань за умови значного перевищення амортизаційних відрахувань протягом першої третини та постійно спадної тенденції протягом останніх двох третин строку корисного використання об'єкта основних засобів);

- кумулятивний метод і метод прискореного зменшення залишкової вартості не мають суттєвих відмінностей у тенденції розподілу щорічних

амортизаційних відрахувань.

Резерв на ремонт основних засобів найбільш доцільно створювати підприємствам, які проводять довгостроковий капітальний ремонт, особливо із залученням підрядних організацій. Використовуючи резерв, витрати можна списувати рівномірно до завершення ремонту. Коли ж резерв не створюється вся сума витрат на ремонт, якщо він виконується підрядною організацією, буде прийнята для цілей оподаткування тільки після закінчення робіт і підписання відповідних документів. У цьому випадку підприємство буде переплачувати податок протягом періоду проведення ремонтних робіт, тоді як могла б зменшити свої доходи на суму відрахувань у резерв. Вигода тим більше виправдана, якщо особливо складний і дорогий ремонт затягнеться на кілька податкових періодів.

Облікова політика є важливим складовим елементом системи оптимізації оподаткування прибутку та взагалі господарсько-фінансової діяльності підприємства. Вона дозволяє альтернативно підійти до визначення розмірів податкових відрахувань, виконувати управління фінансовими результатами, накопичувати необхідні фінансові ресурси та раціонально використовувати їх на господарські потреби й завдяки всьому цьому уникнути податкових ризиків. Інакше кажучи, від вдалого розроблення облікової політики в контексті оподаткування ПІДПРИЄМСТВО може значно знизити витрати, що стосуються нарахованих податків, та дану різницю грошових коштів використати на господарські потреби підприємства.

3.2. Напрями вдосконалення організації облікової політики підприємства

Сьогодні є необхідним переосмислення ролі облікової політики в процесі управління підприємством. Саме управлінська спрямованість облікової політики має сенс, оскільки повною мірою може впливати на процеси господарювання. За своїм змістом облікова політика є значно ширшим поняттям, ніж власне облік. Її можна назвати системою управління обліком,

оскільки вона ґрунтується на засадах управлінського обліку, має управлінську спрямованість і є одним із напрямів розвитку обліку як науки. Тому фахівці з обліку повинні не тільки керуватись основними принципами обліку, а й брати участь у розробці стратегічних управлінських рішень.

Керівництво підприємства повинно завжди здійснювати контроль за створенням і удосконаленням облікової політики, а також за її застосуванням, оскільки воно є важливою і невід'ємною складовою системи внутрішнього контролю за підготовкою фінансової звітності. Контроль за формуванням і застосуванням облікової політики підприємства повинен включати наступні процедури:

- розробку, документальне оформлення, забезпечення проведення оцінки якості та вдосконалення облікової політики;
- перевірку наявності розроблених облікових принципів і процедур для всіх компонентів фінансової звітності;
- отримання від служб внутрішнього або зовнішнього аудиту схвалення найбільш важливих облікових принципів, а також прийнятих рішень щодо методів обліку в проблемних і нестандартних ситуаціях;
- відстеження змін в законодавстві в сфері бухгалтерського обліку та оподаткування за допомогою інформації довідково-правових систем, участі в професійних конференціях і семінарах;
- організацію додаткового навчання для осіб, відповідальних за формування та застосування облікової політики;
- розробку процедур інформування всіх співробітників компанії про зміни в обліковій політиці.

Очевидно, що без здійснення внутрішнього контролю за формуванням і застосуванням облікової політики підприємству не вдасться створити ефективну систему внутрішнього контролю.

Формування облікової політики організації - складний процес, що вимагає наявності спеціальних кадрових, фінансових і технічних можливостей. При цьому робота над обліковою політикою не закінчується з її розробкою та

документальним оформленням, а відбувається постійно, поки підприємство здійснює господарську діяльність.

Створення облікової політики на підприємстві - трудомісткий і відповідальний процес, оскільки підприємство не один рік працюватиме і враховуватиме свої активи і зобов'язання згідно з розробленою ним обліковою політикою. Це вимагає більш зваженого підходу до її розробки. Однак, на сьогодні дедалі частіше спостерігається вузькоспрямований формальний підхід, що зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог П(С)БО та зовнішніх користувачів. На таку ситуацію впливають як відсутність достатнього практичного досвіду управління в ринкових умовах, так і недостатнє законодавче врегулювання цього питання [12].

Формування облікової політики полягає в тому, що з усієї сукупності способів реалізації прийомів обирають ті, які прийнятні на даний час у конкретних умовах. Обрані способи ведення бухгалтерського обліку мають забезпечувати обліковий процес, внаслідок чого формується повна і достовірна картина майнового та фінансового стану підприємства. Однак, на сьогодні, існує низка проблем щодо формування облікової політики, з якими стикаються українські підприємства, а саме:

- недостатнє регулювання сфери бухгалтерського обліку з боку держави;
- відсутність у фахівців з розробки бухгалтерської політики відповідної кваліфікації;

- відсутність розробки облікової політики щодо управлінського обліку;

- немає єдиної структуризації наказу про облікову політику, не повне висвітлення питань формування обліку окремих об'єктів [2].

Більшістю головних бухгалтерів України розглядають облікову політику як документ, наявність якого є формальністю, а формування пов'язане з витратами часу і сил, в той час як вигоди насилу визначені у договорі. Найчастіше формування облікової політики відбувається в поспіху, за залишковим принципом або віддається на відкуп аудиторській фірмі. Результат

процесу розробки або вдосконалення різних: облікова політика або ж охоплює найнагальніші для компанії аспекти, або є сумлінним викладом норм більшості документів, що регулюють облікову сферу. Чітко відпрацьовані алгоритми або стандартизований процес її формування, як правило, в більшості підприємств відсутній.

Безперечно, що облікова політика є основним нормативним документом, що регулює обліковий процес на підприємстві.

Досягнення формальної мети дотримання законодавства в сфері бухгалтерського обліку та звітності в частині вимоги достовірності облікових і звітних даних організації, а також управлінської мети отримання в системі обліку інформації, достовірно відображає реальну картину фінансово-господарської діяльності підприємства для обґрунтування правлінських рішень, забезпечується за допомогою здійснення контролю за формуванням і застосуванням облікової політики. Такий контроль є невід'ємним елементом загальної системи внутрішнього контролю за фактами господарського життя суб'єкта господарювання.

Оскільки ефективне формування облікової політики передбачає, окрім знання чинної нормативної бази, ще й уміння творчого її застосування, до основних проблем які виникають при формуванні облікової політики підприємства в Україні, можна віднести:

- чинне бухгалтерське та податкове законодавство, на якому ґрунтуються принципи, прийоми та методи бухгалтерського обліку, недосконале в багатьох питаннях;

- при формуванні облікової політики підприємства керівниками та бухгалтерами присутній фактор ризику, оскільки рішення приймаються під дією суб'єктивного судження;

- неможливість через механізм облікової політики підприємствами вирішувати питання, які безпосередньо не входять до їх компетенції та не врегульовані нормативними документами. [111]

Однак сам процес формування облікової політики викликає чимало

труднощів. Проблеми виникають вже на перших етапах роботи над обліковою політикою - при визначенні пріоритетних напрямків побудови системи обліку підприємства. Ці напрямки залежать від цілей, переслідуваних розробниками облікової політики. Проблема узгодження поставлених при формуванні та вдосконаленні облікової політики цілей для прийняття рішень по вибору способів ведення обліку, мабуть, є однією з найскладніших. Керівництвом сільськогосподарського підприємства можуть переслідуватися різні цілі при створенні облікової політики, які впливають на результат розробки документа різноспрямовано.

Вибір конкретного варіанту обліку може зробити істотний вплив на обсяг облікової роботи, розмежування відповідальності за ті чи інші облікові процеси, поява нових процедур, збільшення числа створюваних і оброблюваних документів, тобто прямо або побічно на роботу всіх структурних підрозділів підприємства. Це призводить до необхідності враховувати пропозиції та зауваження зацікавлених фахівців виробничих, планово-економічних, фінансових та інших служб підприємства. При цьому учасники процесу формування облікової політики часто схильні відстоювати свої інтереси, наполягаючи на ухваленні тих методів організації та ведення обліку, які спрощують їх діяльність. Таким чином, пошук розумного компромісу - одна з насущних завдань в процесі формування облікової політики.

Зближення в обліковій політиці вимог різних облікових систем: бухгалтерського та податкового обліку, обліку відповідно до міжнародних стандартів (МСФЗ або US GAAP), систем обліку різних компаній, що входять в групу, - ще більш складне завдання. Складність законодавства в сфері оподаткування робить логічним і раціональним прагнення бухгалтерів ототожнити бухгалтерський і податковий облік. Протягом останніх років це завдання споживала зусилля багатьох теоретиків і практиків.

Варіативність підходів до облікової методології призводить до різноманітності формованих на її базі показників і їх конкретних значень. А значить, укладачі облікової політики зумовлюють в майбутньому значення

окремих показників, які вигідні одним учасникам господарських процесів і не вигідні іншим. Існування варіантів обліку дозволяє підприємству в рамках чинного законодавства зменшувати розмір податку з бази і нараховуються податки або, збільшуючи прибуток в бухгалтерському обліку, виплачувати вищі дивіденди. Крім того, "підпорядкованість" бухгалтерського обліку цілям оподаткування часто спотворює реальну картину фінансово-господарської діяльності та обмежує використання інформації, формованої в системі бухгалтерського обліку, для обґрунтування управлінських рішень.

При розробці та вдосконаленні облікової політики вона може також мати на меті зближення з МСФЗ. Зближення облікових норм дозволить знизити витрати на проведення трансформаційних процедур. У цьому випадку, за основу слід взяти облікову політику стандартами обліку як більш жорстко регламентована і спробувати привести її положення у відповідність до МСФЗ, які орієнтовані на професійне судження і тому дають велику свободу дій.

В той же час, необхідно погодитись з думкою авторів, що облікова політика, крім ведення обліку, включає досить широке поняття його організації. При формуванні облікової політики, на думку Ю. А. Вериги та А. М. Волощина, недоцільно включати вимоги, які чітко встановлені законодавством, а зазначати тільки ті моменти, за якими підприємству надано право вибору. Окрім цього, існують більш широкі погляди на значення та застосування облікової політики. Облікова політика підприємства має бути спрямована на розкриття творчих здібностей підприємців у підвищенні ефективності господарювання, впровадженні нових технологій для задоволення власних потреб і виконання зобов'язань перед державою [11].

Розробка, а тим більше вдосконалення облікової політики організації, - складний процес, що передбачає вивчення особливостей бізнесу, аналіз чинного законодавства, проведення економічних і фінансових розрахунків, прийняття рішень і т.д.

Розробка облікової політики повинна базуватися на серйозному аналізі великого числа нормативних документів в галузі регулювання бухгалтерського

обліку та оподаткування і постійному моніторингу їх змін, доскональному знанні особливостей діяльності підприємства, функцій структурних підрозділів і їх взаємодії, знанні поточних економічних позицій підприємства і перспектив його подальшого розвитку і т. д. Результатом процесу формування облікової політики є розробка організаційно-технічних і методологічних положень.

Підготовка наказу про облікову політику підприємства є достатньо трудомісткою справою і вимагає від учасників цього процесу неабияких здібностей, комплексних знань усіх процесів, які відбувались на підприємстві і за його межами у минулому, здійснюються зараз і проводитимуться в майбутньому. Все це потребує ґрунтовного аналізу подій і фактів, уміння бачити перспективу, неординарно мислити тощо [113].

Більшість вчених вважають, що для кожного підприємства слід виділити три складові частини Наказу про облікову політику:

- методологічну, що містить положення, які регулюють методологію ведення бухгалтерського обліку;
- методичну, що повинна складатись із методів ведення бухгалтерського обліку, які описують порядок відображення фінансово-господарських операцій;
- організаційну, яка описує організацію системи бухгалтерського обліку [12].

Таким чином, аналіз законодавства в сфері бухгалтерського обліку та оподаткування повинен бути детальним і глибоким для виявлення зазначених способів обліку. Вибір способів обліку з альтернативних варіантів здійснюється з урахуванням всіх факторів, пов'язаних з особливостями підприємства, які можуть вплинути на прийняття рішень при розробці облікової політики (галузева приналежність підприємства, здійснювані види діяльності; обсяг діяльності, масштаби підприємства; організаційна структура підприємства, організація бізнес-процесів; мети і завдання, які ставляться організацією перед обліковими системами, і ін.).

На підставі проведеного аналізу були розроблені рекомендації щодо вдосконалення облікової політики зі створення об'єднаної облікової політики

для бухгалтерського і податкового обліку, оскільки при розробці облікової політики встановлюються методи ведення не тільки бухгалтерського, а й податкового обліку. Облікову політику для бухгалтерського обліку змінювати в кращу сторону виходить не щороку. Робити це можна, тільки якщо кардинально змінилося законодавство, фірма реорганізувалася або початку вести новий вид діяльності. Зате облікову політику з метою оподаткування бухгалтер має право змінювати щороку, якщо прийшли до висновку, що донільніше використовувати інший метод обліку. Добре продумана облікова політика дозволяє зблизити бухгалтерський і податковий облік, а головне - заощадити на податках.

При закріпленні способів обліку в обліковій політиці організації необхідно враховувати вимогу раціональності ведення бухгалтерського обліку, відповідно до якого витрати на збір і обробку інформації не повинні перевищувати цінність і корисність самої інформації, а також вимога економічної доцільності. У зв'язку з цим для обґрунтування вибору конкретних способів обліку доцільно провести попередній розрахунок економічних і фінансових наслідків застосування різних варіантів. Таке економічне обґрунтування повинні робити фахівці, що працюють в конкретних областях на підприємстві, спільно з економічними службами. Тільки на основі порівняльного аналізу економічної доцільності можливих варіантів можна вибрати оптимальний для організації спосіб обліку.

При затвердженні облікової політики необхідно встановлювати правила документообігу на підприємстві, до яких зазвичай докладають графік документообігу. Графіком встановлюється на підприємстві раціональний документообіг, тобто передбачається оптимальне число виконавців, через яких буде проходити кожен первинний документ, і визначається мінімальний термін його знаходження в тому чи іншому підрозділі. Основна мета запровадження графіка складається в раціоналізації документообігу в організації з тим, щоб кожен первинний документ якомога швидше проходив через конкретних виконавців. Графік документообігу сприяє поліпшенню всієї облікової роботи на підприємстві, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку,

підвищенню рівня механізації і автоматизації облікових робіт.

У зв'язку з постійними змінами в бухгалтерському та податковому обліку рекомендується користуватися інформаційною системою «Консультант +», яка допоможе знайти відповідь на будь-яке питання за дуже короткий час. За допомогою цієї програми бухгалтер завжди буде в курсі всіх змін в законодавстві, а це допоможе уникнути можливих помилок в обліку і при оподаткуванні.

Для роботи з банком рекомендується користуватися програмою «Клієнт-Банк». Це набагато заощадить час, який бухгалтер витрачає на обробку банківських виписок, поїздок в банк, а найголовніше, в будь-який час бухгалтер буде поінформований про стан розрахункового рахунку.

Отже, враховуючи вище наведене пропонуємо для ТОВ «Віва-Плюс» проект наказу «Про облікову політику» структура якого наведена на рис. 3.2

У першому розділі, що визначає організацію бухгалтерського обліку, має бути відображена організаційну структуру бухгалтерської служби, тобто визначення меж відповідальності за організацію обліку на підприємстві, призначення та звільнення головного бухгалтера, працівників бухгалтерії; визначення напрямів соціального розвитку бухгалтерської служби.

Другий розділ наказу містить: нормативно-правову базу, що регулює організацію, методологію та техніку ведення обліку та складання звітності (передбачений перелік документів, якими необхідно керуватися); умови зміни облікової політики, тривалість операційного циклу, обраний метод оцінки необоротних активів, метод нарахування амортизації; порядок обліку та методи оцінки запасів і транспортно-заготівельних витрат; види створюваних резервів; визнання доходів і витрат, фінансових результатів та порядок розподілу прибутку.

У третьому розділі наказу відображений робочий план рахунків, форма обліку на підприємстві, графік документообороту, норми ведення аналітичного обліку, форми бухгалтерських документів, організацію та порядок проведення інвентаризації, організацію контролю, порядок складання і подання звітності

оперативної, бухгалтерської (фінансової) та статистичної звітності, стан та розвиток комп'ютеризації облікових робіт.

Наказ про облікову політику

Додатки до наказу про облікову політику

Розділ 1. Організація бухгалтерського обліку	<ol style="list-style-type: none"> 1. Перелік посадових осіб, яким надано право підписувати документи, реєстри та форми звітності, складати звітність; 2. Положення «Про бухгалтерію»; 3. Посадові інструкції працівників бухгалтерії; 4. Договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність касира; 5. Перелік матеріально-відповідальних осіб;
Розділ 2. Методика бухгалтерського обліку	<ol style="list-style-type: none"> 6. Номенклатура статей в основних галузях діяльності підприємства; 7. Перелік, склад розподіл змінних і постійних загальновиробничих витрат; 8. Перелік створюваних на підприємстві фондів та порядок їх використання; 9. Порядок оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції;
Розділ 3. Техніка бухгалтерського обліку	<ol style="list-style-type: none"> 10. Графіки документообороту; 11. Робочий план рахунків; 12. Перелік та форми первинних документів, що використовуються на підприємстві; 13. Перелік та форми реєстрів, що використовуються на підприємстві; 14. Перелік та форми звітності, порядок їх складання, затвердження та подання; 15. План проведення інвентаризацій та склад інвентаризаційних комісій;

Рис. 3.2. Пропонована структура наказу «Про облікову політику підприємства» для ТОВ «Віва-Плюс»

Формуючи облікову політику підприємства, вибирають, як правило, тільки один варіант із кількох, передбачених відповідними нормативними документами. Якщо чинним положенням не регламентується порядок ведення обліку стосовно якогось конкретного об'єкта, то підприємство самостійно встановлює його, виходячи з принципу доцільності, не порушуючи чинних положень бухгалтерського обліку.

Облікова політика визначається на основі положень (стандартів)

ВП НУБіП України "НАТІ" бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності. ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Обліковою політикою забезпечується максимальний ефект від ведення

бухгалтерського обліку: своєчасне і достовірне формування фінансової та управлінської інформації, оптимізація податкових платежів законним чином, ефективне використання матеріальних і грошових ресурсів, прискорення оборотності капіталу.

На підставі проведеного дослідження організації та формування облікової політики та її роль у формуванні фінансових результатів та практичного аспекту її реалізації в Товаристві з обмеженою відповідальністю «Віва-Плюс» Ніжинського району з'ясовано наступне:

1. Облікова політика є інструментом організації обліку на підприємстві, яка включає сукупність способів та процедур його ведення, що використовуються з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності. Прийоми облікової політики визначаються певними принципами. Серед відомих загальнонаукових принципів до найважливіших під час формування облікової політики варто віднести системність, комплексність, науковість й обґрунтованість, ефективність, планомірність, динамізм, профілактику, сумісність інтересів особистих, регіональних і державних.

2. Елементи облікової політики включають організаційно-технічні складові (організація облікової роботи, облік у відокремлених підрозділах, система та План рахунків бухгалтерського обліку, форма бухгалтерського обліку, первинних облік операцій, графік та правила документообігу, інвентаризаційна робота), формування облікової політики, (визначає методи оцінки і списання матеріально-виробничих запасів і фінансових вкладень, способи амортизації основних засобів і нематеріальних активів, формування вартості готової продукції, порядок визнання доходів і витрат, можливості формування резервів, оцінка незавершеного виробництва, порядок обліку непрямих витрат), облікова політика для цілей податкового обліку (організація податкового обліку, перелік податків та зборів, що сплачуються підприємством, порядок подання звітності до фіскальних органів).

3. Розглянувши визначення терміну «облікова політика», можна зауважити, що воно майже аналогічне до того, що дається положеннями

бухгалтерського обліку. Термін «облікова політика» охоплює два поняття: «облік» і «політика». Облік - це процес, який складається з процедур спостереження, вимірювання та фіксації (реєстрації) фактів, процесів, подій природи або суспільного життя. Облікова політика - це цілеспрямована діяльність людей з управління бухгалтерським обліком для досягнення поставленої мети.

4. Формування облікової політики підприємств України має здійснюватися підприємствами відповідно до принципів і методів, задекларованих Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», низкою національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та розпорядчим документом підприємства - Наказом про облікову політику. Основу національної (міжнаціональної) облікової політики складають облікові стандарти. Сільськогосподарські підприємства повинні дотримуватись норм та правил, визначених галузевими нормативно- правовими документами. Організаційні засади формування облікової політики підприємства має ґрунтуватись на таких складових: форма ведення обліку, способи ведення обліку, елементи обліку, що враховують специфіку сільськогосподарського підприємства та ті, що передбачені законодавством;

5. Система формування облікової політики серед досліджуваних підприємств сформована належним чином у Товариства з обмеженою відповідальністю «Новий шлях», оскільки є затверджений наказ «Про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку», який охоплює всі сфери господарської діяльності і використовує методики, які при належному господарюванні забезпечуватимуть позитивні фінансові результати. Мале приватне підприємство «Дніпро» також має сформований наказ «Про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку», проте він не відображає абсолютно всі складові організації бухгалтерського обліку. У Товариства з обмеженою відповідальністю відсутній наказ «Про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку», що негативно відбивається на результатах господарювання.

6. За результатами аналітичної оцінки розроблено рекомендації щодо вдосконалення облікової політики на ТОВ «Віва-Плюс», зокрема сформовано проект наказу « Про облікову політику підприємства», який містить відповідно до виокремлених складових облікової політики - організацію обліку, методику обліку та техніку обліку, та в разі необхідності доповнюється додатками.

7. Внесено пропозиції, щодо удосконалення графіку документообігу, яким передбачається оптимальне число виконавців, які забезпечуватимуть рух первинних документів та визначатимуть мінімальний термін його знаходження в тому чи іншому підрозділі. Основна мета графіка документообігу заключається в його раціоналізації та оперативності руху. Графік документообігу сприяє поліпшенню всієї облікової роботи на підприємстві, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня механізації і автоматизації облікових робіт.

8. Облікова політика дозволяє законним шляхом маніпулювати такими показниками звітності як: оцінкою активів, величиною прибутку і т.д. Від обраного методу обліку фактів господарської діяльності залежить картина фінансового становища підприємства, яка відображається у фінансовій звітності. До основних елементів облікової політики, які найбільше впливають на фінансові результати діяльності підприємства, належать: вибір моменту реалізації; визначення методу оцінки вибуття запасів; визначення методу нарахування амортизації.

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"

ВП НУБіП України "НАТІ"