МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

5-6.2
20.11.23

Яна Вікторівна Ткаченко

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему

«Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник
к.е.н., доц. Світлана ЛАЙЧУК
(підпис)

Рецензент
д.е.н., проф. Ірина ЖИГЛЕЙ
(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК
(підпис)

Житомир
2023 р.

ЗМІСТ

ВСТУП 3
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ 6
1.1.Сутність та зміст облікової політики підприємства 6
1.2. Організація бухгалтерського обліку в управлінні підприємством та формування облікової політики 14
1.3.Нормативно-правове регулювання облікової політики 25
Висновки до розділу 1 35
РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ПІДПРИЄМСТВІ (на прикладі ТОВ «ОБІО») 37
2.1. Організація бухгалтерського обліку як важливий аспект здійснення облікової політики ТОВ «ОБІО» 37
2.2. Формування облікової політики ТОВ «ОБІО» 46
2.3. Основні положення облікової політики ТОВ «ОБІО» 56
Висновки до розділу 2 65
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ПІДПРИЄМСТВІ 66
3.1. Напрямки вдосконалення облікової політики підприємства 66
3.2. Методичні положення облікової політики з метою внутрішнього контролю 71
Висновки до розділу 3 77
РОЗДІЛ 4. ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА ТА ЙОГО МІСЦЕ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ 78
4.1. Професійного судження бухгалтера в роботі бухгалтера 78
4.2. Реалізація професійного судження бухгалтера у процесі розробки облікової політики 83
Висновки до розділу 4 91
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ 92
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ 97
ДОДАТКИ 104

ВСТУП

Актуальність теми. З появою нових форм власності та організаційно-правових форм господарювання особливого значення набуває раціональна організація облікового підрозділу на підприємстві, покликана забезпечити не лише надання достовірної інформації для управління й суспільства, а також належний внутрішньогосподарський контроль.

Чітка побудова облікового підрозділу підприємства є передумовою ефективності ведення бухгалтерського обліку та функціонування системи внутрішньогосподарського контролю, у тому числі, в частині виконання функцій з контролю бухгалтерами. Невирішеним є питання визначення змісту раціональної організації бухгалтерської служби на сучасному етапі. У ході розвитку економіки постійно змінювалися суб'єкти ведення бухгалтерського обліку.

Облікова політика унаслідок різних обставин може відрізнятися на однакових підприємствах, і це необхідно враховувати, аналізуючи їх фінансову звітність з метою прийняття рішень. Слід мати на увазі, що динаміка співвідношень витрат і доходів залежить не тільки від ефективності використання ресурсів підприємством, але й від вживаних правил обліку.

Дійсно, в рамках прийнятої облікової політики підприємство сьогодні має нагоду збільшувати або зменшувати розмір прибутку за рахунок вибору способу оцінки активів, встановлення терміну використання і порядку їх списання, а також вибору порядку віднесення на собівартість реалізованої продукції окремих видів витрат шляхом безпосереднього їх списання на виробництво або шляхом зарахування їх до складу майбутніх витрат і платежів.

Ефективність господарської діяльності підприємств потребує виваженого оптимального співвідношення необхідних засобів і джерел їх формування. Забезпечення ефективного функціонування суб'єктів господарювання безпосередньо пов'язане з аналізом фінансового стану.

На практиці досить поширеною єситуація, коли підприємство складає облікову політику якформальний документ таненадає його розробці належної уваги. Нанаш погляд, основною причиною цього єнерозуміння впливу облікової політики наоподаткування. Але 70% підприємств середнього та великого бізнесу формують облікову політику, яка відображається в Наказі по підприємству або Положенні «До наказу про облікову політику» додаються додатки: робочий план рахунків, графік документообігу, посадові інструкції, склад апарату бухгалтерії, склад апарату внутрішнього контролю та інші.

Питаннями облікової політики займаються провідні вітчизняні та зарубіжні вчені серед яких М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, Г.Г. Кірейцев, Є.В. Мних, В.М. Пархоменко, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, Л.К. Сук, В.Г. Швець та інші.

Метою кваліфікаційної роботи магістра є обґрунтування рекомендацій щодо покращення організації звітності та формуванню облікової політики на підприємстві.

Для досягнення поставленої мети, що визначає зміст дослідження, в роботі було передбачено вирішити наступні основні **задачі**:

визначити сутність та зміст облікової політики підприємства;

дослідити організацію бухгалтерського обліку в управлінні підприємством та формування облікової політики;

вивчити нормативно -правове регулювання облікової політики;

проаналізувати організацію бухгалтерського обліку як важливий аспект здійснення облікової політики ТОВ «ОБІО»;

вивчити формування облікової політики ТОВ «ОБІО»;

визначити основні положення облікової політики ТОВ «ОБІО»;

розглянути напрямки вдосконалення облікової політики підприємства;

оптимізувати методичні положення облікової політики з метою внутрішнього контролю;

запропонувати реалізацію професійного судження бухгалтера у процесі розробки облікової політики.

Предмет дослідження: методика формування облікової політики підприємства та її правове забезпечення на підприємстві.

Об'єктом дослідження є: ТОВ «ОБІО».

Методологічна основа та інформаційна база дослідження. Для досягнення поставленої мети в кваліфікаційній роботі магістра використано наступні методи дослідження: системний аналіз для деталізації і розчленування об’єкта на окремі складові елементи.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що автор зумів уточнити поняття «облікової політики», узагальнити вітчизняний та міжнародний досвід ведення облікової політики та внести ряд конкретних пропозицій щодо її поліпшення в підприємстві на базі якого виконана кваліфікаційна робота магістра.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що в результаті дослідження на теоретичному і методичному рівнях, вироблено пропозиції, що можуть бути впроваджені в практику роботи вітчизняних підприємств.

Апробація наукових результатів здійснена шляхом подання публікації до збірнику на тему «Сценарний аналіз як метод дослідження наслідків реалізації облікової політики підприємства» у наукове фахове видання збірник IV Міжнародної науково-практичної конференції «Сучасні виклики сталого розвитку бізнесу» 09-10 листопада 2023 року м. Житомир.

Обсяг і структура роботи: дипломна робота викладена на 101 сторінках комп’ютерного тексту. Вона складається із вступу, чотирьох розділів, висновків і пропозицій, додатків, списку використаних джерел, що включає 54 використаних літературних джерела та ілюстрована аналітичними таблицями, схемами, рисунками.

РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Сутність та зміст облікової політики підприємства

Перш, ніж перейти до дослідження сутності поняття облікова політика, потрібно вияснити такий термін, як «політика». У загальному розумінні політикою називають лінію поведінки когось у чому-небудь [21]. Політика означає те саме, що й тактика і стратегія. Тактика – визначення методів, шляхів, що найбільше відповідають конкретним обставинам і приведуть до успіху, засоби досягнення мети. Стратегія – мистецтво керувати чимось, має значення з погляду здійснення загальних цілей та далекої перспективи (мети).

Облікова політика у вужчому значенні означає вербальну модель, створену на основі положень стандартів обліку, які найбільшою мірою враховують специфіку роботи підприємства та фактори внутрішнього й зовнішнього середовища. Галузеву специфіку бізнесу та оточення враховують у моделі обліку, яку обирає менеджмент, що суттєво впливає на формування інформаційних ресурсів з обумовленими потребами персоналу вищого, середнього та нижчого рівня системи управління.

Результати дослідження дозволяють зробити висновок про те, що одна група авторів ототожнює облікову політику з методом фінансового обліку та його реалізацією; інша – до предмета облікової політики відносить лише складання фінансової звітності; третя – визнає облікову політику внутрішнім нормативним актом. Це свідчить про нерозвинутість вчення про роль, значення та структуру облікової політики. Одні визначення більш-менш точно відображають сутність, а інші – неправомірно звужують або розширюють її. Однак увага до цього явища прямо чи опосередковано свідчить про те, що облікова політика набуває статусу елемента теорії обліку, а в господарській практиці стає предметом, за допомогою якого упорядковують збирання та обробку даних з урахуванням специфіки роботи підприємств[21].

Узагальнюючи дані нашого дослідження та аналіз літературних джерел, доцільно в основу облікової політики покласти такі суттєві характеристики:

- облікова політика поширюється не лише на упорядкування елементів фінансового обліку і складання фінансової звітності, а й на отримання оперативної інформації для нижчого, середнього та вищого рівнів менеджменту;

- складові облікової політики повинні разом виконувати єдину функцію генерування інформації, а тому доцільно використовувати термін «модель організації»;

- при розробці проекту облікової політики потрібно враховувати обставини та фактори, які визначають специфічні риси бізнесу;

- облікова політика підприємства повинна бути побудована, у першу чергу, в інтересах власника підприємства та ефективного менеджменту.

З приводу трактування терміна «облікова політика» обліковцями можна зазначити, що дефініції досить поверхові. Найчисельніша група авторів дотримується визначення сутності облікової політики як прийнятої підприємством сукупності способів ведення фінансового обліку ─ первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення [22]. Інші автори облікову політику більше орієнтують на потреби формування звітної інформації, що мало чим відрізняється від попереднього.

Однак, заслуговують на увагу ті визначення облікової політики, які більшою мірою орієнтовані на можливості її використання в управлінні та плануванні подальшої господарської діяльності. Як свідчить практика, ведення обліку як складової облікової політики має практичне значення, а принципи її формування не розкрито, що негативно позначається на якості цього документа.

Отже, визначення облікової політики підприємства вимагає врахування як загальнометодичних нормативно-правових документів, які регулюють організацію обліку і звітності в Україні, так і опанування специфічних техно-

логічних особливостей діяльності конкретного підприємства. Лише на основі поєднання основних методологічних вимог з конкретизованою методикою відображення фактів господарської діяльності на підприємстві, яка повною мірою враховує специфіку його діяльності, можна сподіватися на розробку обґрунтованої облікової політики.

На жаль, до цього часу на практиці відсутні якісні облікові політики, в чому є вина науковців, які не розробили концептуальну основу на теоретичному рівні.

Облікова політика стосується не стільки викладу положень щодо складання фінансової звітності, скільки регламентації організації та методики обліку, кінцевим продуктом якого є різноманітна звітність, яка характеризує роботу підрозділів, бізнес-процесів та окремих виконавців. Важливість облікової політики полягає не лише у вирішенні облікових проблем, а й у врахуванні інформації з приводу змін зовнішнього конкурентного середовища. Це потребує відображення в обліку не тільки фактів, які відбулися, а й складання прогнозів подальших змін в інвестиційній, інноваційній, виробничій, збутовій, фінансовій діяльності та у сфері виробництва якісної продукції, у використанні виробничого потенціалу тощо [24].

У вітчизняній та міжнародній практиці облікова політика виступає одним з найважливіших інструментів створення облікової системи, що приділяє увагу особливостям підприємства та має безпосередній вплив на прийняття управлінських рішень.

Від того як уміло та вдало сформована облікова політика залежить ефективна робота бухгалтерії, фінансово-господарська стратегія підприємства та його перспективи на подальший розвиток. Саме тому процес створення облікової політики є відповідальним та складним процесом, адже визначає основну ідеологію існування суб'єкта господарювання.

Завдяки впровадженню Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку №1 «Розкриття облікової політики» у міжнародну економічну практику у 1974 році було уведено нове поняття «облікова політика» (accounting

policies). Згодом, даний стандарт разом з МСБО №5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах» був замінений на МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [4].

Офіційна поява ж даного поняття у вітчизняній бухгалтерській термінології була зумовлена прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. [1], створенням та введенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на основі вже існуючих міжнародних стандартів.

На наш погляд, в трактуванні поняття «облікова політика» за національними та міжнародними стандартами немає принципових відмінностей. Нормативні акти (табл. 1.1) говорять про обрання суб'єктом господарювання певних сукупностей методів та принципів, що слугували б правильному відтворенню визначеної організації обліку та складання фінансової звітності.

Таблиця 1.1

Трактування терміну «облікова політика» в зарубіжних та вітчизняних нормативних актах

Нормативний акт	Визначення поняття «Облікова політика»
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства №635	принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативними актами передбачено більш ніж один їх варіант, а також попередні оцінки, які мають використовуватися підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності

Зазначимо, що вище наведені поняття обмежують сутність облікової політики, адже цей документ не тільки про складання та поданням фінансо-

вої звітності, а й інструмент організації, ведення бухгалтерського обліку та управління підприємством [36].

Варто відмітити, що національна нормативна база розглядає термін «облікова політика», тоді як у міжнародному термінологічному обігу використовується категорія «облікові політики». Даний факт пов'язаний з тим, що міжнародна спільнота розглядає сукупність правил та методів щодо окремого об’єкта обліку, як окрему облікову політику. Тому створення цього внутрішнього документа за міжнародними стандартами передбачає саме сукупність облікових політик до конкретних елементів обліку [23].

Між тим, в науковій літературі, навколо поняття облікової політики точиться жива дискусія (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Підходи різних вчених щодо визначення облікової політики

Автор, джерело	Визначення облікової політики
Кучеренко Т.Є	Облікову політику розглядає як сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, які обираються підприємством
Голов С. Ф.	Під обліковою політикою розуміє принципи та правила ведення бухгалтерського обліку в певній організації
Рожелюк В.М.	Облікова політика – це вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління
Безруких П.С.	Облікова політика являє собою вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії).
Хендрексен Е. С., Ван Бреда М. Ф.	Облікова політика є основою бухгалтерських стандартів, рекомендацій, тлумачень, правил і положень, що використовуються компаніями при складанні фінансової звітності. Облікова політика фірми включає «методи застосування адміністрацією тих принципів, які при заданих обставинах забезпечують справжнє уявлення про фінансовий стан, зміни фінансового положення і результати діяльності господарюючої одиниці.

Продовження табл. 1.2

Барановська Т.В.	Облікова політика – це вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та викори-

	стовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління.
Бутинець Ф. Ф.	Облікову політику визначає як комплекс методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, що обирається підприємством з-поміж загальноприйнятих або розробляються самостійно, виходячи з особливостей його діяльності з метою забезпечення захисту прав та інтересів власника.
Свірко С. В.	Облікова політика – це сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого — складання звітності.
Петрук О. М.	Облікову політику визначає як обліково-правову категорію і вважає складовою системи методології бухгалтерського обліку та системи управління.
Швець В. Г.	Облікову політику розглядає з одного боку як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності

Більшість науковців, зокрема Барановська Т., Безруких П., Швець В., Шевчук О. вважає, що ОП – це є сукупністю форм та методів, що обрало підприємство для ведення обліку. Втім, існують і інші погляди. Зокрема, Бутинець Ф. та Стефаник І. детермінують ОП як сукупність способів та процедур, а Свірко С. та Голов С., тлумачать її за принципи та правила ведення обліку і складання звітності.

Узагальнюючи наведені у табл.1.2 визначення облікової політики, а також з урахуванням вимог нормативних актів, пропонуємо авторське трактування цього поняття. Облікова політика – це внутрішній документ, що визначає сукупність принципів, методів і процедур, обраних суб’єктом господарювання як інструмент організації бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та управління підприємством.

Даний підхід, на думку Давидової Г.М., є більш правомірним, так як за ним облікова політика набуває великого значення та впливає на процеси збору, накопичення, обробки та узагальнення інформації з метою реалізації

цілей всієї системи управління суб'єкта господарювання [29], що проявляється через реалізацію наступних функцій облікової політики (рис. 1.1).



*Рис.1.1.***Управлінські функції облікової політики**

Ці функції яскраво підтверджують думку про те, що облікова політика має використовуватись не тільки для складання фінансової звітності, а й допомагати в управлінні діяльності підприємства, при його аналізі та контролі [26].

Особливе значення облікова політика має для її користувачів, тому розглянемо детальніше, якими саме своїми особливостями та функціями вона задовольняє внутрішніх та зовнішніх користувачів (рис.1.2).

Отже, якісно складена облікова політика є особливо важливою для всіх користувачів. Відділ бухгалтеріївикористовує облікову політику для ведення обліку, адміністративний відділ застосовує її як інструмент підтримки стабільно фінансового стану підприємства, а також для керівників та засновників цей внутрішній документ може виявитись списком правил, який забезпечить захист в ході податкових або аудиторських перевірок.



*Рис.1.2.***Значення облікової політики для внутрішніх та зовнішніх користувачів**

Потенціальні інвестори або кредитні органи можуть здійснити якісний аналіз та оцінку фінансових результатів з її допомогою, а порядок документообігу, у свою чергу, визначений в обліковій політиці, спростить діяльність інших відділів та підрозділів.

Дійсно облікова політика переважно розробляється бухгалтерією, але її затвердження відбувається за участі керівництва підприємства. Саме воно має зосередити свою увагу на відслідковуванні повноти зазначених методів та процедур, застосування яких призведе до збільшення чи зменшення фінансового результату [36].

Отже, якісно сформована облікова політика – це внутрішній документ, який містить дані для забезпечення ефективного ведення бухгалтерського обліку, що має нерозривно поєднуватись з прийняттям управлінських рішень.

Аналіз даного документу постачає менеджмент підприємства аналітичною інформацією для управління своєю власністю. Вона відповідає потребам користувачів у достовірній та ґрунтовній інформації та виступає важливим інструментом управління.

1.2.Організація бухгалтерського обліку в управлінні підприємством та формування облікової політики

Бухгалтерський облік є складною системою – сукупністю елементів методу обліку, пов'язаних між собою та об'єднаних в єдине ціле, які надають інформацію про стан і рух активів, капіталу і зобов'язань, про характер і результати господарювання в єдиному грошовому вимірнику.

Виступаючи ланкою зв'язку між господарською діяльністю та особами, які приймають рішення, бухгалтерський облік: по-перше, вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання; по-друге, виконує обробку даних та інтерпретує їх таким чином, щоб вони набули практичної корисності; по-третє, передає у вигляді звітів і інформацію тим, хто використовує її для прийняття управлінських рішень [41].

Бухгалтерський облік займає важливе місце в системі управління підприємством, оскільки здійснює реєстрацію, обробку, вимірювання, збір та передачу інформації щодо процесів виробництва, обміну, розподілу і споживання ресурсів підприємства. Ця інформація з однієї сторони є наслідком діяльності підприємства, а з другої сторони аналізується для прийняття оптимальних управлінських (оперативних і стратегічних) рішень з метою здійснення господарської діяльності в ринкових умовах господарювання. При цьому бухгалтерський облік потребує організації, тому що ефективна організація бухгалтерського обліку передбачає створення гнучкої, оптимальної та багатофункціональної системи, орієнтованої на забезпечення користувачів вихідною обліковою інформацією.

При дослідженні та узагальненні різних наукових праць з організації обліку ми бачимо, що завдання і функції організації бухгалтерського обліку як науки, її місце поміж інших наукових дисциплін продовжують постійно змінюватись. В сучасній літературі вчені по-різному трактують термін «організація обліку», тобто єдиного поняття досі не виведено.

Раціональній організації обліку потрібні певні передумови, за яких облік може найбільш успішно виконувати поставлені перед ним завдання при найменших затратах засобів праці і праці самих обліковців. До таких передумов раціональної організації обліку на підприємстві належать вивчення [34]:

1) структури, особливостей технології й організації виробництва та встановлення облікових взаємовідносин бухгалтерії з оперативно відокремленими підрозділами підприємства;

2) законодавства щодо господарської діяльності підприємства та нормативних актів, котрі стосуються побудови та порядку ведення обліку;

3) обсягу та складу облікової інформації, необхідної для внутрішніх та зовнішніх користувачів;

4) правильної розстановки кадрів, встановлення структури облікового апарату та розподілу обов'язків між окремими виконавцями;

5) планування облікових робіт та їх удосконалення.

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

Формування системи бухгалтерського обліку та здійснення його процесу в умовах конкретного суб'єкта господарювання забезпечують відповідні складові організації бухгалтерського обліку (табл.1.3).

Таблиця 1.3

Складові організації бухгалтерського обліку

Складові	Характеристика
Організація праці бухгалтера, його правовий статус	Вибір форми організації бухгалтерського обліку; нормування чисельності облікових працівників; розробка положення про бухгалтерську службу, посадових інструкцій; розподіл обов'язків між обліковими працівниками; організація праці та робочих місць бухгалтерів; порядок приймання-передачі справ при звільненні бухгалтера.
Техніка ведення бухгалтерського обліку	Вибір форми ведення бухгалтерського обліку; встановлення або розробка первинних документів, які будуть використовуватися підприємством; розробка форм внутрішньої звітності; визначення порядку захисту облікової інформації; складання графіку документообороту, робочого плану рахунків.
Організація внутрішньогосподарського контролю в частині бухгалтерського	Визначення повноважень облікових працівників щодо здійснення бухгалтерського контролю, визначення порядку проведення інвентаризації, ліміту залишку готівки в касі.
Методичне забезпечення бухгалтерського обліку	Формування методики ведення бухгалтерського обліку окремих його об'єктів, виходячи з альтернативи, передбаченої чинним законодавством

У цілому всі складові організації бухгалтерського обліку передбачають відповідне кадрове, інформаційне, методичне, технічне, програмне та інші види забезпечення облікового процесу.

На організацію бухгалтерського обліку в умовах конкретного суб'єкта господарювання впливає велика кількість різноманітних факторів: форма власності підприємства, організаційно-правова форма господарювання, галузь і вид діяльності, основні користувачі бухгалтерської інформації та їх інтереси, рівень кваліфікації облікових працівників, їх досвід, розмір підприємства, обсяги діяльності та організаційна структура, система оподаткування, рівень свободи дій, система нормативного регулювання, економічна політика держави та ін.[31].

Велике значення раціональної організації бухгалтерського обліку у підвищенні ефективності діяльності суб'єктів господарювання пояснює приділення їй особливої уваги у ході історичного розвитку. Зокрема, постійно

відбувався пошук можливостей забезпечення кращого збереження власності, її раціонального використання та управління нею через організацію обліку.

Організація бухгалтерського обліку власником розпочинається з вибору форми організації обліку на підприємстві. Законом про бухгалтерський облік передбачено чотири форми організації бухгалтерського обліку [22]:

1) введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

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

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

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

Бухгалтерська служба підприємства – це спеціальний підрозділ або відділ, який займається веденням бухгалтерського обліку і складанням бухгалтерської звітності. Структура бухгалтерської служби залежить від розмірів підприємства і сфери його діяльності, обсягу облікової роботи та наявності технічних засобів для ведення бухгалтерського обліку.

Безпосередньо керівнику підприємства підпорядковується головний бухгалтер, який несе відповідальність за формування облікової політики, ведення бухгалтерського обліку, своєчасне подання повної і достовірної звітності, за відповідність законодавству господарських операцій, які здійснюються [22].

Техніка бухгалтерського обліку є сукупністю засобів, прийомів і форм, які використовуються для відображення наявності та руху господарських засобів і джерел їх утворення.

Ведення бухгалтерського обліку та складання звітності ґрунтується на первинних даних. Законом передбачено, що власник підприємства або уповноважений ним орган несе відповідальність за організацію бухгалтерського

обліку на підприємстві таким чином, щоб усі господарські операції, які відбуваються в межах господарської діяльності підприємства, були документально підтверджені.

Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності у міжнародних нормативних актах розкриті у Концептуальній основі фінансової звітності. Чіткої систематизації принципів та розділу як такого в даній Концептуальній основі не міститься. Згадка про принципи має досить фрагментарних характер, підтвердженням чого може бути також і відсутність визначення терміну «принципу бухгалтерського обліку» [37].

Однак найбільш ґрунтовним, на нашу думку, є підхід Житнього П. У своїх працях, він виділяє саме організаційно-управлінські принципи формування облікової політики, чия сутність розкрита в рис.1.3.



*Рис.1.3.***Принципи формування облікової політики на підприємстві**

На основі сформульованих принципів мають формуватися зміст та спрямованість облікової політики підприємства. Пріоритетність змісту господарських операцій над формою, повнота та своєчасність відображення операцій, тотожність даних синтетичних та аналітичних регістрів обліку забезпечуються принципами облікової політики.

Сам процес формування облікової політики на практиці проходить поетапно. Однак, як і підходів до визначення терміну «облікова політика», як і систем принципів, в економічній літературі можна знайти різні бачення кількості етапів формування облікової політики [27].

Виходячи з проведеного аналізу підходів, наведемо власну методу формування облікової політики за етапами (рис.1.4).

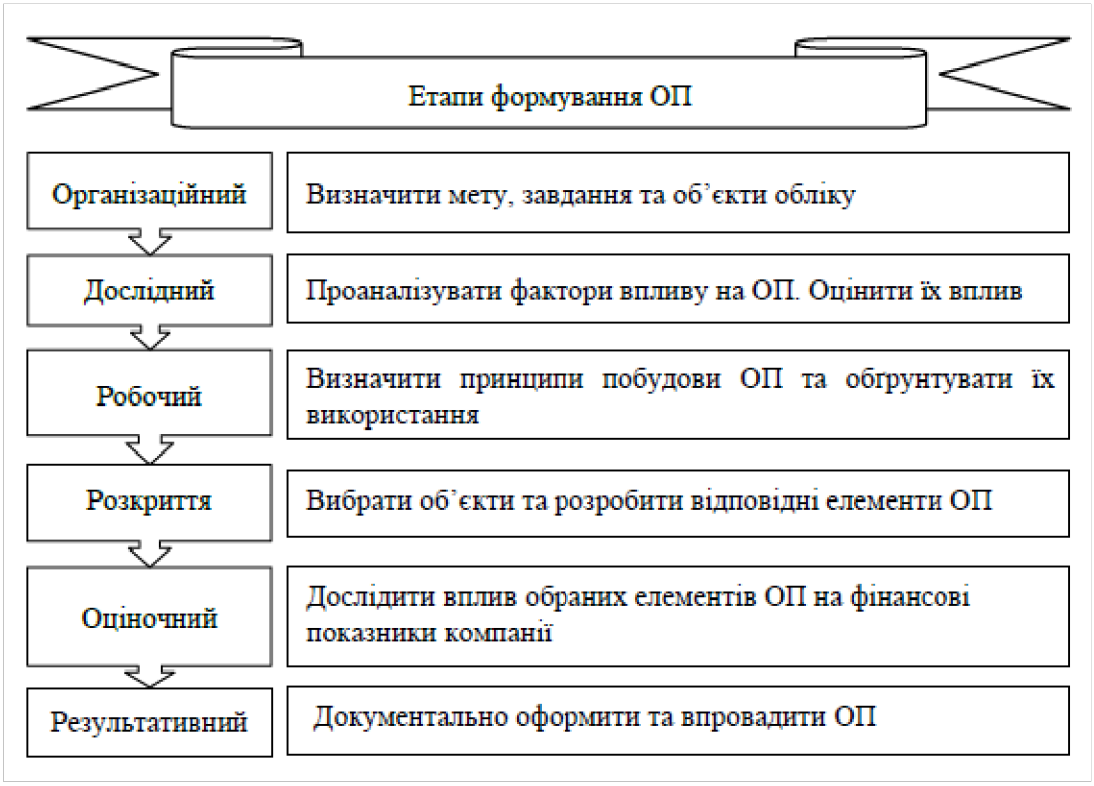


Рис.1.4.**Етапи формування облікової політики підприємства**

На нашу думку, послідовність етапів представлена на рис.1.4 забезпечує зрозумілість суті та змісту облікової політики. У даній послідовності чітко розмежовані цілі та завдання, що має ставити, досягати та виконувати підприємство при її розробці.

Отже, при створенні облікової політики суб'єкту господарювання треба керуватись принципами обліку, організації та управління. Нечітка позиція законодавства, щодо того якими принципами має керуватись підприємство, дало поштовх для формування суб'єктивних підходів до визначення систем принципів. Тому при формуванні облікової політики підприємство має самостійно досліджувати існуючі принципи та розробляти найоптимальніші варіанти їх застосування.

Упорядкування системи обліку, уникнення розбіжностей у первинних документах, надання якісної та своєчасної інформації залежать від того, яку увагу приділить підприємство до процесу формування облікової політики.

Сутність етапів має відповідати цілям та специфіці підприємства, розділити відповідальність при розробці облікової політики та саме дотримання сформованої послідовності має забезпечувати виконання наступних етапів попередніми [24].

Мета облікової політики полягає у розробці моделі обліку, яка дозволяє обрати таку лінію поведінки фінансово-господарської діяльності підприємства у відповідності до якої досягається його стратегічні цілі. Перевірка досягнення стратегічних цілей передбачає розвинуту систему обліку для отримання інформації про об'єкти, що дає власнику можливість створити незалежну та підпорядковану тільки йому службу внутрішнього контролю; приймати рішення лише на основі управлінської інформації, гармонізувати інтереси підприємства і суспільства через визнання загальносуспільного значення обліку.

Особливої значимості облікова політика як інструмент організації обліку набуває для великих підприємств, а також для підприємств з широкою спеціалізацією, в яких наявна велика кількість структурних підрозділів і формуються значні за обсягом та інтенсивністю потоки інформації для управлінського персоналу, що необхідна для оперативного управління підприємства.

Широкий спектр питань, які вирішуються за допомогою облікової політики, багатоаспектність її призначення та врахування мети обліку на кож-

ному етапі розвитку підприємства вимагають виділення вимірів облікової політики. Кожен з вимірів, у якому реалізується облікова політика характеризується певним колом питань, які вона повинна вирішувати в цьому аспекті та відповідними вимогами до неї.

До таких вимірів відносять нижченаведені [34]:

1. Соціальний вимір. Виходячи з основної мети обліку, яка полягає в отриманні інформації для менеджерів облікова політика спрямована на дотримання справедливості по відношенню до всіх учасників господарського процесу. При формуванні облікової політики соціальний вимір реалізують через уніфікацію даних фінансового обліку. Єдність щодо розуміння та трактування даних цього обліку зумовлюється вимогами держави з метою визначення фінансового результату і платежів у бюджет. Політика держави у сфері фінансового обліку спрямована на досягнення свого інтересу, а що стосується інших груп користувачів, то їх інтереси задовольняють лише частково, а тому для них важлива інформація з іншої підсистеми – управлінського обліку, ефективність тощо. Облікова політика повинна формуватись з урахуванням інформаційних потреб власника підприємства, зовнішніх і внутрішніх користувачів.

2.Економічний вимір облікової політики проявляється в здатності за допомогою вибору її елементів впливати на формування економічних показників таких як витрати, доходи, собівартість, прибуток і показників, розрахованих на їх основі, ─ продуктивність праці, рентабельність. Крім того, облікова політика повинна бути ефективною та оптимальною. Оптимальною обліковою політикою підприємства вважають політику, за якої суб’єкт господарювання на основі обраних ним способів і методів ведення обліку може отримати максимальну ефективність від своєї фінансово-господарської діяльності. Від досконалості облікової політики залежить як якість відображення даних у фінансовому обліку, так і, певною мірою економічна діяльність підприємства. Облікова політика може бути основою оптимізації фінансово-

господарської діяльності підприємств, критерієм якої стає альтернативна оцінка об'єктів обліку в дозволених законодавством межах.

Економічний ефект від формування та реалізації облікової політики підприємства визначається якісними характеристиками, серед яких створення організаційно-технічної бази для ведення обліку; упорядкування та скорочення обсягу документообороту; стимулювання можливості отримання запланованого рівня показників фінансового стану та ефективності діяльності; зменшення кількості помилок при веденні обліку та підвищенні ефективності і дієвості внутрішнього контролю[34].

3. Координуючий вимір. Кожен власник, управлінець та бухгалтер – це особистість з певними знаннями та уявленнями про сутність системи обліку, у них може бути різне уявлення про інформацію, яка суб'єктивно впливає на виконання ними завдань. В цих умовах потрібно знайти таке рішення, яке задовольняє кожного з них. Унікальність облікової політики зумовлена унікальністю суб'єкта господарювання та господарської ситуації. Отримання інформації за допомогою управлінського обліку може бути ефективним лише за умови, що вимоги до її змісту, обсягу, форми подання будуть сформульовані самим користувачем.

4. Інформаційний вимір передбачає отримання максимально можливого обсягу інформації, який може бути використаний у множині моделей прийняття рішень. Визначальною є спрямованість застосування отриманого масиву інформаційних ресурсів для прогнозування майбутнього стану системи. Облікова політика може бути прийнята за основу для складання планів, а наявність альтернативних варіантів робить її частиною адаптивної моделі. Регламентація облікової політики підприємства має характер внутрішнього нормативного акта, що зумовлює виділення ще одного виміру – юридичного.

5. Нормативно-правовий вимір полягає в тому, що облікова політика на рівні підприємства набуває юридичного характеру при її оформленні внутрішніми нормативними актами. Юридичний вимір облікової політики реалізується у двох напрямах [33]:

- по-перше, облікова політика сама є одним з рівнів нормативного регулювання системи обліку. Крім того на макрорівні вона є тим інструментом, за допомогою якого формується нормативне поле в системі обліку;

- по-друге, облікову політику підприємства оформляють документом, який носить характер внутрішнього правового акта. Після затвердження цього документа власником, він набуває юридичної чинності та є обов'язковим для виконання працівниками всіх структурних підрозділів. Порушення норм цього документа призводить до виникнення відповідальності. Документи з оформлення облікової політики (наказ або положення про облікову політику та додаток до нього у вигляді тексту на 50-100 сторінок та різного роду розшифрованих окремих пунктів) слід розглядати як письмовий доказ наявності на підприємстві регламенту з функціонування системи обліку.

Узагальнення завдань, які можуть бути вирішені за допомогою облікової політики у різних її проявах, відображено в табл.1.4.

Таблиця 1.4

Систематизація функцій облікової політики за обґрунтованими вимірами

№	Вимір облікової політики	Характеристика призначення облікової політики
1	Соціальний	Створення соціальних гарантій для захисту зовнішніх користувачів шляхом єдності інтерпретації даних обліку та показників фінансової звітності
2	Економічний	Отримання ефекту від використання раціональної облікової політики, який виявляється в оптимальному забезпеченні інформацією для управління, скороченні обсягів документообороту, підвищенні дієвості внутрішнього контролю
3	Координувальний	За допомогою елементів облікової політики та за умови конкретизації вимог до характеру необхідних даних досягається найбільш повне та ефективне забезпечення інформацією всіх рівнів управління

Продовження табл.1.4

4	Інформаційний	Сталість облікової політики та розкриття у фінансовій звітності дозволяє на її основі будувати прогнози майбутнього стану об'єкта; наявність диспозицій дозволяє забезпечити необхідним масивом даних для побудови моделей прийняття рішень
5	Нормативно-правовий	Використання документів з облікової політики для усунення невизначеностей у нормативних актах з бухгалтерського обліку та підвищення якості письмових доказів при вирішенні господарських спорів, конфліктів з податковими органами

Облікову політику в загальному розуміють як засіб підвищення ефективності ведення обліку діяльності, проте, це не означає бездоганного виконання своїх функцій бухгалтерами не може гарантувати позитивного ефекту, отриманого в процесі господарювання. Реалізація облікової політики, її спрямованість на покращення функціонування системи обліку є складовою загальної політики суб'єкта господарювання, а тому вона органічно вписується у виробничу, фінансову, цінову, збутову, постачальницьку, управлінську та інші види політик [33].

Дослідження облікового процесу в кондитерській промисловості спеціалістами з обліку, хоча і є важливими та необхідними для удосконалення інформаційної системи підприємства взагалі, але вони відзрізняються одностороннім підходом, оскільки розглядають функції управління і задоволення їх запитів з позиції формування інформації в межах існуючої обмеженої підсистеми фінансового обліку, а не з позиції споживачів та модернізації процесу збирання даних і підготовки інформації для управління.

Таким чином, слід мати на увазі, що система управління є провідною ланкою, а система обліку – забезпечувальною, а тому основним завданням системи обліку є упорядкування вхідної та вихідної інформації відповідно до потреб управління. При цьому внутрішня структура системи обліку змінюється у напрямку своєчасного отримання в повному обсязі вихідної інформації для управління. Чим різноманітніша така інформація, тим більше рівнів управління вона забезпечує і тим складнішою повинна бути внутрішня

структура системи обліку. Ось чому принципово важливим є розробка теорії облікової політики як нової категорії в інформаційній системі підприємства.

1.3.Нормативно-правове регулювання облікової політики

Регулювання бухгалтерського обліку – це вже організаційний аспект, який практично не досліджується в сучасних умовах. Реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів, створення його нової нормативної бази вимагає вирішення проблеми регулювання бухгалтерського обліку на національному рівні.

Міжнародний досвід свідчить про різні підходи до цього питання в різних національних системах обліку. Обрання оптимального варіанта для України можливе лише після проведення відповідних наукових досліджень.

Правове регулювання являє собою діяльність держави з внесення організованості, впорядкованості в різні сфери бухгалтерського життя. Стрижнем і основою правового регулювання служить законодавство – сукупність загальнообов'язкових правових актів, що видаються органами державної влади з дотриманням певної процедури і у встановленій формі [25].

Слід розрізняти нормативні акти, тобто виражені в належній формі встановлення, які видаються від імені держави, і конкретні норми права, що представляють собою окремі положення, які містяться в цих актах.

У цей час обліку приділяється величезна увага. Інструкції з організації обліку видаються як державні акти. Перший державний акт, де знайшли місце питання обліку, датується 22.01.1714 р., в якому встановлювалися положення, обов’язкові для державного апарату та державної промисловості. Вони вимагали:

1) своєчасності запису і щоб «рахунок був швидкий»,

2) щоденного ведення прибутково-видаткових книг;

3) суворого персонального підпорядкування відповідальних осіб.

Багато керівників підприємств не розуміють як правильно створити облікову політику, і як якісно організувати ведення бухгалтерський обліку відповідно до законодавства України. На сьогоднішній день ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності залежить від правильної сформованої облікової політики суб'єкта господарювання.

Саме, як буде правильно організована облікова політика, буде залежати ефективність та якість ведення бухгалтерського обліку і правильне складання фінансової звітності, але й ще буде залежати ефективність фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Згідно статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [1]. При цьому наведено принципи бухгалтерському обліку та фінансової звітності, які повинні дотримуватися при складанні облікової політики, такі як: повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування, превалювання сутності над формою, єдиний грошовий вимірник.

Слід звернути увагу на принцип послідовності, який полягає у постійному (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності [25].

Наведемо в таблиці 1.5 основні нормативні акти, які регулюють облікову політику суб'єкта господарювання.

Нами встановлено, що основні нормативні акти які регулюють облікову політику суб'єкта господарювання пов'язанні між собою, тобто методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства та Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» посилаються на наці-

ональні (стандарти) бухгалтерського обліку окремого об'єкта обліку та при цьому не порушуючи Податковий кодекс України.

Таблиця 1.5

Сутність основних нормативних актів, які регулюють облікову політику суб'єктів господарювання

Нормативний акт	Зміст
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Законом передбачено сутність облікової політики, створення суб'єктом господарювання наказу облікової політики і можлива зміна облікової політики у випадках, яких передбачено національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі. Обираючи форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів облік, розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів і затверджуються правили документообороту. Передбачено законом критерії суб'єкта господарювання, які належать до малих, середніх і великих груп
Методичні рекомендації щодо облікової політики	Нормативний акт посилається, що суб'єкт господарювання самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативноправових актів з бухгалтерського обліку визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї
Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку	Передбачено, що кожен об'єкт обліку повинен вестися до кожних стандартів, та вибираючи відповідний метод, принцип і процедуру із запропонованих методів до кожної ділянки обліку, який повинен бути зазначений у наказі про облікову політику (наприклад методи нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів, методи списання запасів і дата оприбуткування запасів та інше). Дають змогу визначити причини зміни облікової політики
Податковий кодекс України	Грунтується на обрання системі оподаткування суб'єкта господарювання
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих об'єктів обліку	Які розкривають окремі елементи окремих об'єктів обліку, таких як: основні засоби, нематеріальні активи, запаси, біологічних активів, формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, формування собівартості будівельно-монтажних робіт, планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств та формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті.

Продовження табл.1.5

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Зазначено синтетичні рахунки, яке підприємство буде використовувати для ведення бухгалтерського обліку
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відособлених підрозділів юридичних осіб (далі – підприємства). Ведення позабалансових рахунків здійснюється за простою системою (без застосування методу подвійного запису).

На основі нормативних актах, можна виділити основні завдання облікової політики суб'єкта господарювання [25]:

1.прозоре та правильне ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

2. забезпечити одержання достовірної і зрозумілої інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання для прийняття відповідних рішень;

3. полегшити і спростити ведення і організацію бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності;

4. обрання основних методів, принципів і процедур для організації бухгалтерського обліку.

При чому зміна облікової політики згідно п 3.2 Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства, може змінюватися у випадках, якщо:

– змінюються на підприємстві статутні вимоги;

– змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

– зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності [26].

Основним вітчизняним нормативним актом, що регулює порядок ведення бухгалтерського обліку, є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»(табл.1.6).

Таблиця 1.6

Державне регулювання бухгалтерського обліку відповідно до ст. 6 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

Суб'єкт державного регулювання	Сутність державного регулювання	Об'єкт державного регулювання
Міністерство фінансів України	Затвердження національних положень (стандартів), інших нормативно-правових актів бухгалтерського обліку	Не визначено
Національний банк України	Встановлення порядку ведення обліку та складання фінансової звітності	Бухгалтерський облік та фінансова звітність у банках
Державне казначейство України	Встановлення порядку ведення обліку та складання фінансової звітності	Бухгалтерський облік та фінансова звітність про виконання бюджетів та бюджетних установ
Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади	Методичні рекомендації щодо застосування положень (стандартів) бухгалтерського обліку	Не визначено

Зазначимо, що у згаданому законі залишається багато неузгодженостей. Як підкреслюють Л. Г. Ловінська та І. Б. Стефанюк, закон не дає відповіді на питання, що таке державне регулювання бухгалтерського обліку, що є його суб'єктом, що – об'єктом, які складові входять до національної системи обліку, який взаємозв'язок між ними і яка їх підпорядкованість. Наслідком такої ситуації є неврегульованість на практиці питань відповідальності за розробку і впровадження методологічного й методичного забезпечення бухгалтерського обліку, відсутність єдиних підходів щодо реформування бухгалтерського обліку в різних галузях національної економіки.

Щодо нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні, то поряд із Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»

необхідно зупинитися і на П(С)БО, які здійснюють регулювання питань організації та ведення бухгалтерського обліку [30].

Національні П(С)БО затверджуються Міністерством фінансів України та визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечить міжнародним стандартам. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади в межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних П(С)БО методичні рекомендації щодо їх застосування.

Розглядаючи питання регулювання бухгалтерського обліку, С.М. Полєнова вказує на проблему відсутності єдиного розуміння термінології в регулюванні бухгалтерського обліку.

Словосполучення «регулювання бухгалтерського обліку» у вітчизняній практиці почало з'являтися на початку реформування при становленні ринкової економіки. Проте досі спостерігається низка варіантів вже при самому формуванні терміну регулювання обліку (використовуються нормативне, правове, нормативно-правове, методичне регулювання бухгалтерського обліку тощо), а його трактування в більшості випадків не наводиться [32].

С.М. Полєнова вважає найдоцільнішим використання поняття «система регулювання бухгалтерського обліку», під якою пропонує розуміти діяльність щодо розробки правил бухгалтерського обліку і напрямів його розвитку, моніторингу їх дотримання, яка впорядковує облікову систему і виконує поставлену ціль.

Крок у вирішенні вказаної проблеми робить В.А. Шпак, який з метою упорядкування термінологічного апарату пропонує до норм організації бухгалтерського обліку відносити інструкції, закони, методичні вказівки, положення, які регулюють порядок ведення обліку; до правил – положення про бухгалтерський облік на підприємстві, посадові інструкції, штатний розпис тощо, які встановлюють порядок взаємовідносин між учасниками облікової діяльності.

Регламентація бухгалтерського обліку – одна з наболілих і поширених його проблем. У зв'язку з цим доцільно дати відповідь на питання: хто проводить регламентацію і в чиїх інтересах? Країни світу можна умовно поділити на групи залежно від системи регулювання бухгалтерського обліку (рис. 1.5).



Рис. 1.5. **Підходи до правового регулювання бухгалтерського обліку**

На цьому наголошує і А.В. Озеран, зазначаючи, що Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» не визначає ролі, функцій та прав професійного бухгалтерського співтовариства у створенні нормативної бази обліку. Якщо проаналізувати досвід інших країн, то можна побачити, що у таких країнах, як США та Великобританія професійні організації займаються безпосередньо розробкою стандартів фінансового обліку.

Такий шлях у процесі реформування системи бухгалтерського обліку обрала і Польща, де серед органів, що займаються регулюванням бухгалтерського обліку, важливе місце належить Комітету з бухгалтерських стандартів (КБС). Створений у 2004 р. Комітет складається з десяти експертів, бухгалтерів та аудиторів, які представляють аудиторські компанії, Міністерство фі-

нансів, Польське управління з фінансового нагляду, Національну палату статутних аудиторів, а також учених. Основне завдання КБС полягає в підготовці та публікації польських бухгалтерських регламентацій незалежно від функцій, що здійснює Міністерство фінансів.

Цікавий щодо цього досвід наших найближчих сусідів – країн СНД. У резолюції засідання Координаційної ради з бухгалтерського обліку при Виконкомі СНД, що відбулося в грудні 2008 р., рекомендовано «...з метою підвищення якості фінансової інформації про діяльність суб'єктів господарювання передбачати у відповідних законодавчих актах такі вимоги до головних бухгалтерів [21]:

1) наявність вищої професійної освіти;

2) наявність стажу роботи, пов'язаної з веденням бухгалтерського обліку, складанням бухгалтерської (фінансової) звітності або аудиторською діяльністю, не менш як три роки з останніх п'яти календарних років;

3) відсутність судимості за здійснення злочинів у сфері економіки або навмисних злочинів;

4) членство в «саморегульованій організації» (обов'язкове).

Тобто, практично в усіх країнах, на відміну від України, саморегулювання бухгалтерської професії є обов'язковою складовою. Тож перспективним напрямом розвитку національної системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні є широке залучення професійної бухгалтерської та аудиторської спільноти до створення методологічного і методичного його забезпечення шляхом забезпечення обов'язкової участі у дорадчих органах при профільних міністерствах.

Крім того, у країнах континентальної моделі порівняно з англо-американською, рівень впливу нормативних актів значно вищий, а роль професійної спільноти – нижчий, а в США та Великобританії професійні організації є основним джерелом регулювання поряд із законодавчим органом. У переважній більшості європейських країн вони лише надають допомогу при підготовці законодавчих актів, готують власні, необов'язкові для вико-

нання рекомендації та проводять роз'яснення серед практиків прийнятих нових правил бухгалтерського обліку [21].

Учені виділяють від двох до п'яти рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку та звітності. Так, А. П. Бархатов виокремлює три рівні: національний, регіональний та міжнародний. Вважаємо, що до них доцільно додати рівень підприємства, оскільки і на мікрорівні приймаються важливі нормативні акти, зокрема в сфері організації бухгалтерського обліку (рис. 1.6).



Рис. 1.6. **Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку**

Національні стандарти фінансового обліку розробляються і використовуються в кожній країні, їх застосування обмежене кордонами країни, хоч через економічні причини деякі національні стандарти (насамперед GAAP) все ж суттєво вплинули на міжнародні стандарти.

Регіональні стандарти діють у кількох країнах одного регіону. Наприклад, на рівні Європи розробляються європейські Директиви для країн Європейського економічного співтовариства, які мають характер законів і є обов'язковими до виконання. Вони також впливають на практику фінансового обліку окремих країн. Це досягається за рахунок того, що кожний стандарт на стадії розробки протягом 10 і більше років узгоджується з кожною країною та передбачається як норма у законодавстві кожної країни [25].

Виходячи з особливостей діяльності конкретного підприємства окремі питання повинні врегульовуватися нормативними актами керівника, які формують четвертий мікрорівень нормативного регулювання бухгалтерського обліку.

Основною проблемою нормативного регулювання бухгалтерського обліку ще з часів його зародження є складність у трактуванні нормативних актів, що залишається актуальним і дотепер, оскільки рахунковий апарат підприємства має стільки інструкцій, скільки у трестівських інструкторів «людино-днів», однак усі спроби охопити єдиною схемою різноманіття бухгалтерської практики зазнавали фіаско [25].

Отже, облікова політика повинна бути створена на кожному суб'єкті господарюванні згідно законодавства Україні, адже від неї залежатиме, як буде функціонувати діяльність підприємства. Також формування та побудова облікової політики буде впливати на ефективність суб'єкта господарювання та якісну організацію і реалізацію облікового процесу, а також достовірну побудову фінансової звітності. Важливо, що у процесі розробки розпорядчого документа щодо облікової політики суб'єкта господарювання, перш за все доцільно ознайомитися і вивчити кожне питання окремих об'єктів обліку в системі нормативних актів і правильно викласти їх у обліковій політиці таким чином, щоб це у майбутньому не призвело до негативних наслідків та штрафних санкцій.

Висновки до розділу 1

Узагальнення теоретичних та практичних підходів до розуміння економічною сутності терміну «облікова політика» найбільш влучним є трактування облікової політики як сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації та введення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та його власника (власників).

Метою облікової політики є врегулювання правил введення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. У магістерській роботі на основі вивчення та проведення аналізу наукових праць вчених у цій галузі, удосконалено структуру облікової політики підприємств. За рахунок найбільш повного відображення організаційно-технологічних характеристик та враховуючи специфіку діяльності підприємств ми отримаємо раціональну побудову бухгалтерського обліку.

Аналіз нормативно-правової бази щодо облікової політики підприємств показав, що основною проблемою є відсутність єдиного нормативного документу стосовно облікової політики підприємства. Враховуючи політику України щодо вдосконалення методології та організації обліку, доцільним було затвердження окремого Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Облікова політика підприємства».

Облікова політика підприємства має відповідати таким вимогам, як повнота, своєчасність, несуперечність, постійність та послідовність. Звертаючи увагу на останні (постійність та послідовність) зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності. Тому внесення змін для цілей управлінського обліку повинні розкриватися за допомогою організаційно-розпорядчого документу.

Основною проблемою нормативного регулювання бухгалтерського обліку ще з часів його зародження є складність у трактуванні нормативних

актів, що залишається актуальним і дотепер, оскільки рахунковий апарат підприємства має стільки інструкцій, скільки у трестівських інструкторів «людино-днів», однак усі спроби охопити єдиною схемою різноманіття бухгалтерської практики зазнавали фіаско.

РОЗДІЛ 2. ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ПІДПРИЄМСТВІ (на прикладі ТОВ «ОБІО»)

2.1. Організація бухгалтерського обліку як важливий аспект здійснення облікової політики ТОВ «ОБІО»

Об'єктом дослідження є ТОВ «ОБІО», яке знаходиться за адресою м.Житомир, вул. Промислова, 6.

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 32828660.

Сайт підприємства - www.izovat.ua.

ТОВ «ОБІО» (ТМ «IZOVAT») створено 01 грудня 2009 року, на підставі рішення загальних зборів учасників ТОВ «ОБІО» від 30 листопада 2009 року протокол №03/09.

ТМ «IZOVAT» виробляє високоякісні теплозвукоізоляційні плити з мінеральної вати на синтетичному зв'язуючому, призначені для теплової та звукової ізоляції будівельних конструкцій в житловому, громадському та промисловому будівництві, теплової та звукової ізоляції поверхонь енергетичного устаткування, технологічного обладнання, трубопроводів, транспортних засобів тощо. Продукція, що випускається відповідає технічним умовам ДСТУ Б. В. 2. 7-167-2008 (ГОСТ 9573-96); ДСТУ Б. В. 2. 7-99-2000.

На підприємстві ТМ «IZOVAT» працює 2 технологічні лінії італійського виробництва. Виробнича лінія має потужність 5,5 т готової продукції за годину, що дає можливість виробити 80 000 т в рік. Дана виробнича лінія спроектована з розрахунку безперервного виробничого процесу. Ефективність виробництва залежить від виробничої продукції, тривалості зупинок та коректного обслуговування.

ТОВ «ОБІО» виробляє високоякісні теплозвукоізоляційні плити з мінеральної вати на синтетичному зв'язуючому, призначені для теплової та звукової ізоляції будівельних конструкцій в житловому, громадському та промисловому будівництві, теплової та звукової ізоляції поверхонь енергетично-

го устаткування, технологічного обладнання, трубопроводів, транспортних засобів тощо.

Організація постачання в ТОВ «ОБІО» здійснюється відділом постачання. Начальник даного відділу керує його роботою, організує процес постачання згідно з планами виробництва та контролює терміни постачання замовлень.

Для безперебійного функціонування ТОВ «ОБІО» потребує три групи постачальників: для закупівлі матеріалів, комплектуючих виробів, а також для отримання послуг. Даний процес здійснюється двома способами: шляхом укладання договору або на основі звичайного виставлення рахунку.

Укладання договорів з постачальниками здійснюється за умови закупівлі високовартісних виробів або тих, що виробляються спеціально для потреб підприємства згідно з відповідними технічними умовами. В інших випадках відбувається виставлення рахунку шляхом розміщення замовлень постачальнику.

ТОВ «ОБІО»самостійно здійснює зовнішньоекономічну діяльність – тобто співробітництво з іноземними суб'єктами господарської діяльності як на території України, так і за її межами, в порядку та на умовах, визначених чинним законодавством України про зовнішньоекономічну діяльність.

ТОВ «ОБІО» відправляє свою продукцію до таких іноземних країн: Естонія, Латвія, Норвегія, Польща, Чехія, Молдова, Румунія, Словакія, Швеція.

Базальтова теплоізоляція TMIZOVAT – це мінераловатні вироби, що виготовляються ТОВ «ОБІО» на сучасній високотехнологічній виробничій лінії. В якості основної сировини при виробництві негорючої теплоізоляції TMIZOVAT використовуються гірські породи базальтової групи.

В якості в'яжучого компонента використовуються карболо – карбамідні смоли, які не містять у своєму складі вільного фенолу. Вміст органічних речовин становить 2 – 5% за масою.

Базальтова теплоізоляція ТМ IZOVAT виготовляється щільністю 30 – 225 кг/м3, товщиною 20 – 250 мм. Вся продукція ТМ IZOVAT сертифікована.

Номенклатура плит випускається тридцяти п’яти марок: izovat 30 - izovat 250.

Таблиця 2.1

Виробництво основних видів продукції ТОВ «ОБІО» 2020-2021 рр.

Продукція	2020 рік	2021 рік	Відхилення 2021/2020
Izovat 30-55, т	9 108,43	26 633,24	17 524,81
Izovat 60-75, т	1 211,33	4 080,45	2 869,12
Izovat 80-145, т	65 019,23	62 688,44	-2 330,79
Izovat 150-200, т	8 010,62	25 076,32	17 065,7
Інша продукція	2 856,47	10 868,98	8 012,51
Всього	86 206,07	86 594,25	388,18

За таблицею 2.1 можемо сказати, що підприємство збільшило об’єми виробництва на 388,18 т.

Суб'єктом у сфері ціноутворення являється ТОВ «ОБІО», яке встановлює ціну на товар з метою одержання прибутку.

При призначені ціни на продукцію ТОВ «ОБІО» використовує метод «витрати плюс». Суть методу «витрати плюс» полягає в тому, що величина ціни товару визначається на основі операційних витрат на виробництво й реалізацію конкретного виду продукції, до яких додається відповідна сума прибутку.

Канали збуту для продажу на ринку:

- Дистриб’ютори.
- Кінцеві споживачі (будівельні компанії – замовники будівництва, виробники тришарових металевих сендвіч панелей, виробники фасонної технічної ізоляції).
- Торгівельні мережі (Епіцентр, Нова Лінія, Лерой Мерлен, Олді).
- Роздрібні продавці (за умови замовлення не менш фурної норми).
- Кінцеві споживачі-фізичні особи (на умовах самовивозу за наявності Товару на складі).

Основними покупцями ТОВ «ОБІО» (ТМ «IZOVAT») є комерційні будівельні підприємства як в Україні так і за її межами. Основні споживачі на промисловому ринку формують такі 3 основні групи: 1 групу складають торгівельні підприємства, які закуповують продукцію для подальшої реалізації. До цієї групи належать такі компанії як:

- ООО «Ізоват Інвест»;
- ТОВ «Епіцентр К»;
- ТОВ «Канбуд»;
- ПАТ «Нова Лінія»;
- ТОВ «Житомир-Агробудіндустрія».

Органом управління Товариства є Загальні збори акціонерів.

Виконавчим органом Товариства є Директор. Директор Товариства призначається і відкликається за рішенням Загальних Зборів Учасників. Директор здійснює керівництво поточною діяльністю Товариства в межах компетенції, що надана йому відповідно до положень чинного законодавства України та Статуту.

Організаційна структура ТОВ «ОБІО» має механістичний (бюрократичний) тип і є лінійно-функціональною. Сутність даного типу структури полягає в тому, що керівництво забезпечується як лінійним апаратом управління, так і функціональними службами (*Додаток А*).

Організаційна структура управлінняТОВ «ОБІО» представляє собою сукупність певним чином пов’язаних між собою управлінських ланок. Вона характеризується кількістю органів управління, порядком їх взаємодії та функціями, які вони виконують. Головне призначення організаційної структури – забезпечити ефективну діяльність управлінського персоналу. До його складу на підприємстві входять: керівник підприємства, керівники підрозділів, фахівці, обслуговуючий персонал (технічний).

До складу Товариства також входять: Директор, перший заступник директора, заступник директора з будівництва, заступник директора з виробництва, заступник директора з фінансів та економіки, головний інженер, юри-

дичний відділ, відділ кадрів, відділ інформаційних технологій, відділ господарського забезпечення, відділ з підготовки виробництва, технічний відділ, виробничо-монтажний відділ, відділ маркетингу та реклами, відділ матеріального забезпечення, бюро проектних робіт, фінансово-економічний відділ, бухгалтерія, електротехнічна служба, управління механізації, обслуговуючий персонал.

Загальна кількість працівників ТОВ «ОБІО»станом на 31 грудня 2021 року становила 443 працівників, з них 50 працівників адміністративного підрозділу, 265 працівників виробництва, 60 працівників транспортного підрозділу та 68 працівників інших підрозділів.



*Рис.2.1.***Загальна кількість працівників ТОВ «ОБІО»станом на 31 грудня 2021 року**

За гендерним принципом переважають чоловіки, що пов'язано з особливостями та специфікою індустрії. На даний час 14% усього персоналу – жінки. Із загальної кількості усіх співробітників ТОВ «ОБІО», вищу або неповну вищу чи професійну освіту мають 40% працівників.

Використовуючи інформацію Звіту про фінансові результати здійснюється порівняльний аналіз й оцінювання дохідності виробничо-господарської діяльності підприємства за формою, наведеною в табл.2.2.

Таблиця 2.2

Структура та динаміка фінансових результатів ТОВ «ОБІО»

Показники	2020	2021	Відхилення 2021/2020	
			тис.грн	%
Чистий дохід від реалізації продукції	1087081	1359855	272774	25,1
Собівартість реалізації продукції	641357	782117	140760	21,9
Валовий прибуток (збиток)	445724	577738	132014	29,6
Інші операційні доходи	2687	2066	-621	-23,1
Адміністративні витрати	27527	32200	4673	17,0
Витрати на збут	137205	148256	11051	8,1
Інші операційні витрати	53263	22967	-30296	-56,9
Прибуток (збиток) від операційної діяльності	230416	376381	145965	63,3
Інші доходи	445	1066	621	139,6
Фінансові витрати	63420	421	-62999	-99,3
Інші витрати	3	-	-	-
Чистий прибуток (збиток)	138883	315995	177112	127,5

Аналіз таблиці 2.2 показує, що сума фінансових результатів за всіма видами діяльності збільшилась. Проте слід відмітити, що валовий прибуток збільшився, хоча й дохід від реалізації зменшився. Порівняно з аналізуючи ми періодами відбулося зменшення операційних доходів, збільшення адміністративних витрат (17,0%) і збільшення витрат на збут (8,1%).Чистий прибуток збільшився на 127,5%, а валовий прибуток на 29,6% і прибуток від звичайної діяльності збільшився на 63,3%.

Таблиця 2.3

Аналіз показників фінансової стійкості

Показники	Нормативне значення	Фактичне значення		Відхилення, тис.грн.
		2020	2021	
Коефіцієнт концентрації власного капіталу (незалежності,автономності)	> 0,5	0,52	0,23	-0,29

Продовження табл.2.3

Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	< 0,5	0,24	0,14	-0,1
Коефіцієнт співвідношення позикового та власного капіталу	-	2,38	2,1	-0,28
Коефіцієнт фінансової стабільності	> 1	1,08	0,30	-0,78
Коефіцієнт фінансової залежності	= 2	2,4	2,6	0,2
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	> 0,1	0,40	0,14	-0,26
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,85-0,9	1,08	0,30	-0,78
Коефіцієнт забезпечення власними засобами	0,1	0,57	0,05	-0,52

Провівши аналіз показників фінансової стійкості, можна стверджувати, що коефіцієнт концентрації власного капіталу становить 0,23, що є нормою; коефіцієнт концентрації позикового капіталу становить 0,14, що знаходиться в поза межами норми, оскільки підприємство залежне від позикових коштів; коефіцієнт співвідношення позикового та власного капіталу зменшився в порівнянні з попереднім роком на 2,1; коефіцієнт фінансової стійкості становить 0,30 і це в поза межами норми, це свідчить про те, що підприємство не є фінансово стійким; коефіцієнт фінансової стабільності зменшився в порівнянні з попереднім роком на 0,78 і становить 0,30, що є не нормою для підприємства та свідчить про його нестабільність;коефіцієнт фінансової залежності зменшився в даному періоді на 0,2 і знаходиться поза межами допустимого, при цьому 2,4 припадає на позикові кошти з 2,6;коефіцієнт маневреності власного капіталу становить 0,40, що не є нормою; коефіцієнт забезпечення власними засобами становить 0,05, що свідчить про недостатність забезпечення власними засобами підприємства.

Таблиця 2.4

Аналіз показників ліквідності

Показники	Нормативне значення	Фактичне значення		Відхилення, тис.грн.
		2020	2021	
Коефіцієнт покриття	> 1	0,97	1,24	0,27
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,6 - 0,8	0,59	0,66	0,07
Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності)	0,2 - 0,35	0,45	0,54	0,07
Маневреність власних оборотних засобів	0 – 1	- 0,01	- 0,36	- 0,35

З таблиці 2.4 видно, що коефіцієнт покриття більший за 1, а саме: у 2021 році – 1,24, у 2020 році – 0,97. Ми помічаємо деяке зниження цього показника у 2020 році на 0,41, і в 2021 році на 0,27. Тобто з кожним роком підприємство все менше може покрити свої поточні зобов'язання за рахунок оборотних активів.Коефіцієнт покриття характеризує співвідношення оборотних активів і поточних зобов'язань. Для нормального функціонування підприємства цей показник має бути більшим за 1.

Коефіцієнт швидкої ліквідності аналогічний коефіцієнту покриття, але обчислюється за вужчим колом поточних активів (з розрахунку виключають менш ліквідну їх частину – виробничі запаси). У нашому випадку, коефіцієнт швидкої ліквідності не відповідає нормативному значенню. Коефіцієнт абсолютної ліквідності відображає, яку частку поточних зобов'язань може погасити підприємство негайно. Цей показник щороку більше 0, але водночас є досить низьким. Отже, підприємство зможе погасити негайно незначну частку поточних зобов'язань.Коефіцієнт маневреності власних оборотних засобів становить -0,36 що не є нормою.

Проаналізувавши рентабельність даних показників табл.2.5, можна прийти до висновку, що рентабельність підприємства в загальному збільшилась, отже підприємство у 2021 році є більш прибутковим, аніж у 2020 році, про що свідчить позитивне відхилення.

Таблиця 2.5

Аналіз показників рентабельності

Показники	Фактичне значення		Відхилення (+ / -)
	2020	2021	
Рентабельність продукції, %	15,74	33,25	17,51
Рентабельність активів, %	26,82	51,76	24,94
Рентабельність сукупного капіталу, %	11,2	6,8	-4,4
Рентабельність власного капіталу, %	20,01	26,25	6,24

Ведення бухгалтерського та управлінського обліку та складання фінансової звітності на ТОВ «ОБІО» здійснюється за допомогою програми 1С Підприємство, у відповідності з основними принципами.

Організація управлінського та бухгалтерського обліку ТОВ «ОБІО» включає наступні напрямки: первинне спостереження та оформлення первинної документації; організація облікової реєстрації і ведення облікових регістрів; узагальнення облікової інформації та складання звітності.

Підприємство має самостійний баланс, розрахунковий, валютний та інші рахунки в банках, печатку зі своєю назвою, товарний знак та інші реквізити. ТОВ «ОБІО» відповідальність за своїми зобов′язаннями всім власним майном.

ТОВ «ОБІО» здійснює управлінський та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, складає фінансову, податкову та статистичну звітність у відповідності з чинним законодавством України. ТОВ «ОБІО» використовується традиційна система обліку та звітності.

Основним документом, що регламентує організацію та ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «ОБІО» є Наказ про облікову політику.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій ТОВ «ОБІО»є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

В бухгалтерську програму заносяться первинні документи, а сама програма дозволяє формувати будь-які реєстри, звіти, форми в перерізі: бухгалтерських рахунків; кореспондентів; об'єктів обліку.

Мета системи управлінського обліку і звітності ТОВ «ОБІО» - надання своєчасної, повної та достовірної інформації про діяльність підприємства менеджерам для прийняття ними обґрунтованих, ефективних рішень.

2.2. Формування облікової політики ТОВ «ОБІО»

Основним документом, що регламентує організацію та ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «ОБІО»,є Наказ про облікову політику.

Наказ про облікову політику – це внутрішній «нормативний» документ длярегулювання бухобліку. Саме з нього бухгалтер (а також і контролери приперевірці) черпають інформацію про обраний метод нарахування амортизації,спосіб створення резерву сумнівних боргів, вартісну межу для малоціннихнеоборотних матеріальних активів тощо.

Процес документування чітко визначається на законодавчому рівні.

Основними нормативно-правовими документами, які регулюють процесдокументування операцій, зокрема з обліку доходу підприємства, є Закон України«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Положення продокументальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку та Закон України«Про інформацію».

Усі первинні документи, облікові регістри і бухгалтерська звітність повиннескладатись українською мовою. Документи, які складені іноземною мовою та єпідставою для записів у бухгалтерському обліку мають бути перекладені надержавну мову. Підприємство може складати та зберігати первинні документи,регістри бухгалтерського обліку та фінансову та податкову звітність велектронному вигляді, проте на вимогу інших учасників господарських операційправоохоронних органів та інших відповідних органів у

межі їх повноваженьповинно виготовляти за свій рахунок їх копії на паперових носіях.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації продоходи і витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітностірегламентуються: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;П(С)БО 15 «Дохід»; П(С)БО 16 «Витрати».

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на ТОВ «ОБІО» здійснюється за допомогою програми 1С Підприємство, у відповідності з основними принципами.

Організаційна структура бухгалтерії ТОВ «ОБІО»представлена на рис. 2.2.

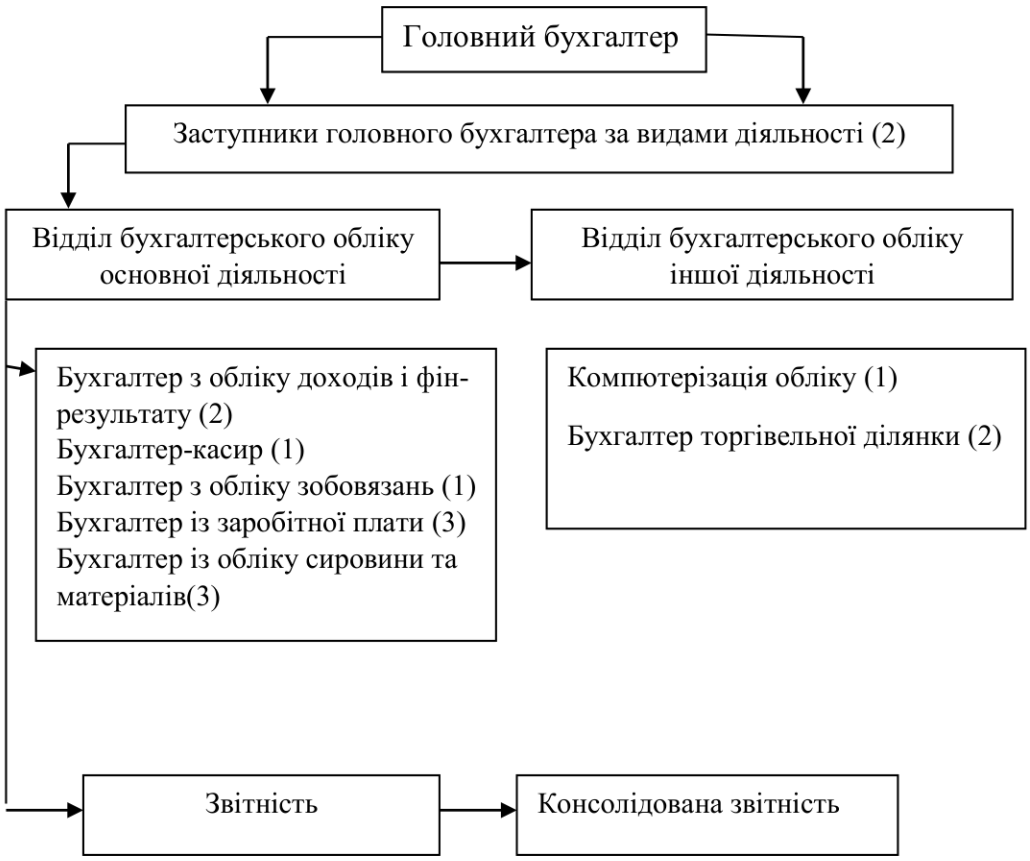


*Рис.2.2.***Організаційна структура бухгалтерії ТОВ «ОБІО»**

Головний бухгалтер ТОВ «ОБІО»узагальнює поступаючи дані і на основі їх складає баланс та фінансову звітність.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства: забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності; організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства; забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства; упорядковує та надає в установлені терміни фінансову звітність.

Функції головного бухгалтера представлені на рис.2.3.



Рис.2.3. **Функції головного бухгалтера ТОВ «ОБІО»**

Заступник головного бухгалтера:

1. Здійснює контроль за роботою з ведення бухгалтерського обліку зобов'язань і господарських операцій (реалізація послуг, розрахунків з постачальниками та замовниками за надані послуги, рух грошових коштів на валютних і гривневих рахунках).

2. Веде оперативний облік надходжень і платежів грошових коштів, здійснювати обов'язковий продаж частини валютної виручки, розміщує вільні грошові кошти на банківських депозитних внесках, складає щомісячні оперативні дані про рух грошових коштів за транзитним і поточними рахунками підприємства.

3. Бере участь у розробці та здійсненні заходів, спрямованих на дотримання фінансової дисципліни та раціональне використання ресурсів.

4. За узгодженням з головним бухгалтером і з дозволу директора надає кредиторам, інвесторам, аудиторам та іншим користувачам бухгалтерської звітності зіставну і достовірну бухгалтерську інформацію про стан розрахунків з дебіторами і кредиторами.

5. Здійснює листування з партнерами, готує необхідну інформацію з питань, що стосуються взаєморозрахунків.

6. Бере участь у визначенні змісту основних прийомів і методів ведення обліку і технології обробки бухгалтерської інформації.

7. Готує дані по відповідних ділянках бухгалтерського обліку для складання звітності.

8. Стежить за збереженням бухгалтерських документів, оформлює їх у відповідності зі встановленим порядком для передачі до архіву.

9. Бере учать: у проведенні економічного аналізу господарсько-фінансової діяльності підприємства за даними бухгалтерського обліку і звітності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, здійснення режиму економії і заходів щодо вдосконалення документообігу;у розробці та впровадженні прогресивних форм і методів бухгалтерського обліку на основі застосування сучасних засобів обчислювальної техніки; у проведенні інвентаризацій грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей.

10. Виконує роботи з формування, ведення і зберігання бази даних бухгалтерської інформації, вносить зміни до довідкової та нормативної інформації, використовуваної при обробці даних.

11. Бере участь у формуванні постановки завдань або окремих їх етапів, що вирішуються за допомогою обчислювальної техніки, визначає можливість використання готових проектів, алгоритмів, пакетів прикладних програм, що дозволяють створювати обгрунтовані системи обробки бухгалтерської інформації.

Бухгалтер з заробітної плати опрацьовує табель робочого часу, лікарняні листи, розрахунково-платіжна відомість (зведена) - типова форма № П-7, розрахунково-платіжна відомість працівника (типова форма № П-6), наказів про надання відпустки та виконує такі функції:

1. Здійснює прийом, аналіз і контроль табелів обліку робочого часу і готує їх до лічильної обробки.

2. Приймає і контролює правильність оформлення листків про тимчасову непрацездатність, довідок з догляду за хворими та інших документів, що підтверджують право на відсутність працівника на роботі, готує їх до лічильної обробки, а також для складання встановленої бухгалтерської звітності.

3. Здійснює нарахування заробітних плат працівникам підприємства, здійснює контроль за витрачанням фонду оплати праці.

4. Здійснює реєстрацію бухгалтерських проводок та їх рознесення.

5. Здійснює нарахування та перерахування страхових внесків у державні позабюджетні соціальні фонди, заробітних плат робітників і службовців, інших виплат та платежів, а також відрахування коштів на матеріальне стимулювання працівників підприємства.

6. Готує періодичну звітність по ЕСН у встановлені терміни, стежить за збереженням бухгалтерських документів, оформлює їх відповідно до встановленого порядку для передачі в архів.

7. Веде на основі відомостей виплату зарплати працівникам підприємства.

8. Здійснює контроль за дотриманням касової дисципліни, розрахунками з підзвітними особами.

9. Готує дані для складання балансу й оперативних зведених звітів про доходи і витрати грошових коштів.

10. Бере участь у розробці і впровадженні раціональної планової й облікової документації, прогресивних форм і методів ведення бухгалтерського обліку на основі застосування сучасних засобів обчислювальної техніки та інформаційних технологій.

11. Надає методичну допомогу працівникам підрозділів підприємства з питань бухгалтерського обліку, контролю, звітності й економічного аналізу.

12. Систематично підвищує свою кваліфікацію на курсах і семінарах з бухгалтерського обліку.

13. Виконує інші доручення головного бухгалтера (його заступника).

Бухгалтер із обліку сировини та матеріалів обробляєМ-1 «Журнал обліку вантажів, що надійшли»; М-2а «Акт списання бланків довіреностей»; М-3 «Журнал реєстрації довіреностей»; М-4 «Прибутковий ордер»; М-7 «Акт про приймання матеріалів»; М-8 «Лімітно-забірна картка»; М-9 «Лімітно-забірна картка»; М-10 «Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів»; М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів»; М-12 «Картка № складського обліку матеріалів»; М-13 «Реєстр № приймання-здачі документів»; М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів на складі»; М-15 «Акт про приймання устаткування»; М-15а «Акт приймання-передачі устаткування до монтажу»; М-16 «Матеріальний ярлик»; М-17 «Акт № про виявлені дефекти устаткування»; М-18 «Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу»; М-19 «Матеріальний звіт»; М-21 «Інвентаризаційний опис №»; М-23 «Акт № про витрату давальницьких матеріалів»; М-26 «Картка обліку устаткування для установлення»; М-28 «Лімітно-забірна картка №»; М-28а «Лімітно-забірна картка №» та виконує такі функції:

1. Виконує роботу з ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог чинного законодавства в частині, що стосується обліку належать органі-

зації матеріалів, оприбуткування матеріалів, розрахунку фактичної собівартості матеріалів і т.п.

2. Бере участь у розробці та здійсненні заходів, спрямованих на дотримання фінансової дисципліни та раціональне використання ресурсів.

3. Здійснює прийом і контроль первинної документації на даній ділянці бухгалтерського обліку і готує їх до рахункової обробки.

4. Відбиває на рахунках бухгалтерського обліку операції з обліку матеріалів.

5. Складає звітні калькуляції за фактичною собівартістю матеріалів з урахуванням всіх витрат.

6. Проводить нарахування податків, що виникають на даній ділянці.

7. Забезпечує керівників, кредиторів, інвесторів, аудиторів та інших користувачів бухгалтерської звітності порівнянною і достовірною бухгалтерською інформацією по відповідній ділянці обліку.

8. Розробляє робочий план рахунків, форми первинних документів, що застосовуються для оформлення господарських операцій, по яких не передбачені типові форми, а також форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності, бере участь у визначенні змісту основних прийомів і методів ведення обліку і технології обробки бухгалтерської інформації.

9. Готує дані по відповідній ділянці бухгалтерського обліку для складання звітності, стежить за збереженням бухгалтерських документів, оформляє їх відповідно до встановленого порядку для передачі в архів.

10. Виконує роботи з формування, ведення і зберігання бази даних бухгалтерської інформації, вносить зміни до довідкової та нормативної інформації, що використовується при обробці даних.

*Бухгалтер з обліку розрахунків і зобов'язань*обробляє договір купівлі-продажу, накладні; рахунки-фактури; акти приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг); податкові накладні; товарно-транспортні накладні та виконує такі функції:

1. Самостійно складає або приймає до обліку первинні документи, систематизує інформацію, відображену в цих документах, готує проміжні розрахунки для обліку господарських операцій та подає їх до розгляду.

2. Здійснює накопичення та узагальнення інформації у потрібному розрізі (деталізації) про: нараховує заробітну плату, виконує інші розрахунки з працівниками, громадянами та юридичними особами відповідно до чинного законодавства.

3. Бере участь у проведенні інвентаризації активів та зобов'язань. Веде аналітичний облік у розрізі об'єктів позабалансового обліку. Постійно знайомиться та вивчає нові нормативно-методичні документи та довідкові документи з питань організації бухгалтерського обліку.

Бухгалтер з обліку доходів і результатів діяльності обробляє прибутковий касовий ордер, виписка банку, рахунок фактура", товарно-транспортна накладна, накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт приймання виконаних підрядних робіт та виконує такі функції.

1. Підготовка первинних документів для покупців та підрядників (акти виконаних робіт та видаткові накладні).

2. Реєстрація податкових накладних/розрахунків коригувань до податкових накладних через систему МЕДОК в цілому по підприємству.

3. Аналіз та контроль дебіторської заборгованості з покупцями та замовниками; підготовка відповідної звітності для керівництва; розрахунок резерву сумнівних боргів тощо.

4. Проведення звірки з покупцями, замовниками та постачальниками.

5. Перевірка, аналіз та контроль операцій з обліку доходів та витрат, які відображені в бухгалтерському та податковому обліках бухгалтерами ТЦ.

Для чіткої організації виробництва та планування роботи з метою раціонального розподілу праці на підприємствах будь-якої форми власності, в установах та організаціях розробляються посадові інструкції.

Залежно від виміру облікової політики, за її допомогою вирішуються різні завдання щодо діяльності суб'єкта господарювання (табл.2.6).

Таблиця 2.6

Систематизація завдань облікової політики за її вимірами

№ з/п	Виміри облікової політики	Завдання облікової політики
1	Соціальний	Створення соціальних гарантій для захисту зовнішніх користувачів шляхом забезпечення єдності інтерпретації даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності
2	Економічний	Отримання ефекту від використання раціональної облікової політики, тобто оптимальне забезпечення інформацією потреб управління, скорочення обсягів документообігу, підвищення дієвості внутрішньогосподарського контролю
3	Поведінковий	Використання наданої свободи дій з питань організації бухгалтерського обліку для створення дієвої системи бухгалтерського обліку на підприємстві, яка забезпечить дотримання інтересів власника
4	Психологічний	За допомогою елементів облікової політики та за умови конкретизації вимог до характеру необхідних даних досягається найбільш повне та ефективне забезпечення інформацією всіх рівнів управління
5	Інформаційний	Сталість облікової політики та розкриття у фінансовій звітності дозволяє на її основі будувати прогнози майбутнього стану об'єкта
6	Юридичний	Використання документів з облікової політики для усунення невизначеностей у нормативних документах з бухгалтерського обліку та у якості письмових доказів при вирішенні господарських спорів, конфліктів з податковими органами

Коло осіб, які прагнуть і мають бути обізнані з обліковою політикою підприємства, досить широке. Такими особами можуть бути як зовнішні, так і внутрішні суб'єкти.

Таблиця 2.7

Зацікавлені особи щодо облікової політики ТОВ «ОБІО»

№ з/п	Зацікавлені особи	Інтерес щодо облікової політики	Форма реалізації інтересів
Внутрішні користувачі			
1	Власники підприємства	організація і ведення бухгалтерського обліку таким чином, щоб забезпечувалося виконання триєдиного завдання: збереження майна власника;	- ініціювання формування облікової політики; - остаточне затвердження документів з оформлення облікової політики;

Продовження табл.2.7

		надання інформації для управління підприємством; формування фінансових результатів	- використання як інструменту організації бухгалтерського обліку на підприємстві; - визначення вимог до суб'єктів формування щодо забезпечення відповідності облікової політики інтересам власників
2	Керівник підприємства	несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та дотримання законодавства у ході виконання господарських операцій	- формування облікової політики підприємства; - затвердження документів з документального оформлення облікової політики; - контроль за виконанням прийнятої облікової політики
3	Головний бухгалтер	особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, за виконання і дотримання встановленої облікової політики, її відповідності законодавству та особливостям діяльності підприємства	- приймає рішення про формування облікової політики; - забезпечує обов'язкове дотримання і виконання положень облікової політики; - здійснює контроль за виконанням облікової політики працівниками облікових підрозділів
Зовнішні користувачі			
4	Аудитор	ознайомлення зі способами, які використовувалися для складання звітності, оцінка їх відповідності чинному законодавству для висловлення думки про достовірність звітності; джерело для отримання додаткових доходів аудиторської фірми	- надання послуг з формування облікової політики, перевірки її дотримання і відповідності законодавству; - для отримання інформації про способи, які використовувалися при складанні звітності для проведення перевірки; - використання для планування і безпосереднього здійснення аудиту
5	Контролюючі органи (податкова служба)	регламентація в обліковій політиці основних засад формування бази та обліку об'єктів оподаткування	перевірка регламентації обраних способів ведення податкових розрахунків у внутрішніх документах підприємства, відповідність чинному законодавству та їх дотримання
6	Інвестори, кредитори та інші користувачі звітної інформації підприємства	розуміння способів і прийомів, які використовувалися для отримання показників прибутку; забезпечення порівняння даних	ознайомлення з обліковою політикою та її аналіз в частині розкриття у фінансовій звітності

В таблиці 2.7 узагальнено групи осіб, які цікавляться обліковою політикою та їх пріоритетні інтереси.

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

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій.

2.3. Основні положення облікової політики ТОВ «ОБІО»

На сьогодні для прийняття управлінських рішень керівництво компанії має бачити реальний фінансовий стан своєї діяльності, на об’єктивність показників якого впливає повнота та грамотність розробленої ОП.

ТОВ «ОБІО» сформована на основі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, інших нормативних актів і внутрішніх документів підприємства.

Суб’єкти господарювання, що використовують міжнародні стандарти для складання облікової політики та ведення обліку загалом отримують великий спектр можливостей деталізації інформації, але й суворіші вимоги загалом. Тому застосування економічно обґрунтованої ОП дозволить ТОВ «ОБІО» впливати на ефективність використання фінансових, трудових та матеріальних ресурсів.

Аналіз змісту ОП ТОВ «ОБІО» допоможе визначити наскільки ґрунтовним є підхід до її формування та як ефективно вона може бути застосована при ведені обліку. Тож розглянемо детальніше даний внутрішній документ, досліджуючи повноту відображення елементів ОП за основними об’єктами обліку ТОВ «ОБІО».

При формуванні звітності за МСФЗ, положення ОП, присвячене основним засобам є дуже важливою для компанії. При відображенні елементів ОП

основних засобів основним джерелом є МСБО 16 «Основні засоби». ОП компанії щодо ОЗ розкриває такі елементи: порядок визначення вартості придбаних та власно створених ОЗ, а також вартості незавершеного будівництва, групи ОЗ, терміни корисного використання кожної групи ОЗ, порядок обліку витрат на ремонт, реконструкцію та модернізацію, порядок обліку прибутків (збитків) від вибуття ОЗ, метод нарахування амортизації ОЗ, порядок вибуття об'єктів ОЗ.

Здійснюючи перехід на МСФЗ та використовуючи МСБО 16, компанія прийняла модель переоцінки ОЗ, що вимагає проведення переоцінок з достатньою регулярністю таким чином, щоб балансова вартість основних засобів станом на звітну дату суттєво не відрізнялась від їх справедливої вартості.

Ми вважаємо, що ТОВ «ОБІО» має визначити порядок та регулярність визначення порогу суттєвості для проведення переоцінок ОЗ. Також компанії варто визначитись щодо ліквідаційної вартості ОЗ, інформація щодо якої не була висвітлена в положенні.

Так як підприємство почало складати звітність за МСФЗ лише в останні 5 років, основні засоби, визнані після дати переходу на МСФЗ, вимагають регулярної переоцінки. Невизначена регулярність ускладнює майбутню оцінку впливу різниці між справедливою вартістю ОЗ та їхбалансовою вартістю, а також впливу цього питання на резерв переоцінки, відстрочені податкові активи та на витрати з амортизації минулих періодів.

Беручи до уваги значну частку ОЗ в активах та істотну вірогідність суттєвості собівартостей їх частин, підприємству варто вести компонентний облік. За МСБО 16 суттєвість собівартості частини ОЗ говорить про обов'язковість її окремої амортизації.

Питання знецінення ОЗ також розглядається в ОП як «зменшення корисності нефінансових активів». Дане положення розглядає умови до визначення сум очікуваного відшкодування активу, порядок їх визначення, критерії зменшення корисності активів, порядок та облік списання таких активів.

ТОВ «ОБІО» також зазначає регулярність перегляду збитків від зменшення корисності на факти існування чи зменшення, процедуру відновлення таких збитків та їх облік.

У положенні не зазначались ознаки можливого зменшення корисності активу, так як такі показники зазначені в п. 12 МСБО 36 «Зменшення корисності активів», а те що чітко і однозначно відображено в стандартах не потрібно описувати в ОП. Та все ж на практиці кожне підприємство ідентифікує власні фактори знецінення, що притаманні галузі, у якій розвивається компанія.

Явним недоліком цього положення є відсутність причин для проведення щорічного тестування активу на зменшення корисності та основних принципів такого тесту. Також варто зазначити особливості формування тих грошових потоків, що беруть участь в тесті, та порядок відображення збитку від зменшення корисності активів, що були раніше переоцінені.

У частині положення ОП щодо нематеріальних активів (далі НМА) висвітлено модель оцінки НМА, метод нарахування амортизації, критерії визнання власно створених НМА згідно МСБО 38 «Нематеріальні активи».

ТОВ «ОБІО» дуже стисло розкрила класи НМА, які вона обліковує у звітному періоду, зазначивши лише програмні продукти та інші НМА. Також відсутній порядок визначення строків корисного використання і порядок їх перегляду по кожній групі НМА. Тема обліку гудвілу не була розкрита зовсім.

У положенні щодо запасів ТОВ «ОБІО» розглядає порядок визначення вартості придбаних та власновироблених запасів, методику оцінки запасів при їх відпуску у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті. При цьому не висвітлено питання щодо витрат, що входять до собівартості запасів.

Також не зазначений порядок визначення та проведення списання застарілих та неліквідних запасів. До проведення таких процедур бажано проводити уцінку, порядок якої також не розкритий в ОП запасів.

На підприємстві визначають два види собівартості: собівартість реалізованої продукції; виробнича собівартість.

Виробнича собівартість є частиною собівартості реалізації та включає такі витрати: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі витрати; постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Таким чином, виробнича собівартість продукції включає тільки витрати, безпосередньо пов'язані з її виробництвом, а в частині витрат на управління – тільки розподілені загальновиробничі витрати.

Прямі матеріальні витрати:

Вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу продукції, яка виробляється, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до виробництва готової продукції. Прямі матеріальні витрати зменшують на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

Прямі витрати на оплату праці:

Заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до виробництва готової продукції.

Інші прямі витрати:

Зокрема, відрахування на соціальні заходи; плата за оренду земельних і майнових паїв; амортизація; втрати від браку, що складаються з вартості забракованої продукції з технологічних причин; неминучий брак.

Змінні загальновиробничі витрати:

Витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехом), які змінюються прямо/майже прямо пропорційно зміні обсягу виробленої продукції.

Підприємством самостійно визначено, що усі загальновиробничі витрати підприємства являються постійними.

Постійні розподілені загальновиробничі витрати:

Витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Такими витратами є: витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інші послуги з утримання виробничих приміщень; недостачі НЗП, недостачі і втрати від псування МЦ в цехах в межах норм природних втрат; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, оперативну оренду ОС, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати, пов'язані з підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, екологічного управління; амортизація ОС загальновиробничого призначення; витрати на оплату праці та внески на соціальні заходи; витрати на охорону праці, техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства; суми нарахованих податків і зборів, встановлених ПКУ, інших обов'язкових платежів пов’язані з виробничою діяльністю; поліпшення і ремонт ОС загальновиробничого призначення.

Об’єкт витрат – це готова продукція підприємства (плити теплоізоляційні з мінеральної вати на синтетичному зв"язуючому), напівфабрикати (заготовка), некондиція, крихта мінеральної вати, вироби мінераловатні базальтові.

Базою розподілу загальновиробничих витрат на підприємстві є обсяг (кількість) матеріальних витрат.

Постійні загальновиробничі витрати відносять до складу виробничої собівартості продукції в частині, що відповідає нормальній виробничій потужності.

Для розподілу зазначених витрат між об’єктами необхідно визначити норматив (коефіцієнт) витрат на одиницю об’єкта калькулювання, який розраховується за наступною формулою:

Норматив загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу = фактична сума загальновиробничих витрат, яка підлягає розподілу / величина бази розподілу за звітний період

Помноживши розрахований норматив загальновиробничих витрат, які підлягають розподілу, на величину бази розподілу, яка відноситься до конкретного об'єкта витрат (виду продукції), визначається частина загальновиробничих витрат, що включається у виробничу собівартість даного виду продукції у звітному періоді.

Витрати, які зібрані на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», що включаються до витрат виробництва, підлягають списанню в кінці звітного періоду в дебет рахунку 23 «Виробництво» з одночасним їх розподілом між об'єктами калькулювання (в розрізі яких і ведеться аналітичний облік на субрахунках до рахунку 23 «Виробництво»), пропорційно тій чи іншій базі.

Підприємство може переглянути чинну базу розподілу та обрати нову. Необхідність у цьому виникає в тому випадку, коли змінюються обставини, на яких базувався її вибір.

Управлінський облік витрат, що формують собівартість продукції підприємство здійснює за видами продукції, за статтями калькуляції, за економічними елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати).

Собівартість при вибутті усіх видів запасів визначається із застосуванням формули FIFO («перше надходження — перший видаток»). Чиста вартість реалізації представляє собою попередньо визначену ціну продажу в звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

Виручка від продажу продукції є одним з ключових показників діяльності ТОВ «ОБІО», щодо якого зовсім недавно вступив в силу новий МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами».

Основний зміст даного МСФЗ полягає в тому, що всі контракти мають бути проаналізовані як активи і контрактні зобов'язання, що означає визначення виручки тільки у випадках збільшення чистого активу або зменшення чистого зобов'язання за договором. Тобто передача ТОВ «ОБІО» обіцяних

послуг є підставою для визнання доходу у сумі, що відображає компенсацію, яку отримає підприємство в обмін на ці послуги.

Тож положення ОП щодо визнання доходів свідчать про події, що є підставою до визнання виручки, про порядок виконання послуг та про метод формування ціни. ТОВ «ОБІО» зазначає методи, за допомогою яких визначається оцінка ступеня виконання свого обов'язку по договору, підхід до оцінки виручки, а також говорить про п'ятирівневу модель визнання доходу, передбачену МСФЗ.

Застосування обмеженого професійного судження під час визнання виручки, суттєвість суми виручки та велика кількість операцій дає можливість говорити про те, що дане положення не виключає можливості завищення виручки через передчасне визнання доходу для досягнення поточних та майбутніх цілей або ж її заниження через неправильне переміщення доходів до пізнішого періоду.

Варто зазначити, що переваги розкриття інформації за цим МСФЗ в ОП товариства та його застосування при складанні фінансової звітності будуть очевидними тільки в наступних періодах, як тільки стандарт буде повністю вбудованим у корпоративну звітність.

Виходячи з фінансової звітності ТОВ «ОБІО» за звітний період має суттєві залишки торгової, іншої поточної та іншої дебіторської заборгованості. Для забезпечення такого виду заборгованостей у компанії створено резерв під очікувані кредитні збитки. Даний резерв було сформовано як результат змін МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» щодо моделей знецінення, які були викликані положеннями МСФЗ 15. Метою нової моделі знецінення є визнання резерву та покриття збитків за його рахунок в майбутньому.

На підприємстві ще не було створено окремого положення ОП, щодо регулювання, створення та використання резерву під знецінення торгової та іншої дебіторської заборгованостей. На разі інформація розкрита в підпункті положення ОП «Знецінення фінансових інструментів».

Для підвищення прозорості інформації, в ОП слід виділити критерії створення даного резерву під знецінення. Сам підпункт говорить про розміри резервів, метод за яким створюється резерв, про порядок розрахунку коефіцієнти сумнівності та списання заборгованостей. Зазначимо, що для оцінки ризику, компанія використовує спрощену модель.

Досить ґрунтовно компанія підійшла до формування ОП фінансових інструментів, фінансових активів та зобов'язань. Під час створення даної політики, компанією використовувались МСФЗ 9 та МСФЗ 15.

ТОВ «ОБІО» структуровано розкриває інформацію щодо похідних та непохідних фінансових інструментів, розкриває їх класифікацію, первісне визнання, наступну оцінку, їх облік та відображення у звітності.

Щодо забезпечень винагород та виплат співробітникам, то в системі ОП ТОВ «ОБІО» не створено окремого положення, який би розглядав створення резерву на довгострокові та короткострокові винагороди працівникам. Однак підприємство розглядає в ОП «Зобов'язання з пенсійного забезпечення та інших виплат» програми з визначеними виплатами, що містять відомості про порядок формування та обліку вартості зобов'язань за пенсійними програмами з визначеними виплатами, а також виплати по закінченні трудової діяльності.

Також змістовним є положення «Оренда», що визначає ознаки операційної оренди, порядок та метод списання витрат, пов'язаних з операційною орендою та розглядає підхід до оцінки та виконання договорів оренди компанією як орендарем, так і орендодавцем. За 2018 та 2019 роки у ТОВ «ОБІО» були відсутні в обліку активи у формі права користування та зобов'язання по оренді.

Окремі положення ОП ТОВ «ОБІО» присвячені стислому визначенню виданим авансам, грошам та їх еквівалентам, акціонерному, додатковому капіталам, операціям в іноземній валюті, фінансовим доходам та витратам.

Загалом ОП ТОВ «ОБІО» є якісною та грамотно складеною, але не повною. При доповненні ОП компанії слід приділити увагу визнанню доходів,

резерву під знецінення торгової та іншої дебіторської заборгованостей, процесам переоцінки та знеціненню активів та створенню резерву на винагороди працівникам.

Висновки до розділу 2

ТОВ «ОБІО» здійснює управлінський та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, складає фінансову, податкову та статистичну звітність у відповідності з чинним законодавством України. ТОВ «ОБІО» використовується традиційна система обліку та звітності.

Основними нормативно-правовими документами, які регулюють процесдокументування операцій, зокрема з обліку доходу підприємства, є Закон України«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Положення продокументальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку та Закон України«Про інформацію».

Основним документом, що регламентує організацію та ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «ОБІО» є Наказ про облікову політику.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації продоходи і витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітностірегламентуються: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;П(С)БО 15 «Дохід»; П(С)БО 16 «Витрати».

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на ТОВ «ОБІО» здійснюється за допомогою програми 1С Підприємство, у відповідності з основними принципами.До документів, якими оформлюють облікову політику, належать не тільки накази і розпорядження, але й різноманітні внутрішні правила, положення, регламенти і процедури, рішення власників (загальних зборів) тощо. Вибір конкретного типу документу залежить від внутрішнього розпорядку підприємства і характеру питання облікової політики.

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

РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ УДОСКОНАЛЕННЯОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Зміни та доповнення.облікової політики підприємствадля її покращення

Нормативно-правова України база дає наступне визначення обліковійполітиці – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуютьсяпідприємством для складання та подання фінансової звітності [42]. Також підобліковою політикою розуміють конкретні принципи, основи, домовленості,правила та практики, які застосовуються суб'єктами господарювання прискладанні та поданні фінансових звітів[50].

Отже, облікова політика є важливимінструментом формування фінансової звітності та обов'язковим елементомфінансового обліку.

Принципи та методи організації бухгалтерського обліку на рівніпідприємства закріплюються у Наказі про облікову політику, що не маєпередбаченої законодавством типової форми та складається підприємством удовільній формі. Цей внутрішньогосподарський нормативно-правовий акт єосновним у сфері методики та організації бухгалтерського обліку.

ТОВ «ОБІО» має затверджену облікову політику. Дляпідвищення ефективності господарської діяльності необхідно детально дослідитидіючу облікову політику та ввести зміни до її структури задля вдосконаленняорганізації обліку підприємства.

Удосконалення облікової політики мають бути розроблені відповідно дочинних методичних рекомендації щодо облікової політики підприємстваатверджених Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 року № 635,Закону України про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні таНаціональних положень (стандартів) бухгалтерського обліку [44].

Розглянемо два напрямки удосконалення облікової політики – аналіз таконтроль. Одночасне використання цих напрямків дозволить виявити наявнінедоліки та своєчасно внести зміни до діючої облікової політики.

Метою аналізу існуючої облікової політики є визначення відповідностіоблікової політики затвердженим методичним рекомендаціям. Після знаходженняневідповідностей чи можливостей для покращення – необхідно внести зміни додокументації та через деякий проміжок часу провести контроль чи відповідаєнововведена діюча система обліку новоствореному Наказу «Про обліковуполітику». Рекомендуємо підприємству ТОВ «ОБІО»здійснювати перевірку актуальності облікової політики щорічно.

Запропоновані напрямки нададуть можливість дотримуватись єдиноїметодології обліку на підприємстві, надавати чітку та достовірну інформацію профінансовий стан та результати діяльності підприємства у фінансових звітах,підвищать ефективність системи документообігу. Також цей підхід дозволитьпідтримувати відповідність прийнятої облікової політики вимогам чинногозаконодавства та НП(С)БО [36].

Потрібно відмітити, що відповідно дорозділу ІІІ Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємствоможе змінити облікову політику у тому випадку, якщо її зміна забезпечить більшдостовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерськомуобліку і фінансовій звітності [44].

У випадку контролю у форматі аудиту наявність сформованої і належнимчином оформленої облікової політики є важливою умовою проведення якісногоаналізу з боку перевіряючих, оскільки в протилежному випадку забезпечитипідтвердження достовірності фінансових звітів є неможливим, черезневпевненість та неоднозначність у способах, процедурах та прийомах, яківикористовувалися під час складання звітності [30].

Проаналізуємо діючу облікову політикуТОВ «ОБІО». На фінансовий результат прямийвплив мають методи нарахування амортизації, методи оцінки вибуття запасів,методи формування резерву сумнівних боргів, методи

створення забезпеченнямайбутніх витрат і платежів тощо. Отже, можемо стверджувати, що розмірприбутку (збитку), який відображається у фінансовій звітності підприємства,носить певною мірою суб'єктивний характер, так як залежить від вибору тих чиінших облікових процедур та методів обліку.

Методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальнихактивів, нематеріальних активів, у разі якщо вони обліковуються за первісноювартістю, обираються підприємством самостійно з урахуванням очікуваногоспособу отримання економічних вигод від його використання [27].

Напідприємстві ТОВ «ОБІО» амортизація основних засобів танематеріальних активів ведеться прямолінійним способом, при цьому на балансіпідприємства знаходяться інші необоротні активи.

Пропонуємо, по-перше, затвердити терміни корисного використання заоб’єктами основних засобів, та, по-друге, переглянути підхід до амортизаціїосновних засобів, що безпосередньо залучені у виробництво. Пропонуємовиділити виробниче обладнання та для розрахунку їх амортизаціївикористовувати кумулятивний метод.

Термін експлуатації довжиною в 15 років сприяє зниженню собівартостівиготовлених робіт, а отже і виробленої продукції. Візьмемо до уваги, що черезпевний проміжок часу з’являться додаткові ремонтно-експлуатаційні витрати,котрі будуть збільшувати собівартість та зменшувати фінансовий результат.

Завдяки впровадженню кумулятивного методу більша частина вартості основногозасобу амортизується у перші роки використання. В період, коли обладнанняпотребуватиме ремонту, підприємство отримає можливість збільшити сумивитрат на ремонтні роботи без відповідного росту витрат виробництва, та зокремасобівартості, адже сума амортизаційних відрахувань зменшиться.

Враховуючи позитивний та негативний вплив на фінансовий результатпереоцінки основних засобів та нематеріальних активів рекомендуємо

нездійснювати переоцінку основних засобів та нематеріальних активів засправедливою вартістю на дату балансу. Так як підприємство не може здійснитипереоцінку самостійно відповідно до ст. 7 Закону від 12.07.01 р. № 2658-III «Прооцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» топереоцінка потребуватиме додаткових витрат коштів та часу, та буде економічнонедоцільною [52].

Значною частиною активів підприємства є запаси, що призначені дляздійснення основної діяльності. На законодавчому рівні затверджено декілька методіввизначення вартості запасів, при використанні яких підприємство може отримати різнірезультати щодо собівартості використаних запасів та їх залишку на кінець звітногоперіоду. Підприємство ТОВ «ОБІО» вважає одиницеюбухгалтерського обліку запасів їх однорідну групу (вид) та у обліковій політицізатвердило оцінювання запасів при вибутті за методом ідентифікованої собівартості.

Перевагою цього методу є його висока точність та дозволяє достовірно оцінити запасипри їх вибутті. Для підприємства, котре виготовляє продукцію під замовлення цейметод є оптимальним.

Для підвищення точності відображення фінансового результату пропонуємододати до облікової політики наступні уточнення стосовно обліку запасів: вбухгалтерському обліку запаси відображати за первісною вартістю; первісну вартістьзапасів, придбаних за плату, визначати по собівартості, організувати аналітичнийоблік руху готової продукції за підрозділами; наднормативні втрати та нестачі,відсотки за користування кредитами, витрати по збуту і інші витрати, не пов'язані зпридбанням запасів, в первісну вартість запасів не включати, а відображати ввитратах періоду; в бухгалтерському обліку запаси відображати за первісною вартостіреалізації; знос малоцінних і швидкозношуваних предметів нараховувати в розмірі100% при передачі в експлуатацію.

Підприємство прийняло рішення не створювати резерв сумнівних боргів.Зауважуючи значні коливання дебіторської заборгованості за останні 3

рокидоцільним буде переглянути позицію та затвердити створення резерву сумнівнихборгів із застосуванням методу абсолютної суми сумнівної заборгованості.

Аналізуючи платоспроможність сумнівних дебіторів та визначаючи суму сумнівноїзаборгованості підприємство запобігає кризи неплатоспроможності. За необхідностіпотрібно розраховувати коефіцієнт сумнівності шляхом визначення питомої вагибезнадійних боргів у чистому доході. Нарахування суми резерву сумнівних боргіввідображається за Дт субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» у кореспонденціїз Кт рахунку 38 «Резерв сумнівних боргів» Погашення дебіторської заборгованостімає позитивний вплив на формування чистого прибутку.

Витрати є важливим фактором, що впливає на формування фінансовогорезультату. ТОВ «ОБІО» веде облік витрат на рахунках 8 класу«Витрати за елементами» та 9 класу «Витрати діяльності». Наразі в обліковійполітиці не деталізується метод обліку витрат і калькулювання собівартості [42].

Враховуючи особливості підприємства, а саме виготовлення продукції зазамовленням, пропонуємо включити до облікової наступне: застосовуватинормативний метод обліку витрат; оцінку готової продукції здійснювати запланową собівартістю з наступним врахуванням відхилень; при нормальнихпотужностях базою розподілу постійних загальновиробничих витрат вважатигодини праці. Нормування виробничих витрат на замовлення, що приймаютьсядо виконання, дасть змогу налагодити ефективне ціноутворення підприємства.

Порівняння фактично понесених витрат із запланованими показниками черезрозрахунок відхилень дасть менеджменту підприємства вичерпну інформаціющодо перевитрат або економії матеріальних, трудових, фінансових ресурсів,витрачених на виробництво конкретної замовленої покупцем продукції. З оглядуна ці дані будуть прийняті своєчасні коригуючі керівні рішення для виправленняситуації та зменшення витрат.

Також доречним буде затвердження у обліковій політиці обов’язковогобюджетування, зокрема складання бюджетного звіту про прибуток (збиток)підприємства на рік та щоквартально.

Також пропонуємо доповнювати Наказ внутрішніми правилами,положеннями, інструкціями, зразками типових документів, графікамидокументообороту, рішеннями власників тощо, котрі будуть розробленікерівництвом підприємства та закріплені у додатках до Наказу [42].

Отже, наказ про облікову політику є важливим внутрішнім нормативно-правовим документом підприємства, мета якого полягає у створенніінформаційної системи, котра забезпечить одержання достовірної інформації промайновий та фінансовий стан підприємства і результати його діяльності.

Дляотримання достовірної інформації щодо результатів фінансової діяльностіпідприємства, зокрема отримання прибутку(збитку) важливим є утвердженняоблікової політики з урахуванням його індивідуальних особливостей. Напідприємстві ТОВ «ОБІО» є затверджена облікова політика,проте після детального аналізу її елементів було запропоновано зміни тадоповнення для її покращення. У разі утвердження нової облікової політики зурахуванням запропонованих змін очікується підвищення якості інформаційногозабезпечення користувачів інформації та покращення обліку фінансовихрезультатів підприємства.

Для постійного підвищення актуальності обліковоїполітики рекомендуємо використовувати такі напрямки удосконалення обліковоїполітики як аналіз та контроль.

3.2. Методичні положення облікової політики з метою внутрішнього контролю

Методичні положення облікової політики для цілей внутрішнього контролю є важливою частиною діяльності економічного суб'єкта, які дозволя-

ють визначити порядок та якісно обліковий процес, а також реалізувати контрольну функцію бухгалтерського обліку.

Пояснимо свою позицію щодо методичних положень облікової політики для цілей внутрішнього контролю та охарактеризуємо такими тезами [46]:

–контроль є однією з функцій управління, кожен здійснює управління (структурний підрозділ, посадова особа) та виконує контрольну функцію в межах своїх повноважень, посадових обов'язків;

– внутрішній контроль, виходячи з вимог нормативних актів, що регулюють бухгалтерський облік, здійснює суб'єкт обліку відповідно до положення, затвердженого в рамках облікової політики;

– методичні положення облікової політики з метою внутрішнього контролю у вузькому значенні представлені положенням про нього, а в широкому - положеннями облікової політики, дотримання яких піддається перевірці в процесі його здійснення;

– положення про внутрішній контроль складає, крім іншого, технічний аспект облікової політики, а його зміст визначає мету, завдання, принципи, види, форми, прийоми та способи, предмет, об'єкти, періодичність та терміни здійснення, порядок оформлення результатів контрольної діяльності бухгалтерії, формуючи цим методичні положення облікової політики з метою внутрішнього контролю.

При розробці методичних положень облікової політики з метою внутрішнього контролю аграрні підприємства можуть адаптувати з урахуванням своїх особливостей норми документів, що регулюють внутрішній фінансовий контроль [38].

Метою внутрішнього контролю, на нашу думку, є забезпечення економності, ефективності та результативності використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів підприємства.

Досягненню цілей внутрішнього контролю, спрямованих на забезпечення законності, економічної доцільності фактів господарського життя, достовірності облікової інформації, і навіть збереження майна економічного су-

б'єкта багато в чому сприяють норми облікової політики. Насамперед, ті з них, які доцільно закріпити у положенні про внутрішній контроль: його ціль, завдання, принципи, види, форми, прийоми та способи, суб'єкти, предмет, об'єкти, періодичність та терміни здійснення, оформлення результатів.

Мета внутрішнього контролю підприємства може бути досягнута шляхом вирішення таких завдань, як:

- встановлення відповідності документального оформлення, відображення у бухгалтерському обліку та звітності фактів господарського життя вимогам нормативних актів;

- визначення відповідності здійснюваних фактів господарського життя та облікових операцій регламентованим повноваженням працівників;

- перевірка дотримання вимог нормативних актів щодо забезпечення безпеки майна [31];

- оперативне виявлення, усунення та припинення неправомірних дій посадових осіб, які негативно впливають на ефективність використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Здійснення внутрішнього контролю ґрунтується на певних принципах.

Принцип законності передбачає повне дотримання нормативних правових актів, і навіть локальних нормативних актів підприємства.

Принцип об'єктивності проявляється у об'єктивному здійсненні суб'єктом внутрішнього контролю контрольних процесів, виходячи з нормативних актів і локальних документів підприємства, яке недопускає конфлікту інтересів.

Принцип ефективності передбачає, що отримання результатів внутрішнього контролю забезпечується найменшим обсягом матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, що витрачаються на його здійснення.

Принцип незалежності означає відсутність умов, які створюють загрозу можливості суб'єкта внутрішнього контролю об'єктивно і об'єктивно виконувати свої обов'язки.

Принцип системності полягає у здійсненні внутрішнього контролю об'єктів із заданою періодичністю з метою підтвердження його надійності, достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності, а також підготовки пропозицій щодо підвищення економності та результативності використання коштів фінансового забезпечення діяльності підприємства.

Принцип відповідальності означає, що суб'єкт внутрішнього контролю відповідає перед керівником за своєчасне надання повної та достовірної інформації за результатами його здійснення [39].

Внутрішній контроль може здійснюватися у таких видах:

- операційний, який проводитиметься з метою контролю за формуванням фінансового результату за видами діяльності;

- оптимізаційний, що здійснюється з метою контролю над раціональним використанням ресурсів, дотриманням встановлених і нормативів;

- контроль за збереженням активів підприємства;

- контроль за достовірністю облікової інформації про фінансове становище, фінансові результати та рух грошових коштів підприємства;

- контроль за відповідністю порядку формування облікової інформації нормативним актам і локальним нормативним актам підприємства.

Термінологічні проблеми опису процесу внутрішнього контролю становлять значну частину проблем, які практикують бухгалтери при формуванні облікової політики підприємства. Розробляючи положення про внутрішній контроль у частині опису його форм, працівнику підприємства, на якого покладено ведення бухгалтерського обліку, необхідно керуватися теоретичними положеннями, що містяться у працях вітчизняних учених, та нормативними актами, зміст яких дозволяє їх визначити.

У процесі внутрішнього контролю використовується сукупність прийомів та способів здійснення документального контролю (формальна та арифметична перевірка, юридична та нормативна оцінка, логічна перевірка, підтвердження (узгодження) фактів господарського життя, зустрічна перевірка, простеження, порівняння, прийоми економічного аналізу та ін.) та

фактичного контролю (інвентаризація, візуальне спостереження). Чим різноманітніше і повніше поєднання окремих прийомів та способів використаних при здійсненні внутрішнього контролю, тим вища ймовірність досягнення його більшої результативності [39].

Суб'єктами внутрішнього контролю є головний бухгалтер та інші працівники бухгалтерії. Класичне уявлення про предмет фінансово-господарського контролю полягає в тому, що ним є фінансово-господарська діяльність економічного суб'єкта і виробничі відносини, що виникають у процесі розширеного відтворення.

Вважаємо, що при формуванні методичних положень облікової політики підприємства для цілей внутрішнього контролю формулювання його предмета можна уточнити, роблячи акцент на важливості досягнення цільового ефективного витрачання коштів різних видів фінансового забезпечення діяльності, а також на спрямованість її дослідження, що відображає специфіку контролю як функції управління.

Предметом внутрішнього контролю є стан та використання у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства активів підприємства з позиції законності, економічної доцільності та ефективності фактів господарського життя, достовірності облікової інформації, а також збереження активів. Предмет внутрішнього контролю конкретизується його об'єктами: нефінансові активи, фінансові активи, зобов'язання, доходи, витрати, фінансовий результат діяльності, факти господарського життя у розрізі видів діяльності [41].

Періодичність та терміни проведення внутрішнього контролю обумовлені специфікою здійснення контрольної функції бухгалтерії. Розробка відповідних положень у складі облікової політики підприємства ускладнена тим, що у нормативних актах це питання практично не регламентоване. Вважаємо, що періодичність та терміни внутрішнього контролю визначаються формою здійснення контрольних дій. Самоконтроль проводиться працівниками бухгалтерії та головним бухгалтером систематично. Контроль за рівнем

підпорядкованості може здійснюватися головним бухгалтером, іншими призначеними працівниками бухгалтерії, які мають підлеглих співробітників, як періодично, так і епізодично. Ефективність та результативність реалізації контрольної функції бухгалтерії можлива у разі систематичного проведення суміжного контролю.

Порядок оформлення результатів внутрішнього контролю, що здійснюється бухгалтерією, повинен поєднувати як ознаки документованої процедури, так і не бути нерозумно обтяжливим для працівників, які його реалізують. На підприємстві можуть використовуватися різні документи: у встановлених регулюючими бухгалтерським обліком нормативними актами випадках – бухгалтерські довідки встановленої форми, а також доповідні записки, акти внутрішнього контролю [39].

У широкому значенні методичними положеннями облікової політики для цілей внутрішнього контролю, як ми вказували вище, є її зміст, оскільки перевірка дотримання норм, знаходиться в галузі вирішення завдань внутрішнього контролю.

Таким чином, розкрито методичні положення облікової політики підприємства з метою внутрішнього контролю, що розробляються для виконання вимог нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік, які можуть бути використані в практичній діяльності підприємства, а також сприяти підвищенню якості та обґрунтованості змісту їх положення про внутрішній контроль.

Висновки до розділу 3

На підприємстві діє стала облікова політика, проте після дослідженняїї елементів було зроблено висновок про необхідність її вдосконаленню.Розроблено нову облікову політику з урахуванням особливостей діяльностіпідприємства ТОВ «ОБІО». Зокрема запропоновані зміни дометоду амортизації виробничого обладнання, методу обліку витрат, оцінкиготової продукції, бази розподілу загальновиробничих витрат, ведення облікузапасів та інші.

Запропоновано увести до облікової політики та розрахованорезерв сумнівних боргів. Також було удосконалено аналітичний облік доходів тавитрат, а саме деталізовано субрахунки 702 Дохід від реалізації товару, 902«Собівартість реалізації товару». Розроблено робочий план рахунків длясубрахунку 791 «Результат операційної діяльності» за субрахунками першого,другого та третього порядку.

Встановлено, що досягненню цілей внутрішнього контролю, спрямованих на забезпечення законності, економічної доцільності фактів господарського життя, достовірності облікової інформації, збереження майна економічного суб'єкта багато в чому сприяють норми облікової політики. Насамперед, ті з них, які доцільно закріпити у положенні про внутрішній контроль: його ціль, завдання, принципи, види, форми, прийоми та способи, суб'єкти, предмет, об'єкти, періодичність та терміни здійснення, оформлення результатів.

Запропоновано для формування облікової політики розробити «Наказ ро облікову політику підприємства», а також було встановлено, що на підприємстві відсутнє «Положення про бухгалтерську службу», то ж вбачаємо за доречне розробити і затвердити дане положення.

РОЗДІЛ 4. ПРОФЕСІЙНЕ СУДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРА ТА ЙОГО МСЦЕ В ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ

4.1. Професійне судження в роботі бухгалтера

Сучасний етап розвитку професійної діяльності бухгалтерів характеризується «кризою довіри» до їх професії, пов'язаних, перш за все, з порушеннями фахівцями етичних норм і зневагою професійними цінностями. Але ефективний розвиток економіки неможливий без забезпечення користувачів достовірними даними щодо фінансово-господарської діяльності економічних суб'єктів, отже, відмовитися від обліку неможливо, а в умовах невизначеності в обліку не можна відмовитися від фахівця, здатного формувати професійне судження.

Основою для вираження професійного судження бухгалтера є функції, які він виконує відповідно до чинного законодавства. До нормативних документів, які регулюють бухгалтерський облік, насамперед, необхідно віднести Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (далі – Закон про бухоблік) та положення (стандарти) бухгалтерського обліку, затверджені Міністерством фінансів України. Так, відповідно до Закону про бухоблік метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [6].

Відповідно до ст. 4 Закону про бухгалтерський облік серед принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності виділяється принцип повного висвітлення, тобто «фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі» [6]. Ця ж стаття одним із принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності декларує інший принцип – принцип послідовності, який передбачає постійне застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики

можлива лише у випадках, встановлених стандартами бухгалтерського обліку.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності. Як відомо, вона затверджується наказом керівника підприємства, оскільки ч. 3 ст. 8 Закону про бухоблік встановлює, що відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, регістрів і звітності несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів [6].

І хоча саме керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів, проте дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності усе ж входить в обов'язки головного бухгалтера. На нього ж покладається організація контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку усіх господарських операцій.

Виходячи з цього, можна стверджувати, що з одного боку бухгалтер відповідає за дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, включаючи національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а з іншого боку на нього ж покладено обов'язокпроконтролювати, щоб на рахунках бухгалтерського обліку були відображені усі господарські операції, незалежно від того, чи передбачені вони вказаними стандартами.

Враховуючи різноманіття господарських ситуацій, які дуже часто однозначно не регламентуються положеннями чинного законодавства логічним буде припущення, що якась операція, яку обов'язково треба відобразити на рахунках бухгалтерського обліку, виявиться такою, що не передбачена «бухгалтерськими стандартами» чи навіть обліковою політикою підприємства, а отже й не може бути дотримано єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку. У цьому разі бухгалтер має зробити ту дію, яка не «запрограмована» в стандартах бухгалтерського обліку, і при застосуванні облікової політики він має зробити своє професійне судження про те, як саме вчинити, залишившись у межах облікової політики. Якби роботу бухгалтера можна було вкласти у комп'ютерну програму, то бухгалтера можна було б замінити комп'ютером.

Проте це не стається саме тому, що бухгалтер має не просто механічно рахувати. Він має насамперед думати, як це зробити правильно і ефективно, як із безлічі цифр та первинних документів створити щось корисне для тих, хто приймає управлінські рішення. У бухгалтера є те, чого не має і не може мати комп'ютер, а саме право на професійне судження.

Аналізуючи національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) необхідно відмітити, що вони також містять деякі аспекти бухгалтерського обліку, які вимагають застосування професійного бухгалтерського судження. Так, П(С)БО 7 «Основні засоби» надає можливість суб'єктам господарювання застосовувати п'ять методів нарахування амортизації. Метод амортизації обирається підприємством самостійно і декларується в обліковій політиці [7]. Цим же П(С)БО допускається переоцінка основних засобів, однак не визначається як часто необхідно її проводити. В обох ситуаціях необхідне застосування професійного судження бухгалтера, хоч прямо стандарт не вказує на це. Аналогічна ситуація з нарахуванням амортизації нематеріальних активів та їх переоцінки, облік яких регламентується (П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [8]. При оцінці вибуття запасів також необхідно на основі професійного судження вибрати один із п'яти методів

оцінки, передбачених П(С)БО 9 «Запаси» [9]. Вищевикладене ще раз підтверджує необхідність використання власного професійного судження бухгалтера при прийнятті рішення в тих чи інших аспектах бухгалтерського обліку. Однак, проведений нами аналіз нормативних актів, що регламентують бухгалтерський облік, підтвердив той факт, що вони не містять визначення поняття «професійне судження бухгалтера», що приводить до різних трактовок цього терміну, а також відсутності чіткої методології його застосування.

В якості області застосування професійного судження традиційно авторами наукових робіт в цій галузі вказуються умови невизначеності нормативного регулювання. При цьому в даній невизначеності виділяють:

- нормативні акти, що встановлюють межі невизначеності, в межах яких можливий вибір оптимального для даної ситуації рішення. У цьому випадку, на наш погляд, професійне судження реалізується найбільш повно, ризик помилковості обраного рішення невисокий, а від бухгалтера залежить лише те, наскільки воно оптимальне (вибір методу амортизації основних засобів, оцінки запасів при їх списанні тощо);

- недосконаліть чинних нормативних актів, відсутність в них яких-небудь чітких вказівок по методиці обліку конкретних об’єктів. В цьому випадку професійне судження бухгалтера передбачає дії на свій страх і ризик і ґрунтується не тільки на досвіді застосування національних і міжнародних облікових стандартів, а й на знанні судової практики щодо аналогічного об’єкта обліку або господарської ситуації. Ризик прийняти невірне методологічне рішення в цьому випадку значний.

Необхідно відмітити, що в зарубіжній практиці застосування професійного судження передбачено як для бухгалтерів, так і для аудиторів, оскільки з точки зору Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) - це єдина професія. Якщо аналізувати розвиток нормативної бази аудиторської діяльності в Україні, то необхідно відмітити, що вона безпосередньо орієнтувалася на міжнародні положення, які вже існували на момент виникнення аудиторської дія-

льності в країні, яка стала наслідком розвитку ринкових відносин та інтеграції країни в міжнародне співтовариство. Так, відповідно до ст. 13 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII (далі – Закон про аудит) аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності провадять аудиторську діяльність відповідно до міжнародних стандартів аудиту (далі – МСА), тобто міжнародні стандарти прийняті в якості національних стандартів аудиту [13].

На міжнародному рівні етичні питання професії бухгалтера і аудитора в цілому регулюються Кодексом етики професійних бухгалтерів (далі – Кодекс етики) Міжнародної федерації бухгалтерів (далі – МФБ). В структурі МФБ створена Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (далі – РМСЕБ), одним із головних завдань якої є постійний перегляд, доповнення та удосконалення Кодексу етики задля посилення відданості професійних бухгалтерів та аудиторів цінностям доброчесності, прозорості та професіоналізму.

Мета РМСЕБ, як визначено у її Технічному завданні, – служити суспільним інтересам шляхом встановлення високоякісних стандартів етики для професійних бухгалтерів. Довгострокова мета РМСЕБ – конвергенція стандартів Кодексу етики для професійних бухгалтерів, у тому числі стандартів незалежності аудитора, зі стандартами, що видаються регуляторами та національними органами, що встановлюють стандарти [1].

Кодекс етики являється загальним документом для професійного обліково-аудиторського товариства і складається із трьох частин: Частина А встановлює фундаментальні принципи професійної етики професійних бухгалтерів, в тому числі єдині етичні принципи; Частина Б стосується діяльності професійних бухгалтерівпрактиків (в тому числі аудиторів); Частина В стосується професійних бухгалтерів у бізнесі, тобто тих бухгалтерів, які працюють за наймом.

Таким чином, можна стверджувати, що фундаментальні етичні принципи, такі як чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна

ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, ідентичні для бухгалтерів і аудиторів, є основою їхньої професійної поведінки і мають значний вплив на незалежність та якість професійного судження, які формуються бухгалтером чи аудитором.

Порівнюючи інші сторони професійного судження бухгалтера та аудитора можна стверджувати, що фахівець бухгалтерської служби, який формує професійне судження по відношенню до явища господарського життя або об'єкту бухгалтерського обліку, по суті, пропонує початковий варіант його характеристики, класифікації, оцінки, порядку відображення на рахунках і розкриття в бухгалтерській (фінансової) звітності. Тому професійне судження бухгалтера можна вважати базовим по відношенню до професійного судження інших фахівців.

4.2. Реалізація професійного судження бухгалтера у процесі розробки облікової політики

Насамперед зазначимо, що про роль професійного судження бухгалтера у процесі формування достовірної інформації є дві альтернативні позиції. Одна полягає в тому, що йому відводиться вирішальне значення у найважливішому процесі представлення релевантної інформаційної бази різним користувачам для прийняття обґрунтованих економічних рішень. Таку думку поділяють значна кількість вітчизняних дослідників проблем професійного судження бухгалтера.

Інша позиція полягає у зворотному. Вчені Мельбурнського університету Ла Троба, Австралія, М. Д. Алі та К. А. Ахмед проаналізували облікові політики 369 компаній, зареєстрованих на біржах Південної Азії. Вони дійшли висновку, що значна варіативність Міжнародних стандартів фінансової звітності (IAS) дозволяє включати до облікової політики способи ведення бухгалтерського обліку, які сприяють управлінню доходами та витратами на користь менеджерів. Скорочення альтернативних методів у стандартах, що

регулюють бухгалтерський облік, на думку дослідників, може покращити якість звітності компаній [29]. Поділяючи цю позицію, вважаємо, що реалізація професійної думки бухгалтера в обліковій практиці економічних суб'єктів, включаючи аграрні підприємства, обумовлене варіативністю способів ведення бухгалтерського обліку та формування бухгалтерської (фінансової) звітності, не гарантує якість цього складного інформаційного процесу.

Досліджуючи професійне судження бухгалтера неможливо уникнути висловлювання думки про його зміст. У роботах вітчизняних учених представлено значну кількість авторських визначень професійного судження. Незважаючи на деяку дискусійність, нам найбільш близький підхід до його трактування Сторожук Т.М., якого будемо дотримуватися в цьому дослідженні - професійне судження – це власна обґрунтована думка бухгалтера про те, які рішення приймати (при постановці та веденні) бухгалтерського обліку) в умовах невизначеності, щоб достовірно розкрити у звітності інформацію про фінансовий стан підприємства, керуючись своїми знаннями, навичками та досвідом [39].

Бухгалтеру, який розробляє облікову політику, необхідно ґрунтуватися на цілях економічного суб'єкта, визначенні суттєвості показників, розумінні сутності базових підходів до формування облікової інформації та ступеня впливу реалізації положень облікової політики на показники бухгалтерської (фінансової) звітності. Його професійне судження має формуватися на підставі принципів та припущень, а не на жорстких регламентованих правилах та положеннях, передбачених нормативними актами.

Наведено сформований нами перелік питань, вирішення яких має відноситися до сфери професійного судження бухгалтера у галузі формування достовірної фінансової інформації, що знаходить своє вираження в обліковій політиці підприємства [22].

1. Методи та способи ведення обліку, обрані підприємством із запропонованих нормативними документами з бухгалтерського обліку. Відповідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

при її створенні з конкретного питання ведення бухгалтерського обліку проводиться вибір одного методу з кількох, що допускаються чинним законодавством та (або) галузевими стандартами з бухгалтерського обліку.

2. Методи та способи ведення обліку, затверджені нормативними документами з бухгалтерського обліку, але не дозволяють справді відобразити її фінансовий стан та фінансові результати. Складнощі формування достовірної інформації про об'єкти обліку при застосуванні правил, встановлених нормативними документами, можуть зумовлювати необхідність реалізації професійної думки бухгалтера.

3. Особливості застосування методів та способів ведення бухгалтерського обліку, реалізації принципів, визначених нормативними документами, виходячи зі специфіки умов господарювання, галузевої приналежності, структури, інших особливостей діяльності. У разі потреби підприємство за допомогою облікової політики може визначати специфіку формування своїх активів та (або) процесів (нерівномірно вироблених ремонтів основних засобів, формування собівартості продукції, робіт, послуг), що також може розглядатися як підстава реалізації професійного судження при формуванні достовірної інформації. Справді, принципи кваліфікації основних засобів є єдиними для всіх аграрних підприємств. Однак має місце специфіка їхньої кваліфікації та визначення прибутковості для організацій державного сектору, включаючи аграрні підприємства різної галузевої власності. Економічна сутність такого фінансового показника як собівартість однакова для будь-яких економічних суб'єктів, але певний вид діяльності аграрного підприємства, її галузева належність визначає свій специфічний склад витрат. Особливості їх формування, конкретні статті калькуляції мають затверджуватись через механізм облікової політики, обґрунтований професійним судженням бухгалтера.

4. Методи та способи ведення бухгалтерського обліку, варіативність яких зумовлена протиріччями та недосконалістю чинного законодавства, внаслідок чого досить важко встановити перевагу того чи іншого методу, та-

кож формують умови для необхідності застосування професійного судження бухгалтера [35].

5. Методи та засоби ведення бухгалтерського обліку, опис яких відсутній у нормативних документах, і тому розробляються підприємством самостійно за погодженням із засновником. Зазначена обставина застосування професійного судження бухгалтера ґрунтується на положеннях Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Листа Мінфінану України «Про облікову політик».

6. Форми первинних облікових документів, облікових регістрів, правила документообігу та внутрішньої звітності – це невід'ємна частина облікової політики. Аграрні підприємства зобов'язані використовувати уніфіковані форми, проте специфіка діяльності та особливості операцій, що проводяться в окремих випадках виявляють їх недостатність, визначають необхідність реалізації професійного судження бухгалтера щодо розробки необхідних для ведення бухгалтерського обліку документів та конкретних механізмів документального оформлення фактів господарського життя, їх угруповання та узагальнення у внутрішній звітності.

7. Бухгалтерська звітність та розкриття фінансової інформації. Професійне судження застосовується під час розкриття додаткової інформації у Примітках до бухгалтерської (фінансової) звітності.

Професійне судження бухгалтера є основним інструментом, що визначає конкретний зміст та значення положень облікової політики. На підставі вищевикладеного матеріалу можна сказати, що воно є на всіх етапах моделювання облікової політики і є її невід'ємною частиною. Отже, облікова політика – це результат професійної думки бухгалтера, оскільки вона виступає як інструмент вибору значень параметрів в галузі організації бухгалтерського обліку. Професійне судження має вагоме значення при формуванні достовірної, порівнянної інформації про фінансове становище та фінансові результати діяльності економічного суб'єкта, у тому числі аграрного підприємства [34].

Реалізація професійного судження бухгалтера залежно від виду економічної діяльності аграрного підприємства викликає необхідність пред'явлення додаткових вимог до досвіду практичної роботи особи, яка здійснює бухгалтерський облік. Без знань та навичок організації та здійснення облікової діяльності у конкретних підприємствах професійне судження бухгалтера може характеризуватись як необґрунтоване, тобто, що втратило одну з основних своїх сутнісних характеристик.

Таким чином, при формуванні «Наказу про облікову політику», а також внесенні до нього змін бухгалтером виражається професійне судження за такими ключовими положеннями (рис.3.1):

Така сама теза справедлива, на нашу думку, щодо реалізованого професійного судження бухгалтера при формуванні облікової політики аграрного підприємства, що має відокремлені підрозділи, що потребує навичок формування зведеної бухгалтерської звітності.

Пояснимо, що у нашому розумінні стандартний рівень професійного судження бухгалтера може бути забезпечений дотриманням вимог до освіти та досвіду практичної роботи, необхідних вмінь та знань, які викладені у професійних вимогам до Ключові положення професійного судження бухгалтера при формуванні «Наказу про облікову політику» вирішення питання варіативності ведення обліку допустимість застосування та затвердження в обліковій політиці конкретних способів, що надають можливість сформувати у бухгалтерському обліку та бухгалтерській (фінансовій) звітності більш достовірну інформацію про факти господарського життя використання власного способу ведення бухгалтерського обліку розробка форм первинних облікових документів, правил документообігу та внутрішньої звітності посади бухгалтера.



Рис. 3.1. **Ключові положення професійного судження бухгалтера при формуванні «Наказу про облікову політику»**

Більш високий рівень професійного судження бухгалтера, у нашому поданні, може бути забезпечений за дотримання вимог до нього, що відповідають не тільки стандартному його рівню, а й нормам професійних вимог щодо навчання за додатковими професійними програмами, включаючи програми підвищення кваліфікації та професійної перепідготовки, а також про особливі умови допуску до роботи, встановлені підприємством.

Вважаємо, що нижчий рівень професійного судження бухгалтера визначається порівняно зі стандартним його рівнем та передбачає дотримання його умов, але щодо меншої кількості об'єктів бухгалтерського обліку, фактів господарського життя та різноманітності їх видів [36].

Вважаємо, що судження бухгалтера може бути визначено як професійне лише на конкретний період щодо конкретного економічного суб'єкта. Воно може як накопичуватися, так і втрачатися. У зв'язку з цим, професійні вимоги до посади бухгалтера, на наш погляд, цілком обґрунтовані, що містять вимогу до досвіду роботи головного бухгалтера залежно від рівня

його освіти та навчання за додатковими професійними програмами, а також можливість для економічних суб'єктів встановлювати особливі умови допуску до роботи особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку. Відповідність положення посадової інструкції головного бухгалтера положенням професійних вимог і, у свою чергу, відповідність його характеристик посадової інструкції, на нашу думку, лише формально може свідчити про професіоналізм суджень, що формуються ним, включаючи положення облікової політики.

При реалізації професійної думки бухгалтера у процесі розробки облікової політики підприємства слід враховувати той факт, що вона обмежена положеннями облікової політики підприємства. Крім того, за відсутності встановлених нормативними актами правил відображення у бухгалтерському обліку будь-яких об'єктів, положення облікової політики щодо них узгоджуються із засновником на основі вимог НП(С)БО.

Дуалістичний підхід до розкриття поняття професійного судження дозволяє відзначити суб'єктивність його природи та об'єктивність реалізації у процесі здійснення облікової діяльності. Професійне судження бухгалтера суб'єктивно за своєю природою внаслідок того, що його формує конкретний індивід – бухгалтер із властивим йому рівнем формального та реального професіоналізму. У свою чергу, необхідність реалізації професійного судження щодо способів організації та ведення бухгалтерського обліку є об'єктивною [39].

Справді, кожен економічний суб'єкт має особливості діяльності, організаційної структури, видів виробленої продукції, виконуваних робіт, послуг, варіативність поєднань яких може бути представлена в одному нормативному акті, регулюючому бухгалтерський облік, навіть щодо одного типу підприємств. Судження бухгалтера то, можливо кваліфікувати як професійне лише у його реалізації під час ведення бухгалтерського обліку у конкретному підприємстві.

Отже, проведене дослідження в даному напрямі дозволяє сформулювати такі висновки [40]:

1) Професійне судження бухгалтера має реалізовуватися на підставі принципів та припущень бухгалтерського обліку, а не на жорстких регламентованих правилах та положеннях, передбачених нормативними актами. Воно є на всіх етапах моделювання облікової політики як інструмент вибору значень її параметрів.

2) Судження бухгалтера може бути визначено як професійне тільки на конкретний період часу щодо конкретного економічного суб'єкта у зв'язку з тим, що воно може, як придбаватися, так і втрачатися.

3) Дуалістичність досліджуваного поняття виявляється у суб'єктивності його природи внаслідок формування конкретним індивідом – бухгалтером із властивим його рівнем формального та реального професіоналізму, і водночас у об'єктивній необхідності реалізації професійного судження у процесі ведення бухгалтерського обліку.

Крім того, розвитку уявлення про професійне судження бухгалтера може багато в чому сприяти: розкрита реалізація принципів бухгалтерського обліку підприємства за допомогою позначення проблем, що вимагають формування професійної думки бухгалтера на їх основі; досліджено перелік питань, вирішення яких має відноситися до сфери професійного судження бухгалтера, вираженого в обліковій політиці підприємства; представлене професійне судження бухгалтера у трьох рівнях (стандартний, вищий, нижчий) залежно від видів облікової політики підприємства, визначених у процесі її класифікації за низкою ознак.

Висновки до розділу 4

Таким чином, можна стверджувати, що фундаментальні етичні принципи, такі як чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, ідентичні для бухгалтерів і аудиторів, є основою їхньої професійної поведінки і мають значний вплив на незалежність та якість професійного судження, які формуються бухгалтером чи аудитором. Порівнюючи інші сторони професійного судження бухгалтера та аудитора можна стверджувати, що фахівець бухгалтерської служби, який формує професійне судження по відношенню до явища господарського життя або об'єкту бухгалтерського обліку, по суті, пропонує початковий варіант його характеристики, класифікації, оцінки, порядку відображення на рахунках і розкриття в бухгалтерській (фінансової) звітності. Тому професійне судження бухгалтера можна вважати базовим по відношенню до професійного судження інших фахівців.

Наголошено, що професійне судження бухгалтера є основним інструментом, що визначає конкретний зміст та значення положень облікової політики. При формуванні «Наказу про облікову політику», а також внесенні до нього змін бухгалтером виражається професійне судження за такими ключовими положеннями: вирішення питання варіативності ведення обліку; допустимість застосування та затвердження в обліковій політиці конкретних способів, що надають можливість сформувати у бухгалтерському обліку та бухгалтерській (фінансовій) звітності більш достовірну інформацію про факти господарського життя; використання власного способу ведення бухгалтерського обліку; розробка форм первинних облікових документів, правил документообігу та внутрішньої звітності.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За проведеним дослідженням роботи можемо зробити певні висновки.

1.Узагальненно теоретичні та практичні підходів до розуміння економічною сутності терміну «облікова політика» найбільш влучним є трактування облікової політики як сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації та введення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та його власника (власників).

2. Визначили, що метою облікової політики є врегулювання правил введення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. У магістерській роботі на основі вивчення та проведення аналізу наукових праць вчених у цій галузі, удосконалено структуру облікової політики підприємств. За рахунок найбільш повного відображення організаційно-технологічних характеристик та враховуючи специфіку діяльності підприємств ми отримаємо раціональну побудову бухгалтерського обліку.

3. Проаналізували нормативно-правову базу щодо облікової політики підприємств, яка показала, що основною проблемою є відсутність єдиного нормативного документу стосовно облікової політики підприємства. Враховуючи політику України щодо вдосконалення методології та організації обліку, доцільним було затвердження окремого Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Облікова політика підприємства».

Облікова політика підприємства має відповідати таким вимогам, як повнота, своєчасність, несуперечність, постійність та послідовність. Звертаючи увагу на останні (постійність та послідовність) зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності. Тому внесення змін для цілей управлінського обліку повинні розкриватися за допомогою організаційно-розпорядчого документу.

4. Дослідили, що основною проблемою нормативного регулювання бухгалтерського обліку ще з часів його зародження є складність у трактуванні нормативних актів, що залишається актуальним і дотепер, оскільки рахунковий апарат підприємства має стільки інструкцій, скільки у трестівських інструкторів «людино-днів», однак усі спроби охопити єдиною схемою різноманіття бухгалтерської практики зазнавали фіаско.

5. ТОВ «ОБІО» здійснює управлінський та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, складає фінансову, податкову та статистичну звітність у відповідності з чинним законодавством України. ТОВ «ОБІО» використовується традиційна система обліку та звітності.

Основними нормативно-правовими документами, які регулюють процесдокументування операцій, зокрема з обліку доходу підприємства, є Закон України«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Положення продокументальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку та Закон України«Про інформацію».

Основним документом, що регламентує організацію та ведення бухгалтерського обліку на ТОВ «ОБІО» є Наказ про облікову політику.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації продоходи і витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітностірегламентуються: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;П(С)БО 15 «Дохід»; П(С)БО 16 «Витрати».

6. Дослідили, що ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на ТОВ «ОБІО» здійснюється за допомогою програми 1С Підприємство, у відповідності з основними принципами.До документів, якими оформлюють облікову політику, належать не тільки накази і розпорядження, але й різноманітні внутрішні правила, положення, регламенти і процедури, рішення власників (загальних зборів) тощо. Вибір конкретного типу документу залежить від внутрішнього розпорядку підприємства і характеру питання облікової політики.

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

7. Оцінили змісту облікової політики ТОВ «ОБІО», яка допоможе визначити наскільки ґрунтовним є підхід до її формування та як ефективно вона може бути застосована при ведені обліку. Тож розглянули детальніше даний внутрішній документ, досліджуючи повноту відображення елементів ОП за основними об’єктами обліку ТОВ «ОБІО».

На підприємстві діє стала облікова політика, проте після дослідженняїї елементів було зроблено висновок про необхідність її вдосконаленню.Розроблено нову облікову політику з урахуванням особливостей діяльностіпідприємства ТОВ «ОБІО». Зокрема запропоновані зміни дометоду амортизації виробничого обладнання, методу обліку витрат, оцінкиготової продукції, бази розподілу загальновиробничих витрат, ведення облікузапасів та інші.

8.Запропонували увести до облікової політики та розрахованорезерв сумнівних боргів. Також було удосконалено аналітичний облік доходів тавитрат, а саме деталізовано субрахунки 702 Дохід від реалізації товару, 902«Собівартість реалізації товару». Розроблено робочий план рахунків длясубрахунку 791 «Результат операційної діяльності» за субрахунками першого,другого та третього порядку.

9.Встановили, що досягненню цілей внутрішнього контролю, спрямованих на забезпечення законності, економічної доцільності фактів господарського життя, достовірності облікової інформації, збереження майна економічного суб'єкта багато в чому сприяють норми облікової політики. Насамперед, ті з них, які доцільно закріпити у положенні про внутрішній контроль: його ціль, завдання, принципи, види, форми, прийоми та способи, суб'єкти,

предмет, об'єкти, періодичність та терміни здійснення, оформлення результатів.

10.Запропонували для формування облікової політики розробити «Наказ ро облікову політику підприємства», а також було встановлено, що на підприємстві відсутнє «Положення про бухгалтерську службу», то ж вбачаємо за доречне розробити і затвердити дане положення.

11.Розвиток ринкових відносин, що становлять собою динамічну систему, яка постійно змінюється, поява нових форм господарювання і фінансування бізнесу об’єктивно показали, що навіть найкращі, але статичні нормативи не в змозі врахувати все різноманіття господарської практики. Різноманіття господарських ситуацій, які дуже часто однозначно не регламентуються положеннями чинного законодавства, призвело до впровадження такого гнучкого інструменту для прийняття рішень в умовах невизначеності, як професійне судження. Українські нормативні акти не містять точного визначення категорії професійного судження бухгалтера, проте припускають необхідність використання такого в процесі їх застосування. Концепція реформування бухгалтерського обліку в Україні визначена на даний час Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в якому зазначено, що П(С)БО не повинні суперечити міжнародним стандартам.

Таким чином, можна стверджувати, що фундаментальні етичні принципи, такі як чесність, об’єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, ідентичні для бухгалтерів і аудиторів, є основою їхньої професійної поведінки і мають значний вплив на незалежність та якість професійного судження, які формуються бухгалтером чи аудитором. Порівнюючи інші сторони професійного судження бухгалтера та аудитора можна стверджувати, що фахівець бухгалтерської служби, який формує професійне судження по відношенню до явища господарського життя або об’єкту бухгалтерського обліку, по суті, пропонує початковий варіант його характеристики, класифікації, оцінки, порядку відображення на рахунках і розкриття в бухгалтерській (фінансової) звітності. Тому

професійне судження бухгалтера можна вважати базовим по відношенню до професійного судження інших фахівців.

12. Наголосили, що професійне судження бухгалтера є основним інструментом, що визначає конкретний зміст та значення положень облікової політики. При формуванні «Наказу про облікову політику», а також внесенні до нього змін бухгалтером виражається професійне судження за такими ключовими положеннями: вирішення питання варіативності ведення обліку; допустимість застосування та затвердження в обліковій політиці конкретних способів, що надають можливість сформувати у бухгалтерському обліку та бухгалтерській (фінансовій) звітності більш достовірну інформацію про факти господарського життя; використання власного способу ведення бухгалтерського обліку; розробка форм первинних облікових документів, правил документообігу та внутрішньої звітності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV: станом на 10 серп. 2022 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення: 10.03.2023).

2. Про облікову політику: Лист від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2779201-05#Text (дата звернення: 10.03.2023).

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73.

4. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 17.12.2007 р. № 921 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ua-info.biz/legal/basexw/ua-ememvt.htm.

5. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635: станом на 14 січ. 2020 р. URL: https://zakon.help/law/v0635201- 13 (дата звернення: 10.03.2023).

6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291: станом на 29.07.2022 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення 12.03.2023).

7. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291: станом на 9 груд. 2011 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text (дата звернення 12.03.2023).

8. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI: станом на 3 січ. 2023 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 10.03.2023).

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). «Подання фінансової звітності» - IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). «Основні засоби» - IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19). «Виплати працівникам» - IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text

12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). «Запаси» IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text

13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36). «Зменшення корисності активів» - IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text

14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37). «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» - IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text

15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38). «Нематеріальні активи» [...] IASB; Стандарт, Міжнародний документ від

01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text

16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та [...] IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text

17. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 (МСФЗ 15) «Дохід від договорів з клієнтами» IFRS; Стандарт, Міжнародний документ від 16.09.2017. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-finansovoi-zvitnosti-15-dohid/

18. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 (МСФЗ 9) «Об'єднання бізнесу» IFRS; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_006#Text

19. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 (МСФЗ 9) «Фінансові інструменти» IFRS; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_016#Text

20. Афанас’єва І.І. Формування облікової політики підприємства: теорія і практика / І.І. Афанас’єва // Вісник Одеського національного університету. Економіка. 2020. Т. 18, Вип. 3(1).

21. БойкоЛ.Г. Обліковаполітикапідприємства: конспектлекційдлясамостійноговивченнядисципліни / Л.Г. Бойко. Х.:ХНАМГ, 2017. 178 с.

22. Бойчук А. А., Бойчук В.О. Актуальні проблеми облікової політики підприємств [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/Sre/2010_3/189.pdf

23. Бойчук Т. Формування облікової політики підприємства: мета, побудова та сфера застосування / Бойчук Т. // Економічний аналіз. 2020. Вип. 6. С. 36-38.

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

25. Бразілій Н. Роль облікової політики в процесі управління підприємством / Н. Бразілій // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2014. Вип. 36(3).

26. Букало Н. Облікова політика, її суть та призначення / Н. Букало // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. 2018. № 1.

27. Васільєва Л.М. Бухгалтерський облік на малих підприємствах за спрощеною формою: [навчальний посібник] / Л.М. Васільєва, Н.В. Бондарчук – Дніпропетровськ: РВВ ДДАУ, 2008. 304с.

28. Васільєва Л.М. Методологічні основи формування облікової політики підприємства / Л.М. Васільєва // Держава та регіони. 2007. № 2. С. 126-130.

29. Васільєва Л.М. Принципи формування облікової політики / Васільєва Л.М., Бондарчук Н.В., Павлова Г.Є. // Інноваційна економіка: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. 2019. № 2.

30. Вигівська І. М., Грабчук І. Л., Зеленіна О. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємницькими ризиками. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2015. Вип. 1(31). С. 70-79.

31. Войнаренко М. П. Проблеми формування облікової політики підприємства / Войнаренко М. П., Аксьонова Т. М. // Вісник Хмельницького національного університету. 2019. № 4. С. 96-99.

32. Волошан І. Процес документування та первісного обробленняоблікової інформації в умовах автоматизованих облікових систем. Глобальні танаціональні проблеми економіки. 2017. № 16. С. 828–834

33. Вороная Н. С. Річна фінзвітність: основні вимоги. Податки табухгалтерський облік.URL: https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/issue–07/article–42040.html (дата звернення: 24.11.2020)

34. Гудзенко Н. М., Гавриш Н. Л. Особливості визнання та оцінки ризику для його відображення в обліку. Науковий вісник Херсонського державного університету. 2019. №35. С. 101-105. DOI: 10.32999/ksu2307-8030/2019-35-18.

35. Дубініна М.В. Формування облікової політики підприємств / М. В. Дубініна, О. В. Боєва // Облік і фінанси. 2014. № 4.

36. Журавель Г.П., Клевець В.Б., Хомин П.Я. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: Навчальний посібник/ Г.П. Журавель, В.Б.Клевець, П.Я.Хомин. К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2009. 320с.

37. Засадний Б. Облікова політика компаній в умовах застосування МСФЗ [Електронний ресурс] / Б. Засадний // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. 2014. Вип. 10. Режимдоступу: http://papers.univ.kiev.ua/ 1/ekonomika/articles/zasadnyi-b-accounting-policies-ofcompanies-in-the-framework-of-ifrs_24483.pdf

38. Зеленко С. В. Системний підхід до факторів впливу на процес формування облікової політики / С. В. Зеленко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. 2013. Вип. 10(2).

39. Зубілевич С. Я., Мазіна О. І., Рогозний С. А., Карпачова О. В., Дядюн О. О. МСФЗ: Короткий курс для практиків:навч. посіб. Харків:ТОВ «ФАКТОР-ДРУК», 2020. 366 с.

40. Каменська Т.О. Формування облікової політики згідно МСФЗ. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації.2015. №2. С.71-81

41. Кобилецька Л.Я., Макаренко І.О., Методичні аспекти внесення змін в облікову політику підприємства. Проблеми та перспективи розвитку фінансово-кредитної системи України: тези всеукр. наук.-практ. on-line конф: (м. Суми, 19–20 листопада 2020 року) / ННІБТ «УАБС» Сумського державного університету. Суми:Сумський державний університет, 2020. 317 с.

42. Колумбет О.П. Облікова політика в системі управління оборотними матеріальними активами / О.П. Колумбет // Збірник наукових праць

Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер.: Економіка і управління. 2014. Вип. 27.

43. Косташ Т. В. Управлінський аспект облікової політики під приємства[Електронний ресурс] / Т. В. Косташ // Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича. 013. Вип. 6 (07). Режим доступу: http://econom.chnu.edu.ua/wp-content/uploads/2016/04/kostash-upr-aspekt-2013.pdf

44. Косташ Т.В. Формування облікової політики за МСФЗ як стимул ефективного розвитку підприємства [Електронний ресурс] / Тетяна Вікторівна Косташ // Економічні науки. 2018. Режим доступу: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-giirbis_64.exe?=UJRN&P21DBN=PDF/molv_2018_4(1)__34.pdf

45. Кубік В.Д. Облікова політика підприємства у відповідності до вимог МСФЗ. Одеський національний економічний університет. Режим доступу: http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/7870

46. Кузик Н. П. Актуальні проблеми обліку та оцінки необоротних активів / Н. П. Кузик, О. А. Боярова // Теорія і методика обліку та звітності. 2018. № 3. С. 40–44.

47. Кулик В. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В. Кулик. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. С. 373.

48. Маліков В. В., Гузь М. М., Яцишин С. Р. Особливості бухгалтерського обліку в антикризовому управлінні підприємством. Наукові перспективи. 2022. №11(29). С. 200-210. DOI: https://doi.org/10.52058/2708-7530-2022-11(29)URL: http://perspectives.pp.ua/index.php/np/article/view/3013

49. Марценюк Р.А. Облік як складова інформаційного забезпечення системи управління підприємством / Р.А. Марценюк // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації. 2015. С. 287-288.

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

51. Сторожук Т. М. Облікова політика підприємства: сутність та призначення / Т.М. Сторожук // [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnudpsu/2009_3/2009_3_Storozuk.pdf

52. Ціцька Н.Є. Формування облікової політики підприємства за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності [Електронний ресурс] / Н.Є. Ціцька // Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. 2015. Вип. 4. Режим доступу: http://www.global-national.in.ua/archive/4-2015/222.pdf

53. Шматковська Т., Патута М. Особливості бухгалтерського обліку в умовах воєнного стану в Україні. Галицький економічний вісник Тернопільського національного технічного університету. Том 77, Вип. 4. С. 53-63. URL: https://scholar.google.com.ua/citations?view_op=view_citation&hl=uk&user=IJDdV0AAAAJ&sortby=pubdate&citation_for_view=IJD-dV0AAAAJ:MAUkC_7iAq8C

54. ЩирбаМ. Т. Обліковаполітикаякінструменторганізаціїуправлінськогооблікунапідприємстві / М. Т. Щирба, І. М. Щирба, М. М. Щирба // Економікаісуспільство: ВісникМукачівськогодержавногоуніверситет. Вип.8, 2017. С. 830-837.