

Лекція 3

Облікова політика підприємства

**1. Облікова політика щодо
необоротних активів.**

**2. Облікова політика щодо
оборотних активів.**

**3. Облікова політика щодо витрат
та доходів.**

**4. Облікова політика щодо фінансових
інвестицій**

1. Облікова політика щодо необоротних активів

Вивчаючи це питання, студенти повинні:

- знати елементи облікової політики щодо необоротних активів;**
- знати особливості формування облікової політики щодо нематеріальних активів;**
- знати особливості формування облікової політики щодо основних засобів;**
 - уміти застосовувати різні способи нарахування амортизації необоротних активів.**

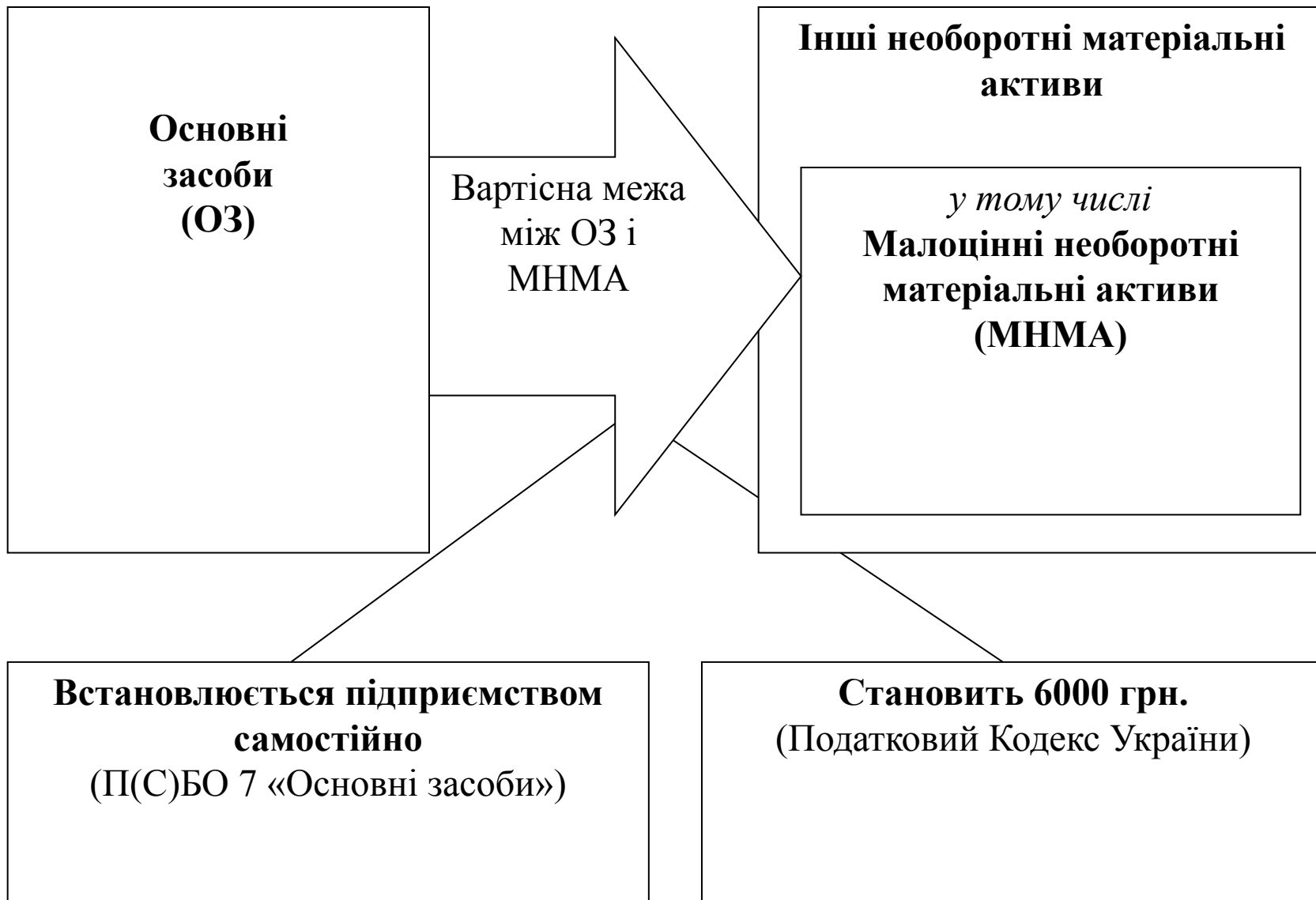


Рис. 1. Визначення вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» підприємство може переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта основних засобів на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт. Групою основних засобів вважається сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання об'єктів основних засобів.

Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів **порогом суттєвості** для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися:

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

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

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

Визначення результатів переоцінки здійснюється в обліку наступним чином:

1) **переоцінена первісна вартість** об'єкта визначається за формулою (1):

$$ППВ = ПВ \times ІП \quad (1)$$

де

ППВ – переоцінена первісна вартість;

ПВ – первісна вартість;

ІП – індекс переоцінки

2) **переоцінена сума зносу** об'єкта визначається за формулою (2):

$$ПСЗн = СЗн \times ІП \quad (2)$$

де

ПСЗн – переоцінена сума зносу;

СЗн – сума зносу

3) **Індекс переоцінки основних засобів** розраховується за формулою (3):

$$ІП = \frac{ЗВ}{СВ} \quad (3)$$

де

ІП – індекс переоцінки;

СВ – справедлива вартість;

ЗВ – залишкова вартість

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

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

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

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

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

Перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) разом з сумою відновлення корисності над сумою зменшення корисності і попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів основних засобів, що вибули, відображається за кредитом рахунку обліку нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. У разі застосування підприємством іншої періодичності зарахування відповідного перевищення до складу нерозподіленого прибутку такий запис (кореспонденція) здійснюється щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації.

Методи нарахування амортизації:

1. Основні засоби, Нематеріальні активи (П(С)БО 7,8)
 - прямолінійний;
 - зменшення залишкової вартості;
 - прискореного зменшення залишкової вартості;
 - кумулятивний;
 - виробничий

2. Інші необоротні матеріальні активи (крім малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів) (П(С)БО 7)
 - прямолінійний;
 - виробничий

3. Малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди (П(С)БО 7)
 - прямолінійний;
 - виробничий;
 - метод нарахування 50 % вартості в першому місяці використання об'єкта і решти 50 % амортизованої вартості в місяці їх вилучення з активів (списання з балансу);
 - метод нарахування 100 % вартості в першому місяці використання об'єкта

Методи амортизації нематеріальних активів

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Згідно з П(С)БО 8 якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням **прямолінійного методу**.

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, **ліквідаційна вартість нематеріальних активів** на відмінну від основних засобів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;
- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

2. Облікова політика щодо оборотних активів

Вивчаючи це питання, студенти повинні:

- знати елементи облікової політики щодо оборотних активів;
- знати порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів;
- знати методи оцінки вибуття запасів;
- уміти застосовувати різні способи обліку товарів, знати їх недоліки і переваги;
- знати способи оцінки незавершеного виробництва та обліку готової продукції;
- знати методикау нарахування резерву сумнівних боргів.

Способи обліку транспортно-заготівельних витрат, понесених на придбання запасів

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

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

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

Відповідно до п. 9 П(С)БО 9
«Запаси» **до транспортно-
заготівельних витрат належать:**

витрати на заготівлю запасів,
витрати на оплату тарифів (фрахту)
за вантажно-розвантажувальні
роботи, витрати на
транспортування запасів усіма
видами транспорту до місця їх
використання, витрати на
страхування ризиків доставки
запасів.

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

- **прямий спосіб,**
- **непрямий спосіб.**

При прямому способі

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

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

Для обліку транспортно-заготівельних витрат рекомендовано використовувати **субрахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати»** - на торговельних підприємства або **субрахунок 2011 «Транспортно-заготівельні витрати»** - на виробничих підприємствах з аналітикою у розрізі окремих груп запасів.

Розрахунок середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат здійснюється за формулою (1):

$$\% TЗВ = (TЗВ_{поч} + TЗВ_{нарах}) / (З_{поч} + З_{над}) \times 100 \%, \quad (1)$$

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

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

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

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

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

Розрахунок суми транспортно-заготівельних витрат, які відносяться до запасів, що вибули, здійснюється за формулою (2):

$$TЗВ_{\text{виб}} = Z_{\text{виб}} \times \%TЗВ / 100 \%, \quad (2)$$

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

$Z_{\text{виб}}$ – вартість запасів, що вибули впродовж місяця, грн.;

$\%TЗВ$ – середній відсоток транспортно-заготівельних витрат, %.

Методи оцінки вибуття запасів

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

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

Метод ідентифікованої собівартості – передбачає оцінку вибуття запасів за цінами їх фактичного надходження. Він є найбільш точним з точки зору формування фінансових результатів, але потребує наявності значних складських приміщень для відокремленого зберігання кожної партії запасів, вимагає організації натурально-вартісного обліку запасів у розрізі їх найменувань. Застосовується до дорогих, взаємно незамінних запасів.

Метод середньозваженої собівартості – передбачає оцінку вибуття запасів за середньозваженою ціною.

Цей метод є достатньо точним, оскільки враховує середню ціну на запаси.

Метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) – базується на припущенні, що першими вибувають ті запаси, які надійшли першими. Тому оцінка їх вибуття здійснюється за цінами перших за часом надходжень, а оцінка залишків – за цінами останніх за часом надходжень. Оскільки ціни перших надходжень завжди в силу інфляції нижчі за ціни наступних, то за цим методом собівартість вибулих запасів занижується, а прибуток підприємства завищується. Тому цей метод є вигідним для держави у фіскальних цілях.

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

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

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

Способи обліку товарів

У вітчизняній практиці
сформувалося **два способи обліку
товарів:**

- за купівельними цінами;
- за продажними цінами.

Облік товарів за купівельними цінами

передбачає оприбуткування, зберігання і списання товарів при їх продажу за купівельними цінами. При цьому купівельна ціна – це ціна постачальника без ПДВ. Продажна ціна формується тільки при продажу товарів за формулою(4):

$$\text{Продажна ціна} = \text{Купівельна ціна} + \text{Торгова націнка} + \text{ПДВ} \quad (4)$$

Таблиця 3

Типова кореспонденція рахунків з обліку товарів за купівельними цінами

| Дебет | Кредит | Зміст операцій |
|---|--------|---|
| <i>Надходження товарів від постачальників</i> | | |
| 281 | 631 | Надійшли товари від постачальників за купівельними цінами |
| 641 | 631 | Відображено податковий кредит з ПДВ – 20% |
| <i>Реалізація товарів покупцям</i> | | |
| 361 | 702 | Відображено дохід від реалізації товарів покупцям за продажними цінами (купівельна ціна 1000 + торгова націнка 30% + ПДВ 20%) |
| 702 | 641 | Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (1/6 від доходу від реалізації) |
| 902 | 281 | Відображено собівартість реалізованих товарів (за купівельними цінами) |

Облік товарів за продажними цінами передбачає оприбуткування, зберігання і списання товарів при їх продажу за продажними цінами. При цьому продажна ціна формується уже при надходженні товарів за тією ж формулою (4):

Продажна ціна = Купівельна ціна + Торгова націнка + ПДВ (4)

Таблиця 4

Типова кореспонденція рахунків з обліку руху товарів за продажними цінами

| Дебет | Кредит | Зміст операцій |
|---|--------|---|
| <i>Надходження товарів від постачальників</i> | | |
| 282 | 631 | Надійшли товари від постачальників за купівельними цінами |
| 641 | 631 | Відображено податковий кредит з ПДВ – 20% |
| 282 | 285 | Нараховано торговельну націнку (торгова націнка 30% + ПДВ 20%) |
| <i>Реалізація товарів покупцям</i> | | |
| 301 | 702 | Здано виручку від реалізації товарів в касу підприємства |
| 702 | 641 | Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (1/6 від доходу від реалізації) |
| 902 | 282 | Відображено продажну вартість реалізованих товарів |
| 902 | 285 | Списано торгову націнку, що відноситься до реалізованих товарів (в кінці місяця на підставі складеного розрахунку методом «червоного сторно») |

Порядок формування облікової політики щодо незавершеного виробництва та готової продукції

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

Оцінка незавершеного виробництва може здійснюватися на різних стадіях виробничого процесу:

до та після оцінки готової продукції.

Коли оцінка незавершеного виробництва передує оцінці готової продукції використовують наступні методи:

- за сумою прямих матеріальних витрат**, що включає вартість фактично використаних на виробництво сировини, матеріалів, палива, тари, будівельних матеріалів, запасних частин, напівфабрикатів тощо;
- за сумою всіх прямих витрат**, що включає фактично понесені прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати (наприклад, амортизацію основних засобів, відрахування на соціальні заходи тощо);
- за фактичною виробничою собівартістю**, що включає фактично понесені прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати;
- за плановою (нормативною) виробничою собівартістю**, що визначається у сумі запланованих на виробництво прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних та постійних розподілених загальновиробничих витрат.

Визначення вартості незавершеного виробництва

1. Масове (серійне) виробництво

- за фактичною собівартістю;
- за плановою (нормативною) виробничою собівартістю;
- за вартістю сировини, матеріалів, напівфабрикатів;
- за прямими витратами.

2. Одиничне виробництво

- за фактично здійсненими витратами – вартість незавершеного виробництва визначається в сумі прямих та непрямих витрат за окремими об'єктами, які є не завершеними та не здані замовнику.

Коли оцінка незавершеного виробництва відбувається після проведення оцінки готової продукції, використовують наступні методи оцінки незавершеного виробництва:

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

Таблиця 5

Типова кореспонденція рахунків з обліку готової продукції за фактичною виробничою собівартістю

| Дебет | Кредит | Зміст операцій |
|---|--------|---|
| <i>Надходження готової продукції із виробництва</i> | | |
| 26 | 23 | Надійшла готова продукція із виробництва за фактичною виробничою собівартістю (в кінці місяця) |
| <i>Реалізація готової продукції покупцям</i> | | |
| 361 | 701 | Відображено дохід від реалізації готової продукції покупцям за продажними цінами |
| 701 | 641 | Відображено податкове зобов'язання з ПДВ (1/6 від доходу від реалізації) |
| 901 | 26 | Відображено собівартість реалізованої готової продукції за фактичною виробничою собівартістю (в кінці місяця) |

Таблиця 6

Типова кореспонденція рахунків з обліку руху готової продукції за продажними цінами

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

Порядок формування облікової політики щодо дебіторської заборгованості

Елементи облікової політики щодо поточної дебіторської заборгованості

| Елементи облікової політики | Альтернативні варіанти обліку |
|--|--|
| <p>Методи визначення резерву сумнівних боргів</p> | <ul style="list-style-type: none"> – застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості – застосування коефіцієнта сумнівності |
| <p>Спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності (за необхідності)</p> | <ul style="list-style-type: none"> – на основі класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення – на основі визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході – на основі визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років |

При застосуванні методу абсолютної суми сумнівної заборгованості

величина резерву сумнівних боргів визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів. Такий аналіз можна проводити або на підприємстві, у якого порівняно невелика кількість дебіторів і є дані, що характеризують їх реальний фінансовий стан, або на великому підприємстві, в штаті якого функціонують відповідні служби, наприклад, відділ (сектор, група) з контролю за дебіторською заборгованістю, служба економічної безпеки і т.п.

При застосуванні **методу коефіцієнта сумнівності** величина резерву сумнівних боргів визначається за формулою (5):

$$\text{РСБ} = \text{ДЗ поч.} \times \text{Кс} \quad (5)$$

де, **РСБ** – резерв сумнівних боргів;

ДЗпоч – залишок дебіторської заборгованості на початок періоду;

Кс – коефіцієнт сумнівності.

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

1. На основі класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення.

За цим способом спочатку здійснюється **групування дебіторської заборгованості за строками її непогашення**. Наприклад, на чотири групи:

- 1 група - термін непогашення – 0-3 місяця;
- 2 група - термін непогашення – 3-6 місяців;
- 3 група - термін непогашення – 6-9 місяців;
- 4 група - термін непогашення – 9-12 місяців.

Потім **розраховується коефіцієнт сумнівності (Кс)** відповідної групи дебіторської заборгованості за формулою (6):

$$K_c = (БДЗ : ДЗкін) : i \quad (6)$$

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

ДЗкін - сума дебіторської заборгованості відповідної групи на кінець кожного з місяців обраного періоду;

i - кількість місяців в обраному періоді.

2. На основі визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході.

При цьому коефіцієнт сумнівності (K_c) визначається в цілому за формулою (7):

$$K_c = \text{БДЗ} : \text{ЧД} \quad (7)$$

де, **БДЗ** - сума фактично списаної безнадійної дебіторської за базовий період;

ЧД – чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за базовий період.

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

Коефіцієнт сумнівності за цим методом визначається за формулою (9):

$$K_c = (БДЗ1 / ДЗ1 + БДЗ2 / БДЗ2 + БДЗn / ДЗn) / n \quad (9)$$

де, **БДЗ1** – безнадійна дебіторська заборгованість за перший із досліджуваних періодів;

ДЗ1 - дебіторська заборгованість за перший із досліджуваних періодів;

БДЗ2 – безнадійна дебіторська заборгованість за другий із досліджуваних періодів;

ДЗ2 - дебіторська заборгованість за другий із досліджуваних періодів;

БДЗn – безнадійна дебіторська заборгованість за n-ий із досліджуваних періодів;

ДЗn - дебіторська заборгованість за n-бй із досліджуваних періодів;

n – кількість досліджуваних періодів.

3. ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЩОДО ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Вивчаючи це питання, студенти повинні:

- знати методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- знати і вміти застосовувати на практиці різні способи обліку витрат;
- знати порядок розподілу загальновиробничих витрат;
- знати методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);
- знати порядок закриття транзитних рахунків.

Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг

Згідно з п. 11 П(С)БО 15 «Дохід» оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг чи виконання робіт може здійснюватися трьома способами:

– шляхом вивчення виконаної роботи – застосовується до робіт і послуг, які тривають менше місяця, передбачає відображення в обліку доходів від наданих послуг або виконаних робіт відразу після їх завершення;

– шляхом визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані – застосовується до робіт і послуг, які тривають більше місяця, передбачає відображення в обліку доходів від наданих послуг або виконаних робіт частинами у розмірі, визначеному за формулою (1):

$$\mathbf{ПВоп = ОПміс : ОПзаг \times 100 \%}$$

де, ПВоп – питома вага обсягу послуг, наданих за місяць, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

ОПміс – обсяг наданих послуг за місяць;

ОПзаг – загальний обсяг послуг, які мають бути надані.

– шляхом визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство – застосовується до робіт і послуг, які тривають більше місяця, передбачає відображення в обліку доходів від наданих послуг або виконаних робіт частинами у розмірі, визначеному за формулою (2):

$$ПВв = Вміс : Взаг \times 100 \%$$

де, **ПВв** – питома вага витрат, яких зазнало підприємство у зв'язку з наданням послуг за місяць, у загальній очікуваній сумі витрат, які мають бути понесені;

Вміс – витрати, понесені за місяць;

Взаг – загальна сума витрат, які мають бути понесені.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за визначений період часу, то **дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період** (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

Якщо дохід від надання послуг або виконання робіт не може бути достовірно визначений, то він **відображається в бухгалтерському обліку в розмірі витрат, що підлягають відшкодуванню.**

Якщо дохід від надання послуг або виконання робіт не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазнаних витрат, то **дохід не визнається, а понесені витрати визнаються витратами звітного періоду.** Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою.

Порядок оцінки ступеня завершеності робіт та визнання доходів за будівельними контрактами регулюється п.4 П(С)БО 18 «Будівельні контракти». За змістом вони повністю повторюють вимоги П(С)БО 15 «Дохід» і включають такі три способи:

- вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної суми) загальних витрат за контрактом.

Способи обліку витрат та порядок закриття транзитних рахунків

Відповідно до Інструкції про застосування
Плану рахунків бухгалтерського обліку
активів, капіталу, зобов'язань і
господарських операцій підприємств і
організацій вітчизняні підприємства можуть
вести **облік витрат за допомогою трьох
альтернативних способів:**

- з використанням рахунків 8 класу
«Витрати за елементами»;
- з використанням рахунків 9 класу
«Витрати діяльності»;
- з використанням рахунків 8 класу
«Витрати за елементами» і 9 класу
«Витрати діяльності».

Суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки 8 класу «Витрати за елементами», в тому числі:

рахунок 80 «Матеріальні витрати»

рахунок 81 «Витрати на оплату праці»

рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи»

рахунок 83 «Амортизація»

рахунок 84 «Інші операційні витрати»

рахунок 85 «Інші затрати»

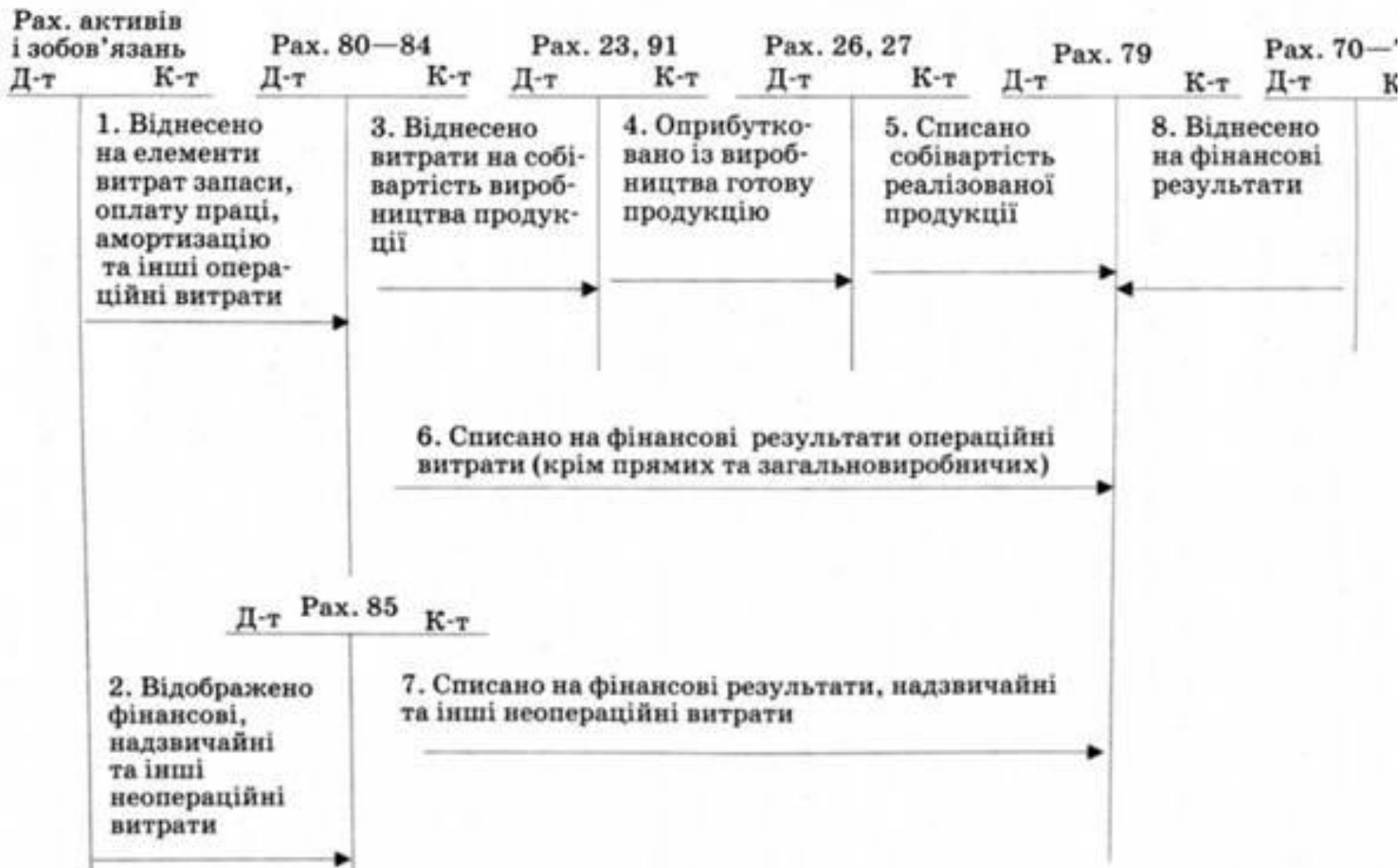


Рис. 3. Схема обліку витрат з використанням рахунків 8 класу «Витрати за елементами»

При веденні обліку витрат з використанням рахунків 9 класу «Витрати діяльності» витрати на виготовлення продукції відображаються по дебету рахунку 23 «Виробництво» - у частині прямих виробничих витрат та по дебету рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» - у частині непрямих виробничих витрат.

Витрати періоду спочатку накопичуються по дебету рахунків 9 класу «Витрати діяльності» за видами діяльності (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати» – у частині витрат від операційної діяльності, по дебету рахунку 95 «Фінансові витрати» - у частині витрат від фінансової діяльності, по дебету рахунку 96 «Витрати від участі у капіталі» та 97 «Інші витрати» - у частині витрат від інвестиційної діяльності, по дебету рахунку 98 «Податок на прибуток» - у частині витрат з податку на прибуток, по дебету рахунку 99 «Надзвичайні витрати» - у частині витрат від надзвичайної діяльності), а в кінці звітнього періоду списуються у дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

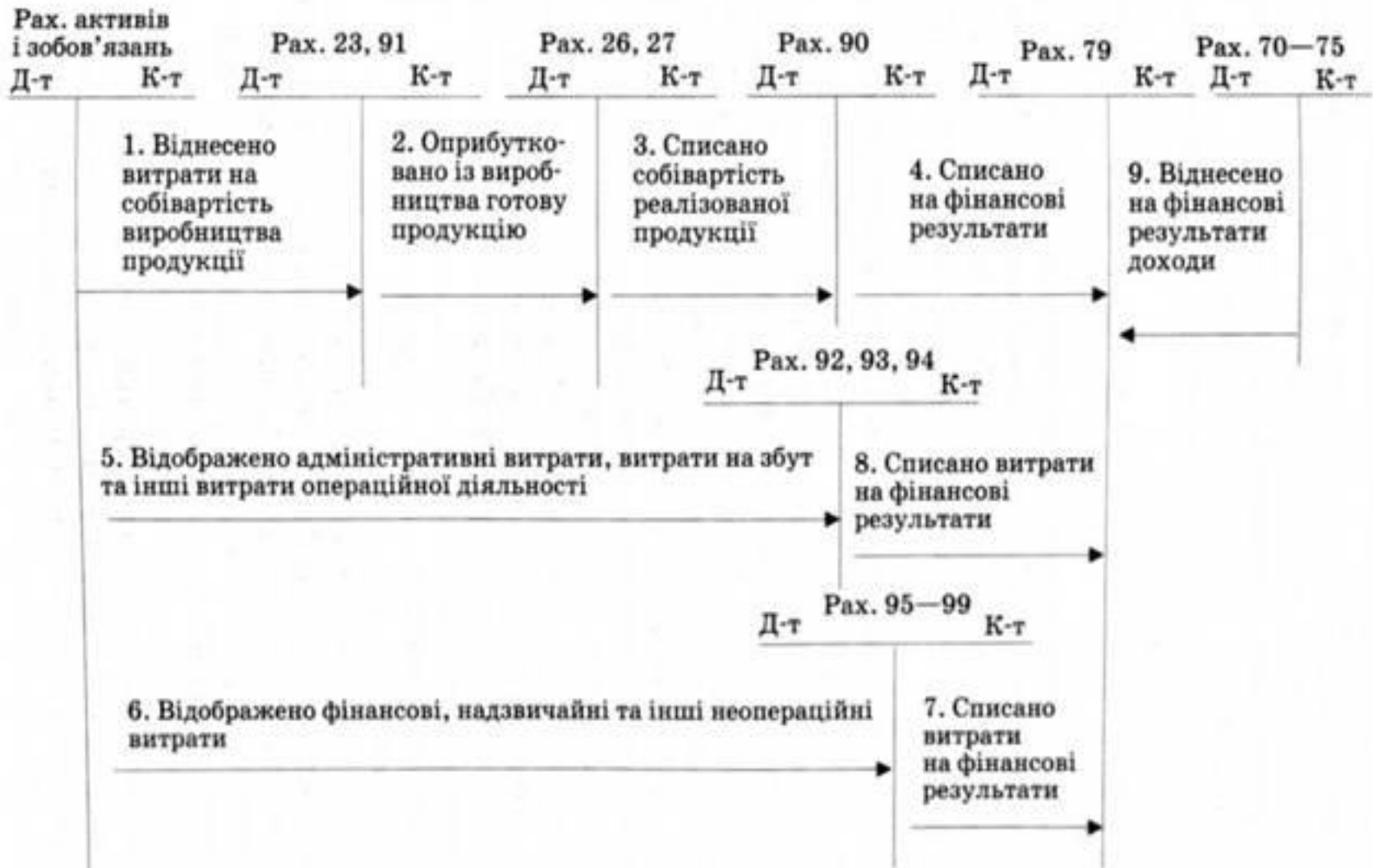


Рис. 4. Схема обліку витрат з використанням рахунків 9 класу «Витрати діяльності»

При веденні обліку витрат з використанням рахунків 8 класу «Витрати за елементами» і 9 класу «Витрати діяльності» всі витрати від операційної діяльності підприємства спочатку відображаються по дебету рахунків 8 класу «Витрати за елементами» у розрізі економічних елементів. Одночасно вони списуються за функціональним призначенням: у дебет рахунку 23 «Виробництво» - в частині прямих виробничих витрат, у дебет рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» - в частині непрямих виробничих витрат, у дебет рахунку 92 «Адміністративні витрати» - в частині адміністративних витрат, у дебет рахунку 93 «Витрати на збут» - в частині витрат на збут, у дебет рахунку 94 «Інші операційні витрати» - в частині інших операційних витрат.

Витрати від фінансової, інвестиційної, іншої неопераційної діяльності та надзвичайні витрати відразу накопичуються по дебету рахунку 95 «Фінансові витрати» - у частині витрат від фінансової діяльності, по дебету рахунку 96 «Втрати від участі у капіталі» та 97 «Інші витрати» - у частині витрат від інвестиційної діяльності, по дебету рахунку 98 «Податок на прибуток» - у частині витрат з податку на прибуток, по дебету рахунку 99 «Надзвичайні витрати» - у частині витрат від надзвичайної діяльності). При цьому рахунок 85 «Інші затрати» не застосовується. **Усі витрат від операційної та не операційної діяльності, відображені по дебету рахунків 9 класу «Витрати діяльності», в кінці звітнього періоду списуються га фінансові результати.**

Окремим елементом облікової політики підприємства є **порядок закриття транзитних рахунків.**

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій **до транзитних рахунків належать рахунки 7 класу «Доходи і результати діяльності», 8 класу «Витрати за елементами» і 9 класу «Витрати діяльності».** Підприємства можуть використовувати **два способи їх закриття:**

- щомісячно;
- раз на рік (у кінці року).

Елементи облікової політики щодо виробничих витрат

**Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»
елементами облікової політики щодо
виробничих витрат підприємства є:**

- перелік статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
 - перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат;
- порядок розподілу загальновиробничих витрат між видами продукції (робіт, послуг);
- методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості виробничим підприємствам рекомендується застосовувати такий **типовий перелік статей калькуляції**:

- сировина та матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- паливо й енергія на технологічні цілі;
- зворотні відходи (вираховуються);
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальне страхування;
- витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- загальновиробничі витрати;
- втрати від браку;
- інші виробничі витрати;
- попутна продукція (вираховується).

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати»
до складу виробничої собівартості
продукції (робіт, послуг)
включаються **загальновиробничі
витрати.**

Це непрямі виробничі витрати, пов'язані з обслуговуванням та управлінням виробництвом (цехів, дільниць).

Згідно з вимогами п. 16 П(С)БО 16 «Витрати» загальноновиробничі витрати діляться на змінні та постійні.

До змінних загальноновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальноновиробничі витрати включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) виходячи з фактичної потужності підприємства за звітний період.

До постійних загальноновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

В свою чергу постійні загальновиробничі витрати діляться на розподілені та нерозподілені залежно від нормальної потужності підприємства.

Постійні розподілені загальновиробничі витрати включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) виходячи з нормальної потужності підприємства.

Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати включаються у собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення.

Змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати розподіляються між конкретними видами продукції (робіт, послуг) з використанням відповідної **бази розподілу**. Нею можуть бути **години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати** тощо.

При цьому підприємство самостійно визначає перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат і обирає базу їх розподілу між видами продукції (робіт, послуг).

Окремим елементом облікової політики виробничого підприємства є **метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).**

Найбільш поширеними на сьогодні методами обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) є:
позамовний, попередільний, нормативний, змішаний, «директ-костинг», «стандарт-костинг», метод «поглинутих» затрат.

Характеристика методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

| Методи | Характеристика методів |
|---------------------|---|
| Позамовний метод | Застосовується при різноманітній діяльності підприємства. Затрати «збираються» за конкретними замовленнями, партіями або договорами, що відрізняються один від одного |
| Попередільний метод | Застосовується при масовому виробництві однорідної продукції (наприклад, у харчовій промисловості). Середні затрати на одиницю продукції визначаються діленням загальної суми затрат на кількість виробленої продукції |
| Нормативний метод | Затрати обліковуються за встановленими нормативами, а собівартість продукції калькулюється ще на стадії планування виробництва. Метод дозволяє вести точний аналітичний облік і за відхиленнями фактичних затрат від нормативних контролювати загальну собівартість продукції |

Характеристика методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

| | |
|---------------------------|---|
| Змішаний метод | Прямі затрати обліковують за фактичними даними, а накладні - за середнім коефіцієнтом розподілу |
| Метод «директ-костинг» | Затрати поділяються щодо обсягу виробництва на постійні та змінні. До собівартості виготовленої продукції включаються тільки змінні виробничі затрати |
| Метод «стандарт-костинг» | Затрати обліковуються на підставі системи розроблених стандартів. Окремо ведеться облік відхилень фактично понесених витрат від встановлених стандартів. Встановлюються причини і винуватці відхилень |
| Метод «поглинутих» затрат | Загальні виробничі затрати відносяться на собівартість виготовленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і залишками нереалізованої продукції |

**Основними факторами, що зумовлюють
вибір методу обліку витрат і
калькулювання собівартості продукції
(робіт, послуг), є:**

- організаційна структура управління підприємством;
- виробнича структура підприємства;
- галузь діяльності, тип виробництва, його складність, характер технологічного процесу;
- номенклатура продукції, що випускається;
 - тривалість виробничого циклу;
- наявність незавершеного виробництва;
- інформаційні потреби системи управління.

4. Облікова політика щодо фінансових інвестицій

Таблиця 1.4 - Оцінка фінансових інвестицій у балансі

| Види інвестицій | Оцінка інвестицій на дату балансу |
|---|--|
| <p>1. Інвестиції в асоційовані, дочірні та спільні підприємства</p> | <p>За методом участі у капіталі Вартість інвестицій +/- всі зміни в складі власного капіталу об'єкта інвестування (крім тих, які є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування) - зменшення корисності</p> |
| <p>2. Інвестиції в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, при цьому – інвестицій придбані та утримуються для продажу на протязі 12 місяців з дати придбання - підприємства ведуть діяльність в умовах, що обмежують здатність передавати кошти інвестору на протязі 12 місяців</p> | <p>Справедлива вартість</p> |
| <p>2. Інвестиції, що утримуються до погашення</p> | <p>Амортизована собівартість</p> |
| <p>3. Інші інвестиції: Справедливу вартість яких можна визначити Справедливу вартість яких достовірно визначити не можливо</p> | <p>Справедлива вартість Собівартість - зменшення корисності</p> |

При придбанні фінансові інвестиції оцінюються за фактичною собівартістю.

Фактична собівартість складається з:

- купівельної вартості цінних паперів,
- витрат зі сплати комісійних винагород посередникам;
- винагороди спеціалізованим підприємствам, іншим підприємствам і особам за інформаційні та консультаційні послуги, пов'язані з придбанням цінних паперів
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням цінних паперів.

Оцінка інвестицій на дату балансу

При складанні звітності застосовуються наступні методи оцінки:

- за справедливою вартістю,
- за амортизованою собівартістю і
- за методом участі в капіталі

Визначення справедливої вартості

На дату балансу проводиться переоцінка вартості фінансових інвестицій.

1. Справедлива вартість більша за балансову вартість інвестиції

Вартість інвестиції на дату балансу збільшується на суму перевищення справедливої вартості над балансовою вартістю інвестиції. Сума перевищення відображається у складі інших доходів.

2. Балансова вартість інвестиції більша за справедливу вартість

Вартість інвестиції на дату балансу зменшується на суму різниці, що виникла між балансовою і справедливою вартістю інвестиції. Сума різниці відображається у складі інших витрат.

За **амортизованою собівартістю** відображаються інвестиції, призначені не для продажу, а для одержання доходу у вигляді відсотків і утримуються підприємством до погашення (інвестиції в облигації, векселі).

Якщо інвестицію придбано за вартістю, меншою за номінальну, то вважається, що вона придбана з дисконтом, а якщо заплачено суму, яка перевищує номінальну вартість інвестицій, - придбано з премією.

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (дисконт або премія при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Ефективна ставка відсотка визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості погашення.

Приклад 1

Підприємство 3-го січня 2016 року придбало облигації номінальною вартістю 10000 грн. за 7000 грн., тобто дисконт становив 3000 грн. (10000-7000).

Фіксована ставка відсотка за облигацією встановлена 10 % річних. Дата погашення облигації відбудеться через 3 роки. Виплата відсотка здійснюється щорічно в кінці року, його номінальна сума становить 1000 грн. (10000 x 10 % : 100 %).

Ефективна ставка відсотку дорівнює:

$$((10000 \times 10\%) + (3000 : 3)) /$$

$$((10000 + 7000) : 2)$$

$$E_c = 23,5\%$$

Розрахунок амортизації дисконту за інвестиціями в облигації

| Дата | Номінальна сума відсотка, грн. | Сума відсотку за ефективною ставкою, грн. | Сума амортизації дисконту, грн. | Амортизована собівартість інвестиції, грн. |
|---------------|--------------------------------|---|---------------------------------|--|
| 03.01.2016 р. | - | - | - | 7000 |
| 31.12.2016р. | 1000 | $7000 \times 23,5 \% = 1645$ | $1645 - 1000 = 645$ | $7000 + 645 = 7645$ |
| 31.12.2017р. | 1000 | 1796 | 796 | 8441 |
| 31.12.2018р. | 1000 | - | 1559 | 10000 |

Приклад 2

Облігації номінальною вартістю 10000 грн. придбані 3-го січня 2016 року за 12000 грн., тобто премія становила 2000 грн. (12000-10000).

Фіксована ставка відсотка за облігаціями встановлена 10 % річних. Погашення облігації відбудеться через 5 років.

Виплата здійснюється щорічно в кінці року, їх номінальна сума становить 1000 грн. (10000 x 10 % : 100 %).

Ефективна ставка відсотка дорівнює:

$$((10000 \times 10\%) - (2000 : 5)) / ((10000 + 12000) : 2)$$

$$E_s = 5,45\%$$

Розрахунок амортизації премії за інвестиціями в облігації

| Дата | Номінальна сума відсотка, грн. | Сума відсотка за ефективною ставкою, грн. | Сума амортизації, дисконту, грн. | Амортизована собівартість інвестиції, грн. |
|---------------|--------------------------------|---|----------------------------------|--|
| 03.01.2016р. | - | - | - | 12000 |
| 31.12.2016р. | 1000 | $12000 \times 5,45\% = 654$ | $1000 - 654 = 346$ | $12000 - 346 = 11654$ |
| 31.12.2017р. | 1000 | 635 | 365 | 11289 |
| 31. 12.2018р. | 1000 | 615 | 385 | 10904 |
| 31.12.2019р. | 1000 | 594 | 406 | 10498 |
| 31.12.2020р. | 1000 | - | 498 | 10000 |

Метод участі в капіталі- метод обліку інвестицій, коли балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Застосовується для фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства, якщо вони не утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання, а названі підприємства ведуть діяльність в умовах, які обмежують їх здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

При складанні звіту довгострокові фінансові інвестиції в акції та інші корпоративні права оцінюються залежно від частки інвестора в капіталі об'єкта інвестування. Якщо вона складає менше 25 % власного капіталу об'єкта інвестування, фінансові інвестиції повинні відображатися в балансі за собівартістю або (у випадку вкладення у ринкові цінні папери) за найменшою з двох оцінок - собівартістю або ринковою вартістю.

ДЯКУЮ ЗА УВАГУ!