

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ



ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК – 1

ЧАСТИНА I

Навчальний посібник

за редакцією Максимової В.Ф.

Одеса ОНЕУ 2013

УДК 657.6 (075.8)
ББК 65.052я73
М 17

Рекомендовано Вченою Радою ОНЕУ
(Протокол засідання № 2 від 22 жовтня 2013 р.)

Рецензенти:

С. Г. Діордіца - доктор економічних наук, професор

В. В. Муравська - кандидат економічних наук, доцент

В. П. Хомутенко - кандидат економічних наук, доцент

Фінансовий облік-1 (частина I): Навч. посіб. / За ред. Максимової В.Ф. –
Одеса: ОНЕУ, 2013. – 436 с.

Навчальний посібник призначений для студентів усіх факультетів спеціальності 6.030509 «Облік і аудит». До посібника увійшли основні питання організації та ведення аналітичного і синтетичного обліку необоротних активів, виробничих запасів і розрахунків з оплати праці з обов'язковим урахуванням положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також із посиланням на діючі законодавчі та нормативні чинники.

Основна увага приділена практиці відображень на рахунках бухгалтерського обліку різноманітних господарських операцій, пов'язаних з організацією фінансового обліку.

Вивчення викладеного у даному навчальному посібнику матеріалу певним чином сприятиме інтелектуальному розвитку студентів, підвищенню якості навчання за курсом «Фінансовий облік-1». Він може бути корисним бухгалтерам-практикам, аудиторам, фінансистам, підприємцям, слухачам спеціалізованих факультетів перепідготовки кадрів і підвищення кваліфікації, а також усім, хто цікавиться фінансовим обліком.

ЗМІСТ

Стор.

ПЕРЕДМОВА.....	5
РОЗДІЛ 1. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ	8
1.1. Поняття фінансового обліку, його роль і значення.....	10
1.2. Державне законодавчо-нормативне регулювання фінансового обліку.....	20
1.3. Організація фінансового обліку на підприємствах	30
1.4. Облік для цілей оподаткування	41
1.5. Проблеми взаємозв'язку облікових підсистем	54
Тести до розділу 1.....	66
Завдання для самостійної роботи до розділу 1.....	70
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ.....	75
2.1. Загальна характеристика процесів забезпечення підприємства основними засобами та їх використання	78
2.2. Документування операцій з основними засобами.....	103
2.3. Облік господарських операцій з основними засобами.....	110
2.4. Облік переоцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів.....	190
2.5. Проблемні питання у сучасному обліку основних засобів	206
Тести до розділу 2.....	214
Завдання для самостійної роботи до розділу 2.....	230
РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ІНШИХ НЕОБОРОТНИХ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	232
3.1. Загальна характеристика інших необоротних матеріальних активів як об'єкту бухгалтерського обліку	235
3.2. Відображення операцій з іншими необоротними матеріальними активами на рахунках бухгалтерського обліку	243
3.3. Нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів..	258
3.4. Особливості обліку ІНМА з метою оподаткування	263
Тести до розділу 3.....	273
Завдання для самостійної роботи до розділу 3.....	277
РОЗДІЛ 4. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	281
4.1. Сутність нематеріальних активів і критерії їх визнання.....	283
4.2. Класифікація нематеріальних активів.....	286
4.3. Оцінка нематеріальних активів.....	288
4.4. Облік господарських операцій з нематеріальними активами.....	289
4.5. Проблемні питання у сучасному обліку нематеріальних активів.....	307
Тести до розділу 4.....	312
Завдання для самостійної роботи до розділу 4.....	316
РОЗДІЛ 5. ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ I	322

МАЛОЦІННИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ.....

5.1.	Виробничі запаси як об'єкт обліку, їх поняття і класифікація.....	325
5.2.	Оцінка виробничих запасів відповідно до вимог П(С)БО 9.....	333
5.3.	Документальне оформлення руху виробничих запасів і організація їх складського обліку.....	338
5.4.	Характеристика реєстрів обліку виробничих запасів на складі і в бухгалтерії.....	347
5.5.	Порядок відображення руху виробничих запасів на рахунках обліку.....	358
5.6.	Особливості обліку запасів згідно з МСБО 2 «Запаси».....	371
5.7.	Особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів....	375
5.8.	Проблемні питання обліку запасів.....	381
	Тести до розділу 5.....	393
	Завдання для самостійної роботи до розділу 5.....	395
	Перелік літературних джерел та Інтернет-ресурсів.....	403

ПЕРЕДМОВА

Бухгалтерський облік діяльності підприємств є і надалі залишатиметься однією з найважливіших функцій управління, котра формує необхідну для його ефективності й досягнення поставлених цілей інформацію. Чинним галузевим стандартом вищої освіти «Освітньо-професійна програма підготовки бакалаврів» за напрямом 6.03050901 “Облік і аудит” (за переліком напрямів, затв. пост. КМУ від 13.12.06р. № 1719) передбачено навчальний курс з дисципліни «Фінансовий облік-1».

Викладання вказаної дисципліни та її вивчення студентами потребує достатньої кількості навчальної літератури і, передусім, – достатньої кількості навчальних посібників для студентів вищих навчальних закладів. Видання навчального посібника з авторським баченням теоретичних засад і концепції фінансового обліку та звітності в Україні надасть студентам більше можливостей якомога краще опанувати знаннями з теорії, методології обліку, його організації та звітності, а також набути навичок застосування діючих законодавчих і нормативних чинників, які регулюють облікову сферу діяльності суб'єктів господарювання. Така цільова спрямованість посібника сприяє формуванню необхідних знань у майбутніх фахівців з бухгалтерського (фінансового) обліку.

У навчальний посібнику викладено державне регулювання, нормативно-правове забезпечення, організаційно-теоретичні, методологічні основи бухгалтерського (фінансового) обліку на підприємствах, а також розглянуто основи формування облікової інформації за окремими об'єктами обліку господарської діяльності підприємств.

Порушена авторами проблематика та шляхи її вирішення роблять навчальний посібник корисним не лише для студентів і викладачів курсу «Фінансовий облік-1», але також для використання його у викладацькій роботі та практичній діяльності у сфері бухгалтерського обліку. Книга викличе фаховий інтерес у науковців і викладачів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, ревізорів, податківців, інших державних службовців та

посадових осіб місцевого самоврядування, котрі опікуються питаннями обліку, економічного контролю й управління діяльністю промислових підприємств та інших господарюючих суб'єктів.

З обов'язковим урахуванням положень (стандартів) бухгалтерського обліку, плану рахунків, а також із посиланням на діючі законодавчі та нормативні чинники у навчальному посібнику систематизовано за окремими розділами у тематичному їх розрізі нормативно-правові засади бухгалтерського (фінансового) обліку в Україні, основи його методології та методики відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Викладений у доступній для сприйняття та вивчення формі матеріал з обліку основних господарських процесів і окремих об'єктів на підприємствах України ілюстровано узагальнюючими прикладами та схемами бухгалтерських проведеннь.

Навчальний посібник комплексно висвітлює передбачені навчальним планом теоретичні розділи, питання практики і самостійної роботи студентів з курсу «Фінансовий облік-1» і дає змогу сформуванню у читача ґрунтовні засади для набуття цілісної системи знань стосовно концепції бухгалтерського (фінансового) обліку на вітчизняних підприємствах різних галузей економіки.

Колектив авторів цілком об'єктивно ставиться до результатів своєї праці. Усебічний розгляд висвітленого в посібнику матеріалу вказує на наявність окремих аспектів, котрі потребують подальшого опрацювання. Так, з нашої точки зору, доцільним може бути більш розширений розгляд законодавчих і нормативних основ за рахунок детального висвітлення правових засад організації обліку і звітності в Україні.

Окрім того, більш сучасними та такими, що підвищують рівень активності й зацікавленості студентів у вивченні навчального матеріалу можуть стати, окрім питань для самоконтролю знань, тестових і ситуаційних завдань, ще й кросворди, ребуси, теоретичні лабіринти тощо.

Означене передбачається врахувати в подальшій роботі й розглядається нами не лише як напрями удосконалення змісту навчального посібника

безпосередньо авторським колективом, але також як напрями активізації творчості студентів шляхом залучення їх до виконання індивідуальних, самостійних робіт, написання рефератів, створення теоретичних лабіринтів, графічних тестів тощо.

При підготовці посібника зі вдячністю використані теоретичні надбання зарубіжних і вітчизняних учених, а також елементи навчального та методичного забезпечення курсу.

Навчальний посібник сформовано колективом авторів: заг. редакція посібника та розділ 1 – д-р екон. наук, проф. В. Ф. Максимова, канд. екон. наук, ст. викл. О. В. Артюх; розділ 2 – д-р екон. наук, проф. В. Ф. Максимова, канд. екон. наук, доцент Т. Г. Степова, ст. викл. О. В. Макеєва; розділ 3 – ст. викл. С. В. Самострол; розділ 4 – канд. екон. наук, доцент Т. М. Нікуліна; розділ 5 – д-р екон. наук, професор Н. О. Лоханова, канд. екон. наук, доцент Н. А. Сиротенко; розділ 6 – канд. екон. наук, доцент О. В. Белінська, викл. О. С. Яцунська.

Маємо надію, що навчальний посібник у цілому відповідає вимогам вищої школи і заслуговує на схвальне його прийняття студентською спільнотою, викладачами та фахівцями.

РОЗДІЛ 1. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ

1.1. Поняття фінансового обліку, його роль і значення.

1.2. Державне законодавчо-нормативне регулювання фінансового обліку.

1.3. Організація фінансового обліку на підприємствах.

1.4. Загальний підхід до організації обліку для цілей оподаткування на підприємствах.

1.5. Проблеми взаємозв'язку облікових підсистем.

Ключові слова: облік, бухгалтерський облік, об'єкти фінансового обліку, облік для цілей оподаткування, організація обліку, регулювання обліку, система державного регулювання, управлінський облік, фінансовий облік.

Мета вивчення розділу: сформувані теоретичні знання та практичні навички щодо організації фінансового обліку на вітчизняних підприємствах, визначення його поняття, ролі і значення в управлінні, законодавчо-нормативного регулювання та підходів до вирішення проблем взаємозв'язку облікових підсистем.

Вивчення розділу дає змогу знати:

- сутність поняття фінансового обліку;
- ролі і значення фінансового обліку в управлінні підприємством;
- основи законодавчо-нормативного регулювання фінансового обліку в Україні;
- основи організації фінансового обліку на підприємствах, у т.ч. – обліку для цілей оподаткування;
- проблемні питання взаємозв'язку облікових підсистем і підходи до їх вирішення.

Виконання практичних завдань розділу дає змогу оволодіти навичками і вміннями:

- визначати відповідну форму бухгалтерського обліку для конкретного підприємства;
- вміти обґрунтувати вибір форми бухгалтерського обліку для кожного окремого підприємства;

- виокремлювати активи підприємства і відзначити до яких видів вони відносяться;
- вільно визначати пасиви підприємства;
- визначити облікові підсистеми, що продукують відповідну інформацію;
- знати користувачів відповідної інформації;
- давати роз'яснення стосовно сутності та можливостей використання облікової інформації.

ГЛОСАРІЙ

Об'єкти фінансового обліку – усе, що відображається на синтетичних рахунках і в аналітичному обліку, а саме: активи підприємства; джерела власних засобів; зобов'язання (пасиви) підприємства; фінансові результати діяльності підприємств і їхній розподіл; господарські операції, пов'язані з процесами придбання ресурсів, виробництва та реалізації.

Обліковий процес – процес, сконцентрований на зборі даних про факти господарської діяльності, що фіксуються у первинних документах, оцінюванні та групуванні однорідних фактів на рахунках обліку і в облікових регістрах, формуванні фінансової звітності про об'єкти, які вивчає економіка.

Фінансовий облік (загальнонауковий сенс) – складова і невід'ємна частина економічної (політичної та філософської) науки.

Фінансовий облік (процесний підхід) – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Фінансовий облік (системний підхід) – динамічна і відкрита система, котра знаходиться у безперервному взаємозв'язку з економікою, а саме – з її розвитком та управлінням економічними процесами.

Фінансовий облік (функціональний підхід) – одна із функцій управління (поряд з організацією, координацією, плануванням, регулюванням, контролем, аналізом тощо).

1.1. Поняття фінансового обліку, його роль і значення

У загальнонауковому сенсі фінансовий облік є складовою і невід’ємною частиною економічної (політичної та філософської) науки (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Фінансовий облік як складник економічної науки

Отже, економіка (на макро- і мікрорівнях) вивчає умови і фактори використання ресурсів для виробництва товарів, їх розподіл і споживання у суспільстві; облік забезпечує збирання первинних даних щодо використання ресурсів, ефективності процесів, формування витрат, доходів та фінансових результатів окремих підприємств.

Іншими словами: обліковий процес сконцентрований на зборі даних про факти господарської діяльності, що фіксуються у первинних документах, оцінюванні та групуванні однорідних фактів на рахунках обліку і в облікових

регістрах, формуванні фінансової звітності про ті самі об'єкти, які вивчає економіка.

Більше того, економічні науки та фінансовий облік доповнюють один одного:

- економічні науки забезпечують науковий рівень розвитку суспільства шляхом розробки теоретичних економічних концепцій;
- фінансовий облік надає інформацію для перевірки ефективності прийнятих концепцій.

Фінансовий облік розвивається у практичному та науковому сенсах: формулює певні принципи, правила, розробляє процедури (алгоритми) збирання, оброблення та відображення інформації у фінансових звітах, які використовуються для прийняття управлінських рішень, перевірки ефективності економічних концепцій і доктрин, узагальнення даних у статистичних збірниках, проведення наукових досліджень тощо.

З точки зору **системного підходу** фінансовий облік є динамічною і відкритою системою, котра знаходиться у безперервному взаємозв'язку з економікою, а саме – з її розвитком та управлінням економічними процесами. **На рівні мікроекономіки** саме управління господарською діяльністю підприємства є тією надбудовою, тією системою вищого порядку, щодо якої фінансовий облік розглядається як підсистема. Тому з розвитком економічної науки, з розвитком системи управління діяльністю підприємства змінюється також система обліку: з'являються нові складові, відмирають старі, постають нові зв'язки між елементами (рахунки, правила розрахунків окремих економічних показників, моделі обліку ресурсів, собівартості, прибутку тощо).

Будь-яке суспільство з позицій системного підходу – це відкрита, динамічна економічна система, складниками якої є окремі підсистеми – різні промислові підприємства, а також підприємства, організації, установи інших сфер діяльності, громадські, релігійні, політичні організації, професійні спілки та інші організації, які мають справу з розподілом обмежених ресурсів.

На рівні макроекономіки у державному масштабі фінансовий облік визнається як інформаційна система для управління суспільством. З розвитком суспільства та змін у соціальній, політичній та економічній сфері країни до обліку ставляться нові вимоги, тому він також змінюється під впливом зовнішнього середовища.

Отже, законодавством не лише передбачено обов'язкове ведення обліку юридичними особами усіх видів діяльності і форм господарювання, але й обов'язковий динамічний розвиток облікової системи шляхом удосконалення обліку, його адаптації до сучасних умов і вимог управління.

Функціональний підхід до розгляду фінансового обліку дає можливість характеризувати його, як одну із функцій управління (поряд із організацією, координацією, плануванням, регулюванням, контролем, аналізом тощо). Для управління діяльністю кожне підприємство потребує інформації про володіння та розпорядження ресурсами, їх ефективне використання та примноження. Тому в процесі функціонування системи обліку для визначення рівня ефективного використання капіталу, матеріалів, техніки, персоналу та інших ресурсів відбувається збирання та оброблення даних про ресурси та процеси підприємства, перетворення великого масиву первинних даних на корисну фінансову інформацію і доведення її до зацікавлених юридичних та фізичних осіб, які приймають управлінські рішення.

З точки зору **процесного підходу** фінансовий облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Тісний зв'язок фінансового обліку з господарською діяльністю підприємства визначає залежність його цільового спрямування із основною метою діяльності підприємства. Оскільки більшість власників підприємств ставлять перед собою за мету отримання максимального прибутку від діяльності, то центральним питанням обліку є визначення фінансових результатів, вивчення умов і затрачених зусиль для їх досягнення.

Загальнонаукова класифікаційна модель розгляду поняття фінансового обліку відображена на рис. 1.2.

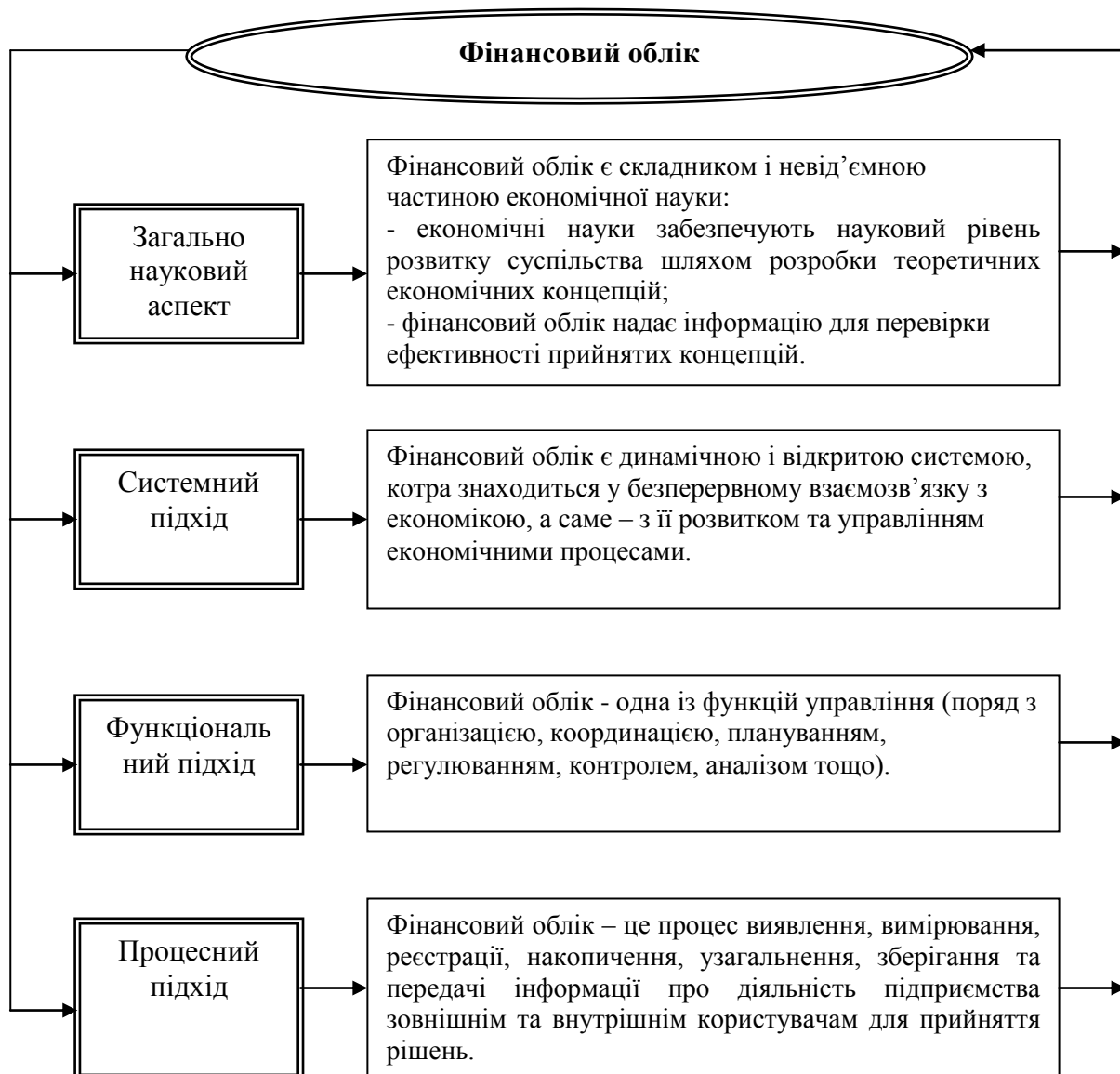


Рис. 1.2. Класифікаційна модель фінансового обліку

За функціями, що їх виконує облікова система підприємства, виокремлюють фінансовий і управлінський облік.

Фінансовий облік – комплексний системний облік майна, господарської діяльності підприємства через суцільне, повне й безперервне відображення господарських процесів за звітний період. Фінансова бухгалтерія фіксує дані та накопичує інформацію про поточні витрати в їх поелементному розрізі –

прибутки підприємства, стан дебіторської та кредиторської заборгованості, розміри фінансових інвестицій, стан джерел фінансування тощо.

Фінансовий облік відображає стан майна, зобов'язань, капіталу та фінансового результату діяльності підприємства в єдиному грошовому вимірнику за допомогою подвійного запису з метою формування звітності різних видів та встановлених форм.

Для всіх підприємств України ведення бухгалтерського обліку є обов'язковим. Його здійснюють відповідно до законодавства країни та міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку. За допомогою фінансового обліку формують вартісні показники діяльності підприємства і виявляють зовнішні зв'язки із постачальниками, покупцями, банками, інвесторами, акціонерами. Фінансовий облік регулюється законодавством. Він обов'язковий для усіх суб'єктів господарювання й оприлюднюється у фінансовій звітності та деклараціях, підлягає аудиту.

В обліковій інформації зацікавлені, в основному, зовнішні щодо підприємства користувачі. Це – органи податкової адміністрації, біржі, банки, інші фінансові інститути, постачальники та покупці, потенційні інвестори тощо. Фінансова звітність відкрито публікується, вона не становить комерційної таємниці підприємства.

Система формування фінансової звітності повинна бути прозорою, доступною для розуміння компетентними користувачами. Усі ці фактори зумовлюють чітку регламентацію структури, форми зовнішньої звітності підприємства, правил і принципів її складання.

Незважаючи на те, що кожній із підсистем притаманні свої особливості, вони мають загальні характеристики за принципами побудови, методами, що їх використовують для обліку. Окрім того, в управлінському і фінансовому обліку для поточного управління діяльністю підприємства досліджуються практично одні й ті ж самі об'єкти – засоби праці і сама праця, тобто матеріальні й трудові ресурси, господарські процеси, господарські операції.

Модель бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємства відображена на рис. 1.3.

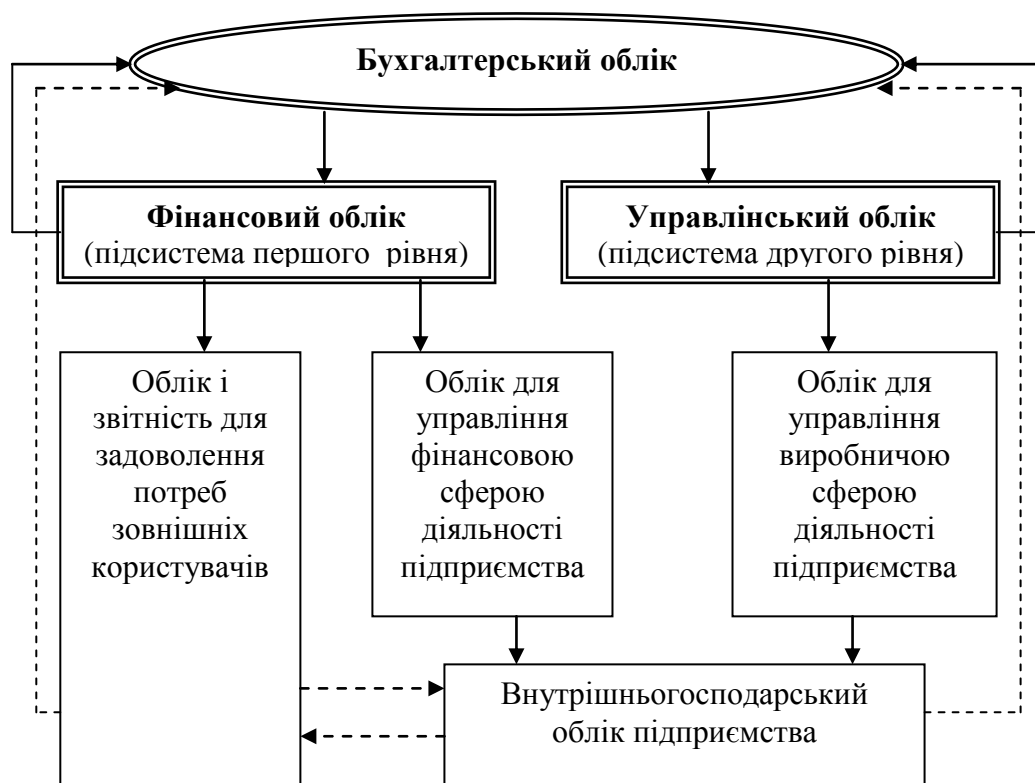


Рис. 1.3. Модель бухгалтерського обліку

Між управлінським та фінансовим бухгалтерським обліком є багато спільного. Насамперед ідеться про такі характеристики:

- єдина система первинного обліку;
- єдині принципи побудови обліку як двоїстого процесу;
- єдине професійне середовище та інші.

Окреслення вказаної облікової моделі викликане тією обставиною, що ринковій системі управління має відповідати певна облікова система, яка охоплює два рівні обліку затрат і результатів, а саме:

- фінансовий облік затрат і результатів;
- управлінський облік затрат і результатів.

У підсистемі першого рівня розв'язуються завдання, які забезпечують взаємовідносини підприємства із зовнішніми користувачами та дають відображення затрат і результатів у цілому по підприємству.

Взаємозв'язок управлінського і фінансового обліку наведено у вигляді функціональної моделі системи обліку на рис. 1.4.

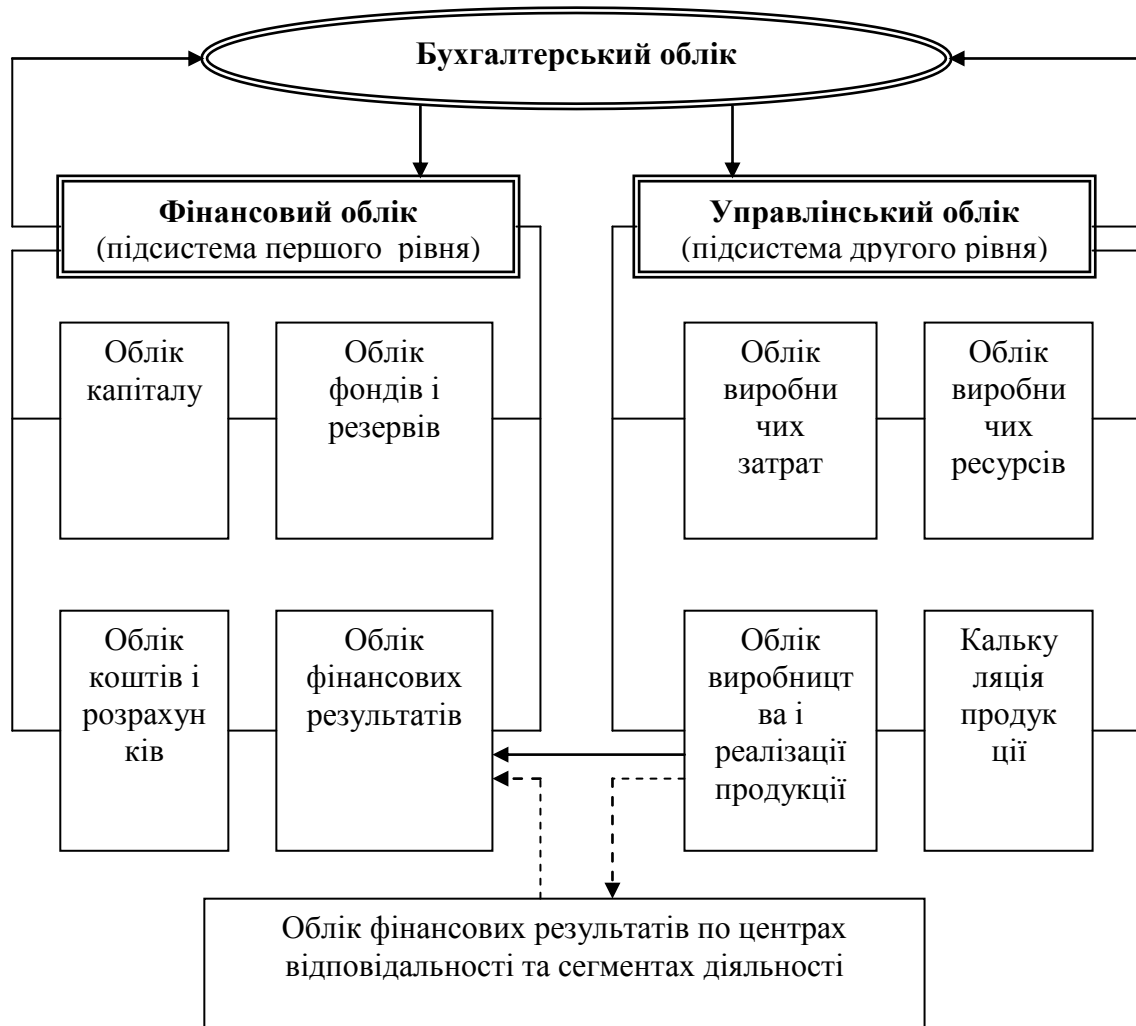


Рис. 1.4. Функціональна модель облікової системи

У підсистемі другого рівня розв'язуються завдання, що забезпечують взаємовідносини підприємства з внутрішніми користувачами та відображають затрати і результати по центрах відповідальності, видах діяльності, видах продукції тощо. Вирішення наведеної сукупності завдань є можливим лише за наявності сформованих двох взаємозв'язаних структур – фінансової і управлінської бухгалтерії.

Об'єктами фінансового обліку, що відображаються як на синтетичних, рахунках, так і в аналітичному обліку є:

- активи підприємства: основні засоби, нематеріальні активи, капітальні вкладення, довгострокові та короткострокові фінансові вкладення, виробничі та товарні запаси, розрахунки з дебіторами, грошові кошти, інші активи;

- джерела власних засобів: статутний фонд (капітал), резервний (страховий) фонд, фонди й резерви спеціального та цільового призначення, нерозподілений прибуток, інші джерела власних засобів;

- зобов'язання (пасиви) підприємства: довгострокові та короткострокові кредити банків і позикові кошти, розрахунки з кредиторами, інші короткострокові зобов'язання; витрати підприємств за їхніми елементами і доходи за їхніми видами;

- фінансові результати діяльності підприємств і їхній розподіл;

- господарські операції, пов'язані з процесами придбання ресурсів, виробництва та реалізації.

Принципово важливим питанням фінансового обліку є методологія та організація обліку витрат і доходів. Саме у цьому питанні проявляються відмінності побудови фінансового обліку.

Фінансовий облік створює інформацію, яка орієнтована на зовнішніх користувачів, але використовується також для внутрішнього управління підприємством. Ведення фінансового обліку чітко регламентовано. Результатом його є складання періодичної, обов'язкової звітності, котра надається підприємством фіскальним державним органам, власникам, іншим зацікавленим користувачам.

Метою ведення обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності (прибутки і збитки) та рух грошових коштів підприємства.

Доцільність створення внутрішньої (управлінської) облікової системи на підприємстві, як правило, вирішує безпосередньо адміністрація. Управлінський облік, на відміну від фінансового, – це облік не фактичної величини майна, витрат і доходів, стану розрахунків і зобов'язань, а облік, що враховує вплив

факторів, обставин і умов на виробничо-господарську і фінансову діяльність підприємства та її результати. Його мета – надати інформацію для прийняття обґрунтованих рішень з управління економікою підприємства та перевірити ефективність виконання прийнятих рішень.

У системі управлінського обліку відтворюється, передусім, інформація про витрати. Вони групуються і класифікуються за видами та місцем виникнення, структурними підрозділами (відділами, секціями, складами), в яких відбувається споживання ресурсів. Необхідність виділення даних управлінського обліку в самостійну систему багато в чому пов'язана з посиленням вимог до зберігання комерційної таємниці діяльності підприємства, обставин, за яких приймаються ті чи інші рішення.

Дані управлінського обліку – комерційна таємниця, і не тільки для зовнішніх користувачів, але також для управлінського персоналу самого підприємства, котрий не має прямого відношення до вирішення окремої конкретної проблеми. Адміністрація підприємства самостійно встановлює склад, терміни і періодичність подання внутрішньої звітності. Ця облікова система практично не регламентується законодавством.

Отже, фінансовий облік є обов'язковим, регламентованим, а управлінський організується в необхідному аспекті для задоволення інформаційних потреб менеджерів підприємства, втручання у ті чи інші події, які характеризуються певними економічними показниками фінансового обліку. Складність впровадження та проблема ефективного функціонування управлінського обліку полягає в тому, щоб визначити об'єкти, які потрібно піддавати обліку – контролювати, набір необхідних для такого контролю показників, міру відхилень у випадках, коли треба втручатися у процеси і явища господарського життя, на що і на кого впливати та інші важливі моменти безпосереднього управлінського характеру.

Фінансова звітність містить інформацію про бухгалтерський баланс – активи, зобов'язання і капітал. Активи – це ресурси підприємства, які здобуті для того, щоб отримати від їх подальшого використання економічні вигоди.

Так, реалізувавши готову продукцію, на яку витрачені ресурси (запаси, працю, техніку), потрібно не тільки компенсувати витрати, але також реалізувати продукцію з прибутком.

Пасиви являють собою довгострокові чи поточні зобов'язання підприємства, які потрібно вчасно погасити. У випадку затримки з погашенням зобов'язань нараховуються штрафи, пені, неустойки кредиторам, що обумовлюється, як правило, умовами договорів.

Капітал підприємств вимірюється сумою коштів, які визначають різницю між сумою активів і пасивів. Баланс розкриває три складові – активи, зобов'язання і капітал за статтями, що передбачені національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку України № 2 «Баланс».

У балансі наводяться дані на початок року і на дату складання балансу протягом наступного господарського року, який починається з 1 січня і триває до 31 грудня. В бухгалтерському балансі відображаються події минулих періодів, але за допомогою економічного аналізу можна виміряти міру відхилень за період за всіма статтями, які наводяться в ньому. Аналізується абсолютна і відносна динаміка показників; структура активів, зобов'язань та капіталу; відношення одних статей балансу до інших або одних розділів до інших; робляться висновки щодо поліпшення чи погіршення цих показників та виявляються фактори впливу на них.

Окремі показники господарської діяльності не можна визначити іншими методами, ніж за допомогою складання балансу – наявність загальної суми активів, зобов'язань і капіталу, наявність власних оборотних коштів (робочого капіталу), ефективність активів, норма прибутку та ін.

Економічний аналіз фінансової звітності за низку періодів дає можливість виявити тенденції зростання (розширення) чи згортання (звуження) діяльності, оцінити окремі показники й прийняти рішення менеджерам, інвесторам, фінансистам, банківським працівникам, власникам та всім зацікавленим особам щодо вибору варіанту дій, що стосуються підприємства. Зрозуміло, що відстеження минулих подій дає можливість бачити тенденції і на їх основі

методом екстраполяції передбачити майбутній стан підприємства. Названий метод не завжди дає добрі результати, тому на допомогу традиційній методиці економічного аналізу залучаються економіко-математичні методи досліджень.

Отже, бухгалтерський фінансовий облік збирає та обробляє дані про факти господарської діяльності, трансформує їх в інформацію та забезпечує нею управлінський апарат і зовнішніх користувачів, які вивчають наслідки раніше ухвалених рішень. Крім цього, фінансовий облік забезпечує зворотний зв'язок між господарською системою підприємства та управлінням. Іншими словами: фінансовий облік є системою забезпечення управління підприємством необхідною інформацією про фактичний стан об'єкта управління.

1.2. Державне регулювання системи фінансового обліку

Регулювання бухгалтерського обліку в Україні визначено Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. Положення цього Закону поширюються на всіх юридичних осіб (незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності), котрі зобов'язані вести бухгалтерський (фінансовий) облік, складати та подавати фінансову звітність відповідно до законодавства.

Згідно із Законом регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, котре затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку – П(С)БО, інші нормативно-правові акти з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Регулювання бухгалтерського обліку в Україні відбувається за трирівневою структурою:

перший рівень (основа) – загальні положення Закону;

другий рівень – Стандарти і План рахунків, що ґрунтуються на Законі, затверджені Мінфіном і зареєстровані в Мін'юсті;

третій рівень – накази та листи Мінфіну, що роз'яснюють, як застосовувати кожний Стандарт у тій чи іншій конкретній ситуації.

Система державного регулювання бухгалтерського обліку виглядає так, як це зображено на рис. 1.4.

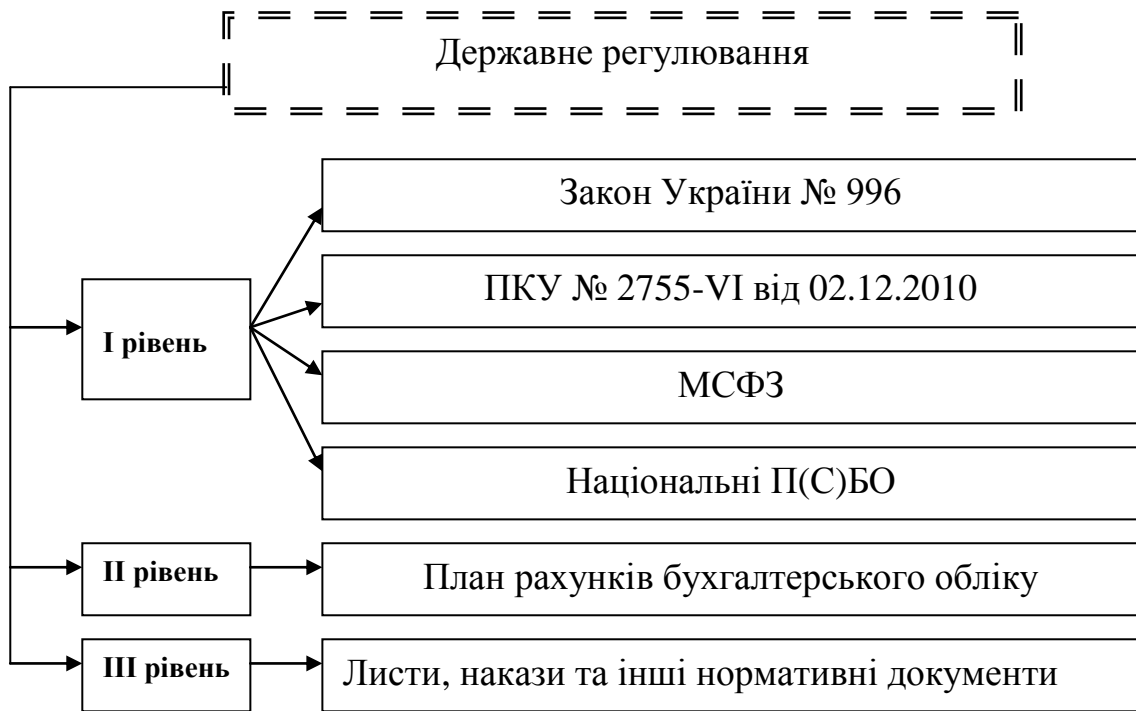


Рис. 1.4. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні

Закон №996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачує облік діяльності юридичних осіб в Україні за Міжнародними стандартами, котрі є обов'язковими для застосування публічними акціонерними товариствами, банками, страховими компаніями тощо). Інші підприємства мають право вирішувати самостійно – за рішенням керівництва, – доцільність ведення обліку та складання звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачає, що державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою: створення єдиних правил ведення бухгалтерською обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими

для всіх підприємств, гарантують і захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Міжнародні стандарти – це документи, що мають характер рекомендацій. Є країни, які застосовують міжнародні стандарти як національні. В Україні, як і в багатьох інших країнах світу, прийняті свої правила (стандарти) обліку.

Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку – П(С)БО – нормативно-правові акти, затверджені Міністерством фінансів України, котрі визначають принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності та не вступають у протиріччя з міжнародними стандартами.

Державне регулювання здійснюється з метою дотримання в Україні єдиних законодавчих і нормативно-правових положень бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Досягається вказана мета шляхом вирішення таких завдань:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, які є обов'язковими для всіх підприємств;
- встановлення єдиних правил складання фінансової звітності, котрі гарантують і захищають інтереси користувачів;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Методологія бухгалтерського обліку та фінансової звітності розробляється та регулюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Методологічна рада з бухгалтерського обліку діє як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України з метою встановлення в Україні єдиних законодавчих і нормативно-правових положень бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Основні завдання, що їх вирішує методологічна рада:

- організація розробки та розгляд проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- удосконалення організаційних форм і методів бухгалтерського обліку в Україні;
- впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації;
- розробка рекомендацій щодо вдосконалення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Слід відзначити, що фактично Методологічна рада виконує згідно Закону функції виконавчого органу, а Міністерство в особі управління методології бухгалтерського обліку – дорадчого з повноваженнями організовувати затвердження нормативних документів. Якщо зіставити завдання самого Міністерства фінансів та Методологічної ради при ньому, то стає очевидним, що вони розподілені між ними не адекватно статусу.

Так, Методологічна рада з бухгалтерського обліку визначається як дорадчий орган при Міністерстві фінансів України, мета якого полягає в організації розробки та розгляду проектів П(С)БО та інших нормативно-правових актів з ведення обліку та складання звітності, вдосконалення організаційних форм та методів бухгалтерського обліку, методологічного забезпечення впровадження сучасної технології збору та обробки обліково-економічної інформації, розробки рекомендацій з удосконалення системи підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів (стаття 7 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»). Зміст цієї статті засвідчує, що функції Методологічної ради не відповідають її статусу як дорадчого органу, який діє на громадських засадах.

Одним із основних термінів, що застосовуються у процесі Державного регулювання фінансового обліку та вивчення його методологічних засад, є стандарти обліку. Це – облікові правила та процедури, що стосуються виміру

оцінки і надання облікової інформації, розроблені відповідними професійними організаціями, наприклад, Комісією зі стандартів фінансового обліку (США), Комітетом з міжнародних стандартів обліку, що знаходяться у Великобританії.

Стандарти містять вимоги до методів і процедур ведення бухгалтерського обліку. Основними складовими, на яких ґрунтується система стандартів бухгалтерського обліку є:

- 1) прецеденти;
- 2) державні процедури-інструкції, що регулюють порядок встановлення стандартів;
- 3) вплив з боку недержавних (суспільних) бухгалтерських організацій.

Бухгалтерські стандарти, як правило, збігаються з бухгалтерськими принципами. У багатьох країнах стандарти бухгалтерського обліку розробляються професійними недержавними організаціями бухгалтерів, причому частина стандартів обов'язкові, а частина – рекомендаційні. У нашій країні правила бухгалтерського обліку встановлюються особами, уповноваженими урядовими органами.

Реформування бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності має дві групи проблем: перша група – проблеми методологічного характеру, друга – організаційного.

Проблеми методологічного характеру пов'язані з необхідністю ухвалити рішення, чи слід МСФЗ включити в національну нормативну базу бухгалтерського обліку або піти шляхом розробки національних стандартів, що не будуть суперечити МСФЗ.

Проблеми організаційного характеру виникають після вибору шляху реформування. Вони полягають у пошуку відповідей на питання: хто повинен здійснювати реформування обліку шляхом розробки та ухвалення відповідних нормативних актів, хто має впроваджувати їх в повсякденну практику бухгалтера, хто повинен нести відповідальність за ефективність цього процесу.

Іншими словами, дозвіл організаційних проблем передбачає вибір варіанту регулювання бухгалтерського обліку в країні: державного або

професійного. Вивчення міжнародного досвіду говорить про те, що багато в чому цей вибір залежить від рівня економічного розвитку країни, соціально-політичної ситуації, національних традицій.

Поєднання ринкового саморегулювання та державного регулювання – яскрава риса економічних систем найрозвиненіших країн світу. Вплив на ринкове середовище, на підприємницьку діяльність, державний сектор для створення необхідних умов реалізації політики економічного зростання – мета державного регулювання.

Створення інформаційної інфраструктури ринкового середовища в індустріально розвинених країнах здійснюється при безпосередній участі держави. Бухгалтерський облік – є частиною такої інфраструктури, оскільки є інформаційною системою господарської діяльності підприємства, організації, установи і уряду в цілому.

Бухгалтерський облік – є, з одного боку, інструментом державного регулювання, а, з іншого, – його об'єктом.

Саме через регламентацію методологічних основ бухгалтерського обліку і фінансової звітності всіх суб'єктів господарювання держава встановлює змістовні аспекти інформаційної інфраструктури національної економіки.

Слід зазначити, що концептуальні основи державного регулювання бухгалтерського обліку в Україні знаходяться ще у стадії становлення. З цієї причини правове забезпечення цього процесу є недосконалим, містить суперечності та неузгодженості. Прикладом цього є ситуація, що склалася в Україні, де правові основи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку встановлює Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Його норми є базовими орієнтирами, які визначають сучасну систему бухгалтерського обліку. Разом з тим у тексті закону є певні суперечності, неузгодженості, а деякі аспекти не висвітлені зовсім, що призводить до неоднозначного тлумачення сутності державного регулювання обліку в Україні.

Так, у статті 6 Закону однозначно наголошується, що в Україні здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку з метою створення єдиних правил ведення обліку, складання фінансової звітності та їх вдосконалення. При цьому регулювання питань методології покладається на Міністерство фінансів, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. На Національний банк України, Державне казначейство України покладається встановлення порядку обліку та складання фінансової звітності відповідно в банках, бюджетних установах та про виконання державних бюджетів. До компетенції міністерств та інших виконавчих органів центральної влади належить розробка на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичних рекомендацій щодо їх застосування.

Таким чином, державне регулювання бухгалтерського обліку тлумачиться у Законі, як затвердження національних положень (стандартів), інших нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку та розробка методичних рекомендацій. Суб'єктами державного регулювання є відповідно Міністерство фінансів, Національний банк, Державне казначейство, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади.

Отже, Закон відзначає, що державне регулювання бухгалтерського обліку спрямовано лише на створення нормативної бази, що містить положення (стандарти) бухгалтерського обліку, порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках, про виконання бюджетів та господарських операцій бюджетних установ, методичні рекомендації галузевого характеру щодо застосування положень (стандартів).

Відповідно до Закону положення (стандарти) бухгалтерського обліку виступають як методологічне підґрунтя для визначення порядку ведення обліку в галузевих методичних рекомендаціях, а також у банківській і бюджетній сферах. Отже, за Законом облік у банках, у бюджетних установах і Державному казначействі базується на П(С)БО, оскільки порядок ведення, що надається у

відповідних методичних рекомендаціях, інструкціях тощо розкриває безпосередньо методику обліку, однак, не регламентує його методологію. Регулювання питань методології обліку за Законом здійснює Міністерство фінансів України.

Проблематичність додержання статті 6 Закону на практиці просліджується при аналізі діючої нормативної бази бухгалтерського обліку в Україні. Так, наприклад, аналіз сфери застосування чинних П(С)БО. Відзначимо, що майже в кожному стандарті бухгалтерського обліку є вказівка стосовно поширення його положень на всіх суб'єктів господарювання, крім банків і бюджетних установ. Отже, практично усі положення (стандарти) бухгалтерського обліку не є методологічною основою для обліку та звітності в банках і бюджетних установах.

Аналіз нормативної бази бухгалтерського обліку та фінансової звітності, створеної Національним банком і Державним казначейством, свідчить про те, що методологічні основи обліку вони регламентують самостійно за допомогою інструкцій, які по своїй сутності складають методичне забезпечення і не розкривають методології обліку. Дослідження нормативної бази інших органів державної влади вказує на їх намагання щодо самостійного вирішення питань методологічного характеру в обліковій сфері.

Слід зазначити, що у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” не визначено розробників П(С)БО. У статтях 6 і 7 Закону йдеться про організацію розробки, розгляд і затвердження положень (стандартів) – організовує розробку та розгляд Методологічна рада (ст. 7); затверджує П(С)БО Міністерство фінансів України (ст. 6).

Практика показує всю складність розробки положень (стандартів) бухгалтерського обліку, висвітлює труднощі їх тлумачення та застосування. Така ситуація створена наведеною вище невідповідністю потреб практики в чітких положеннях (стандартах) і їх правовим забезпеченням. У цьому сенсі Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” створено певний правовий вакуум щодо відповідальності за розробки

концептуальних основ реформування бухгалтерського обліку в Україні, його методологічне забезпечення і відсутність координації діяльності органів державної влади в цьому процесі.

Окрім того, Закон не визначає правового статусу, місця, ролі, функцій і прав професійного бухгалтерського співтовариства у створенні нормативної бази обліку і взагалі – у реформуванні бухгалтерського обліку. Останнє є особливо актуальним за ринкової економіки, коли бухгалтерський облік стає окремим видом підприємництва. Навколо надання бухгалтерських послуг (консультування, ведення бухгалтерського обліку тощо), а також проведення аудиту консолідується певний круг фахівців, які безумовно можуть і повинні брати участь у створенні методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку. Однак на законодавчому рівні їм таке право не надано.

З вищенаведеного можна зробити висновок, що Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” не дає відповідь на питання, у чому зміст державного регулювання бухгалтерського обліку, хто є його суб’єктом, а що – об’єктом, які складові належать до національної системи обліку та який взаємозв’язок між ними. Наслідком такої ситуації є неврегульованість на практиці питань відповідальності за розробку та впровадження методологічного та методичного забезпечення бухгалтерського обліку, відсутність єдиних підходів до реформування бухгалтерського обліку в різних галузях національної економіки.

Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України схвалено спеціальні поправки до Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, котрі спрямовані на урегулювання вказаних вище недоліків. Передбачено, що:

регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке забезпечує:

проведення державної політики у сфері бухгалтерського обліку;

ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на єдиних методологічних засадах для всіх юридичних осіб.

Міністерство фінансів України затверджує:

національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку і фінансової звітності в державному секторі та розробляє концепцію побудови плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі;

нормативно-правові акти з питань регулювання облікової політики суб'єктів державного сектору економіки;

Окрім того, Міністерство фінансів України координує діяльність центральних органів виконавчої влади (зокрема державних цільових фондів та Державного казначейства України) у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також регулювання облікової політики суб'єктів державного сектору економіки (казенних, державних підприємств, а також господарських товариств, державна частка в статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків або становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на їх господарську діяльність) та погоджує їх нормативно-правові акти з цих питань.

Наостанок, у розгляді питання щодо законодавчо-нормативного регулювання, слід відзначити існування недосконалості законодавчої бази стосовно бухгалтерського фінансового обліку. Наприклад, якщо говорити про недоліки законодавства стосовно обліку виробничих запасів, то недосконалим є саме П(С)БО 9 «Запаси».

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» визнання запасів активом відбувається за умови наявності вірогідності отримання економічних вигод в майбутньому, а визначення цих майбутніх вигод є неможливим, оскільки немає порядку розрахунку таких вигод. Важливим недоліком нормативно-правових документів та рекомендацій, які регулюють бухгалтерський облік запасів є відсутність в них визначення критеріїв та умов віднесення активів до окремих груп запасів.

Також до цього часу не внесено зміни до Інструкції з інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків. Окремі форми актів застаріли, інші – ще не розроблені. Також необхідним є внесення змін до чинних форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів, які затверджені ще в 1996 році і давно не відповідають потребам методології бухгалтерського обліку та облікової практики. Наприклад, відсутня форма розрахунку чистої вартості реалізації, розрахунку собівартості вибуття товарів за різними методами оцінки. І це ще далеко не повний перелік недоліків.

Отже, незважаючи на зміни, які відбувалися в законодавчо-нормативній базі, в ній все ще мають місце певні недоліки, котрі свідчать про необхідність подальшого вдосконалення діючого законодавства. Законодавчі документи не містять усіх особливостей діяльності економічних суб'єктів, тому підприємства змушені самостійно розробляти певні положення щодо облікової політики і обґрунтовувати доцільність їхнього створення. Підприємства мають самостійно формувати свою облікову політику і це накладає на них відповідальність за прийняті рішення. Адже підприємство буде отримувати збитки, якщо обере не вигідний варіант із запропонованих законодавством.

1.3. Організація фінансового обліку на підприємствах

Бухгалтерський облік в умовах ринкової економіки має велике значення. З одного боку, він дає можливість власникові чітко відмежувати майно його підприємства від інших суб'єктів, що дозволяє здійснювати суворий контроль за змінами форм власності. З іншого боку, бухгалтерський облік відображує процес виробництва активів підприємства і дає змогу простежити за всіма змінами, що відбуваються з майновими і немайновими засобами. Враховуючи сукупність витрат, підприємець визначає собівартість виробництва чи мінімум того, що він має отримати, якщо не бажає мати збитки, для чого постійно

порівнює собівартість своєї продукції, робіт, послуг з ринковими цінами. Таким чином підприємець контролює продуктивність і доходність свого підприємства.

Бухгалтерський облік є своєрідним літописом діяльності будь-якого виробництва незалежно від форм власності, дає можливість відтворити кожний господарський факт з усіма деталями. Цей облік, на відміну від інших (оперативного, статистичного), є суцільним і безперервним, чітко регламентованим, що забезпечує документальне відображення всіх господарських операцій. Належне ведення обліку полегшує для суб'єкта господарювання організацію управління та контроль за фінансово-господарськими операціями.

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно від дня реєстрації підприємства до часу його ліквідації. Поліпшення організації бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Головним завданням бухгалтерського обліку є формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, установи, необхідної для оперативного керівництва та управління, а також для її використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними і банківськими установами та іншими користувачами.

Керівництво економічного суб'єкта та його менеджмент використовують створену інформацію для забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів та кошторисів, а також для вчасного запобігання негативним явищам у фінансово-господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та

установчих документів. Відповідальність за організацію фінансового (бухгалтерського) обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

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. Відповідальним особам за організацію обліку необхідно пам'ятати, що бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації (рис. 1.5). Ними можуть бути:

створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

введення до штату підприємства посади бухгалтера;

ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах централізованою бухгалтерією;

ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах аудиторською фірмою;

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

самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватись.



Рис. 1.5. Можливі форми організації бухгалтерського обліку

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно:

- Визначає облікову політику підприємства;
- Обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних;
- Розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку і звітності;
- Розробляє систему і форми контролю господарських операцій і визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- Затверджує правила документообороту;
- Затверджує технологію обробки облікової інформації;
- Затверджує додаткову систему субрахунків, які використовуються, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності, до Плану рахунків

бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

-Затверджує порядок ведення аналітичного обліку та додаткову систему реєстрів аналітичного обліку виходячи з потреб управління;

-Може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Вимоги щодо організації бухгалтерського обліку на підприємстві містяться у наказі про його облікову політику, котра тлумачиться як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Облікова політика – це вибір способів ведення обліку з чинних нормативно-правових актів, національних і міжнародних стандартів обліку.

Якщо стандартами не встановлено такі способи ведення обліку тих або інших об'єктів, то підприємство самостійно розробляє відповідні процедури, виходячи з вимог законодавства й нормативних актів з бухгалтерського обліку. В обох випадках має бути витримана одна з найважливіших умов – єдність облікової політики на підприємстві. Тобто, всі господарські операції у структурних підрозділах підприємства мають відображатися в обліку за єдиною прийнятою методологією.

Існує необхідність розмежування процесу формування облікової політики на кількох взаємопов'язаних рівнях: міждержавна облікова політика, державна облікова політика та облікова політика підприємств. Облікова політика на державному та міждержавному рівнях має обов'язковий характер, адже на цих рівнях формуються загальні засади бухгалтерського обліку, створюється його законодавча база, окреслюються межі, в яких власники підприємства формують свою власну політику у сфері бухгалтерського обліку – облікову політику підприємства.

Облікова політика визначається на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського

обліку і фінансової звітності. Питання встановлення облікової політики належить до компетенції власника (власників) підприємства, органу, уповноваженого управляти державним майном, органу, уповноваженого управляти корпоративними правами держави. Повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі (наказі) переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більше одного їх варіанту.

Згідно з пунктами 4, 5 статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно визначає облікову політику, розробляє системи і форми ведення бухгалтерського обліку, але зобов'язане при цьому дотримуватись зазначених у статті 4 цього закону таких основних принципів: обачності, повноти висвітлення, автономності, послідовності, неперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності.

На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики. Облікова політика може змінюватися тільки у разі зміни статутних положень підприємства та (або) у разі зміни вимог органу, який здійснює функції з державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Окрім того, зміни облікової політики можливі тоді, коли вони забезпечують більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Облікова політика підприємства та її зміни розкриваються у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або доданням копії розпорядчого документа про встановлення і змінення облікової політики.

Отже, основні вимоги до облікової політики підприємство висвітлює у розпорядчому документі його керівництва про облікову політику. Такий розпорядчий документ, як правило – наказ, складається виконавчим органом

управління підприємством і подається на затвердження (погодження) власнику (власникам); на підприємствах державної форми власності, в організаціях, установах – органу, уповноваженому управляти державним майном.

У розпорядчому документі про облікову політику відбувається визначення й затвердження для кожного конкретного підприємства:

- методів оцінки вибуття запасів;
- періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядку обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методів амортизації необоротних активів;
- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- класу 8 та /або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- методу обчислення резерву сумнівних боргів;
- переліку створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядку оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегментів, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- переліку і складу змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядку визначення ступеню завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дати визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів;

- бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- порогу суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
- переоцінки необоротних активів;
- періодичності відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства.

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

Однією з проблем, що стосується підприємств, є недостатньо виважений підхід до формування облікової політики. Певні підприємства навіть не мають наказу про облікову політику. На таку ситуацію, насамперед, впливає недостатнє законодавче врегулювання цього питання. Відсутність такого наказу призводить до погіршення процесу обліку на підприємстві, виникнення проблем, які можуть бути усунені при наявності такого наказу. Наприклад, коли на підприємство приходять новий бухгалтер, то він мусить з усіх питань консультуватися з бухгалтерами, які вже працюють. При наявності наказу про облікову політику ці консультації можуть бути зведені до мінімуму.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»:

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.

Головний бухгалтер належить до категорії керівників, приймається на посаду і звільняється наказом директора підприємства. У підпорядкуванні головного бухгалтера перебувають працівники бухгалтерії підприємства та бухгалтери інших відділів. До посадових обов'язків головного бухгалтера, крім зазначених законодавством, належать:

- Визначати, формулювати, планувати, здійснювати і координувати організацію бухгалтерського обліку господарсько-фінансової діяльності підприємства;

- Здійснювати контроль за дотриманням порядку оформлення первинних і бухгалтерських документів; за проведенням інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, документів, розрахунків, перевірок організації бухгалтерського обліку та звітності;

- Здійснювати контроль за ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

- Уживати заходів щодо запобігання нестачам, незаконному витрачанню коштів і товарно-матеріальних цінностей, порушенням фінансового та господарського законодавства;

- Вести роботу, спрямовану на забезпечення суворого дотримання штатної, фінансової та касової дисципліни, кошторисів адміністративно-господарських та інших витрат, дотримання законності списання з обліку дебіторської заборгованості, нестач та інших витрат, стежити за збереженням бухгалтерських документів, оформленням та здаванням їх згідно з установленим порядком до архіву;

- Здійснювати економічний аналіз господарсько-фінансової діяльності за даними бухгалтерського обліку та звітності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, усунення непродуктивних витрат, достовірного відображення показників фінансової (бухгалтерської) звітності.

Водночас головний бухгалтер наділений правами:

1. У межах своєї компетенції підписувати і візувати документи;
2. Діяти від імені бухгалтерії підприємства, представляти його інтереси у взаємовідносинах зі структурними підрозділами та іншими організаціями;
3. Вносити на розгляд директора пропозиції щодо вдосконалення бухгалтерії;
4. Вносити пропозиції щодо вдосконалення фінансово-господарської діяльності підприємства, зміни структури управління підприємством при зміні матеріально відповідальних осіб;
5. Вимагати від керівництва підприємства сприяння у виконанні посадових обов'язків та прав.

Керівник підприємства зобов'язаний створити належні 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 для обліку первинних документів.

Відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних із ліквідацією підприємства, враховуючи оцінку майна і зобов'язань підприємства та складання ліквідного балансу і фінансової звітності, покладається на ліквідаційну комісію, що створюється відповідно до законодавства.

Принципи бухгалтерського обліку детально визначено в положеннях та інструкціях, проте діяльність і організація обліку у певних аспектах (наприклад, облік матеріальних цінностей, облік виробничих витрат, облік праці та заробітної плати) значною мірою залежить від особливостей господарської діяльності підприємства, установи, організації. Залежно від специфіки діяльності підприємства чи організації головний бухгалтер разом із начальником планового та інших відділів, не порушуючи загальних принципів організації бухгалтерського обліку, встановлюють порядок реєстрації в документах господарських операцій, документообороту, автоматизації обліку

тощо. Як правило, для ведення бухгалтерського обліку в складі управління підприємства, установи, організації створюється бухгалтерія, що є його самостійним структурним підрозділом. Органи бухгалтерського обліку не можуть належати до складу інших управлінь і відділів.

Основні функції бухгалтерії:

- організація і ведення обліку активів, власного капіталу, зобов'язань і операцій;
- попередній і подальший контроль за виконанням фінансової, штатної і кошторисної дисципліни;
- контроль за правильним використанням грошових і матеріальних цінностей;
- суворий контроль за додержанням режиму економії та повного господарського розрахунку;
- складання фінансової звітності.

Структура апарату бухгалтерії залежить від змісту обсягу і конкретних умов діяльності підприємства, зокрема – від обсягу зовнішніх зв'язків, виду і характеру виробничих і технологічних процесів, обсягу продукції – кількості працівників тощо. Найпоширенішою формою внутрішньої структури бухгалтерії великих і середніх підприємств є поділ на взаємопов'язані структурні елементи (відділи), кожен з яких обліковує і контролює певне коло господарських операцій.

Наприклад, на промислових підприємствах до структурного управлінського підрозділу бухгалтерії належать:

- матеріальний відділ, що здійснює облік та контроль за наявністю і рухом товарно-матеріальних цінностей і основних засобів;
- розрахунковий відділ (контроль праці та заробітної плати, а також розрахунки з органами соціального забезпечення, бюджетом тощо);
- виробничий відділ (простежує всі витрати основного і допоміжного виробництва, калькулює собівартість продукції, здійснює інвентаризацію

незавершеного виробництва та звітність про витрати на виробництво і собівартість продукції).

У структурі бухгалтерії можуть бути створені й інші відділи (обліку капітальних вкладень, готової продукції, розрахунків і грошових коштів тощо). З головним бухгалтером узгоджується зарахування на посади (призначення), переведення та звільнення матеріально-відповідальних осіб. На головного бухгалтера не може бути покладено обов'язки, пов'язані з безпосередньою матеріальною відповідальністю за грошові та матеріальні цінності.

У разі звільнення головного бухгалтера здійснюється передавання справ новопризначеному головному бухгалтеру (а за відсутності такого – працівникові, призначеному керівником підприємства, установи), під час якого перевіряється стан бухгалтерського обліку та достовірність звітних даних, складається відповідний акт із подальшим затвердженням його керівником підприємства, установи.

Отже, важливою складовою діяльності підприємства й організації фінансового бухгалтерського обліку є облікова політика. Кожен економічний суб'єкт несе відповідальність за те, щоб дані бухгалтерського обліку були достовірними, точними, своєчасними, тому існує пряма зацікавленість у самостійному визначенні облікової політики з урахуванням вимог і положень законодавчих та нормативних актів.

1.4. Облік для цілей оподаткування

Реакцією на вимоги макро- і мікроекономічних процесів, які відбуваються у суспільстві, є податкова система кожної держави та її розвиток. Нагадування про них зроблено з огляду на необхідність обґрунтування виникнення та наявності на вітчизняних підприємствах, окрім історично сталої, загально відомої та достатньо розвиненої системи бухгалтерського обліку, ще й потужної облікової сфери, котра обслуговує податкову систему держави.

Реформування економіки України зумовило значні зміни фінансового механізму її регулювання, зокрема податкової системи, що не могло не

відбитися на фінансових відносинах між державою і суб'єктами господарювання. Останнє різнопланово впливає практично на всі аспекти діяльності вітчизняних підприємств. Облікове забезпечення звітності про податки й податкові платежі є надзвичайно важливим, якщо до того ж врахувати доволі жорстку систему фінансових санкцій, що застосовують до підприємств, керівників і бухгалтерів при виявленні помилок і викривлень при їх обчисленні.

Вітчизняна податкова система постійно удосконалюється з метою запровадження ефективно діючих відносин між державою і підприємствами, які поряд із формуванням бюджету, забезпечували б стимулювання і розвиток виробництва. Для цього у законодавчому порядку визначено багатоваріантну систему оподаткування, котра включає прямі та непрямі податки, податкові платежі. Для їх визначення застосовуються специфічні інформаційні джерела та механізми обчислення, котрі стосуються прибутку та витрат виробництва.

Бухгалтерський (його складники: фінансовий та управлінський) та облік для цілей оподаткування є найдавнішими обліковими підсистемами, підпорядкованість яких у загальній системі обліку наведена на рис. 1.6.

Кожна з цих підсистем має свої суттєві особливості, але при цьому вони взаємозв'язані між собою, та створені для однієї мети – забезпечення інформаційних потреб користувачів.

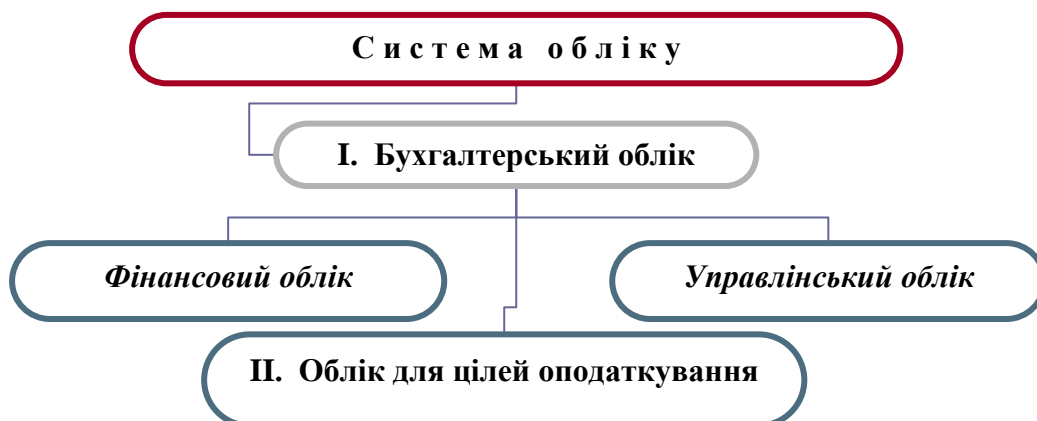


Рис. 1.6. Ієрархія облікових підсистем у системі обліку

Для фіксації господарських операцій, що здійснюються, підприємство використовує первинні документи. Одним із головних таких документів для обліку розрахунків з бюджетом є податкова накладна. Платник податку зобов'язаний надати покупцю податкову накладну, складену за вибором покупця в один з таких способів:

а) у паперовому вигляді;

б) в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та умови реєстрації податкової накладної у Єдиному реєстрі податкових накладних.

У податковій накладній повинні міститися окремими рядками: порядковий номер, дата виписування, повна або скорочена назва, юридичної особи або прізвище, ім'я та по-батькові фізичної особи, податковий номер підприємства, місце розташування юридичної особи або податкова адреса фізичної особи, повна або скорочена назва отримувача, опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг, ціна продажу без врахування податку, ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні, загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку, вид цивільно-правового договору, код товару згідно з УКТ ЗЕД (для підакцизних товарів та товарів, ввезених на митну територію України).

Податкова накладна складається у день виникнення податкових зобов'язань продавця у 2-х примірниках. У разі складання податкової накладної у паперовому вигляді оригінал віддається покупцю, копія залишається у продавця товарів. Податкова накладна є звітним податковим документом, одночасно розрахунковим документом. Виписується на кожну повну або часткову поставку товарів. Підприємство повинно зберігати податкові накладні протягом строку, передбаченого законодавством для зобов'язань зі сплати податків.

Право на нарахування податку та складання податкових накладних надається виключно підприємству, яке є платником податку. Усі складені

примірники підписуються особою, уповноваженою платником податку та скріплюється печаткою такого платника податку.

Податкова накладна видається в разі продажу товарів покупцю на вимогу. У будь-якому випадку видається товарний чек, інший розрахунковий або платіжний документ, що підтверджує передачу товарів, або прийняття платежу із зазначеними сумою податку.

У всіх випадках, надання послуг, враховуючи продаж за готівку, за бартерним обміном, в обов'язковому порядку складаються рахунки-фактури, накладні, в яких сума податку зазначається окремим рядком і обов'язково зазначаються: дата складання, назви і адреси постачальника і покупця. Кількість, ціна і сума ПДВ повинні вказуватися по кожній позиції окремо.

У розрахункових (платіжних) документах за реалізовані товари (роботи, послуги) сума податку зазначається окремим рядком, а при звільненні їх від податку в зазначених документах робиться позначка “Без ПДВ”.

Для обліку податку на прибуток підприємства первинними є ті документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Наприклад: прибутковий і видатковий касові ордери, виписки банку, розрахунково-платіжні відомості, рахунки тощо.

Для обліку податку на доходи фізичних осіб первинними документами є: розрахунково-платіжні відомості, розрахункові відомості, особові рахунки кожного з працівників.

Облік податків на підприємстві ведеться на рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”. За кредитом рахунку 64 відображають нараховані платежі до бюджету, за дебетом – належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання.

На субрахунку 641 “Розрахунки за податками” ведуть облік податків, які нараховують та сплачують відповідно до чинного законодавства (податок на прибуток, податок на додану вартість, інші податки).

На субрахунку 642 “Розрахунки за обов'язковими платежами” ведуть облік розрахунків за зборами (обов'язковими платежами), які справляються

відповідно до чинного законодавства та облік яких не ведеться на рахунку 65 “Розрахунки з страхування”.

На субрахунку 643 “Розрахунки за податкові зобов’язання” ведуть облік суми податку на додану вартість, визначеної, виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати).

На субрахунку 644 “Податковий кредит” ведуть облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов’язання.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведуть за їх видами. Облік платежів ведуть окремо по кожному податку. На підставі відповідних первинних документів – податкових накладних з податку на додану вартість, документів встановленої форми з інших податків – проводять записи у розмірі кожного податку чи платежу у регістрах аналітичного обліку розрахунків з бюджетом.

Облік розрахунків за податками і платежами організований таким чином, щоб за кожним із них окремо можемо мати дані про нараховані і сплачені суми, заборгованість на кінець місяця. Тому до перших двох субрахунків підприємства можуть відкривати аналітичні рахунки за назвою податків і платежів.

Зокрема до рахунку 64 субрахунку 641 “Розрахунки за податками” відкривають такі аналітичні рахунки:

6411 “Розрахунки з податку на прибуток”;

6412 “Розрахунки з податку на додану вартість”;

6413 “Розрахунки з податку на доходи фізичних осіб”;

6414 “Акцизний податок”;

6415 “Розрахунки з інших податків”.

Основні бухгалтерські проводки наведено у таблиці (табл. 1.1).

Водночас із веденням бухгалтерського обліку і складанням фінансової (бухгалтерської) звітності підприємства України зобов’язані складати форми

податкової звітності, найважливішими з яких є декларація з податку на прибуток і декларація з податку на додану вартість.

Таблиця 1.1

Кореспонденція рахунків з обліку податків, зборів і платежів

Розрахункова операція		Бухгалтерська проводка	
		Дт	Кт
А		01	02
НАРАХОВАНО:			
1.	Податок на прибуток підприємств	98	641
2.	ПДВ, акцизний податок, збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	70	641
3.	Податкові зобов'язання на суму ПДВ у складі одержаної попередньої оплати	643	641
4.	Податковий кредит на суму ПДВ у складі перерахованого авансу	641	644
5.	Податок на доходи фізичних осіб	66	641
6.	Збір за місця для паркування транспортних засобів	92	642

Обов'язкова необхідність ведення обліку для цілей оподаткування і складання звітності за розрахунками та сплатою податків і зборів передбачено ст. 16.1.2 податкового кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010р. У Кодексі прописано підходи до визначення доходів і витрат, обумовлено дати їх збільшення, котрі не співпадають з моментом визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку.

За таких умов у бухгалтерів виникає необхідність вести подвійний облік: бухгалтерський – для складання фінансової звітності та облік для цілей оподаткування – для складання податкових декларацій і розрахунків. Так, наприклад, для складання декларації з податку на прибуток бухгалтер повинен забезпечити підготовку інформації про доходи і витрати за вимогами податкового законодавства, які часто відрізняються від вимог щодо формування аналогічної інформації в бухгалтерському обліку. Останнє стосується відмінностей у визнанні облікового та податкового прибутку

(зокрема, у визначенні доходів і витрат), а також у різних підходах до відображення сум переоцінки активів тощо.

Отже, особливості податкового законодавства зумовили необхідність облікового забезпечення розрахунків за податками, внесками до бюджету та позабюджетних фондів. Донині в наукових колах йде полеміка щодо його статусу у зв'язку з відсутністю визначення терміну «податковий облік» у вітчизняній нормативно-правовій базі з питань оподаткування. Регулювання взаємовідносин між платниками податків і державою з обсягу і структури обов'язкових податкових платежів фактично здійснюється за допомогою обліку для цілей оподаткування, іншими словами – обліку в системі оподаткування, який ведеться економічними суб'єктами для фіксації господарських операцій, пов'язаних з визначенням податкової бази з конкретного податку.

Інколи пропонується трактувати термін «податковий облік», як систему податкових записів, що дають змогу в повному обсязі визначити базу оподаткування в розрізі кожного податку і платежу, які уналежнюються підприємством до бюджету і державних цільових фондів, з чим можна погодитися умовно у зв'язку з його недостатнім визначенням.

Смислове навантаження цього поняття охоплює систему записів, що дають змогу в повному обсязі визначити базу оподаткування в розрізі кожного податку і платежу, які уналежнюються підприємством до бюджету і державних цільових фондів, а також здійснити аналіз і контроль фінансово-господарської діяльності з метою оптимізації оподаткування. Таке доповнення й уточнення вбачається нами доцільним у зв'язку з тим, що на сучасному етапі при проведенні податкового аудиту фахівці повинні здійснювати аналіз і контроль фінансово-господарської діяльності підприємства на базі даних його податкового обліку.

Через відсутність нормативної регламентації ведення податкового обліку суб'єкти господарювання стикаються з низкою проблемних питань щодо:

- формування системи первинних облікових документів, якість та кількість яких буде вважатися достатньою для підтвердження бази оподаткування;

- формування системи податкових реєстрів на основі первинних облікових документів;

- повного і достовірного забезпечення відображення інформації у податковій звітності на основі даних бухгалтерського обліку.

Приклад відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку з одночасним визначенням інформації для цілей оподаткування наведено у

табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Визначення інформації для цілей оподаткування

№	Господарська операція	Бухгалтерський облік		Сума	Облік для цілей оподаткування			
		Дт	Кт		доходи	витрати	ПЗ	ПК
01	02	03	04	05	06	07	08	09
1	Надійшли матеріали від постачальника	201	631	500	-	-	-	-
2	Нараховано ПК з ПДВ	641	631	100	-	-	-	100
3	Сплачено вартість матеріалів	631	311	600	-	-	-	-
4	Нарахована зарплата робочим	23	661	1000	-	-	-	-
5	Проведено відрахування ЄСВ від нарахованої зарплати	23	651	400	-	-	-	-
6	Відпущено матеріали на виробництво	23	201	500	-	-	-	-
7	Випущена готова продукція та оприбуткована на склад	26	23	1900				
Реалізація продукції (1-а подія – відвантаження)								
1	Відвантажено продукцію покупцю	361	701	2400	2000	-	-	-
2	Нараховано ПЗ по ПДВ	701	641	400	-	-	400	-
3	Списана собівартість реалізованої продукції	901	26	1900	-	1900	-	-
4	Надійшла оплата від покупця	311	361	2400	-	-	-	-
Реалізація продукції з передплатою (1-а подія – отримання авансу)								
1	Надійшов від покупця аванс на поточний рахунок	311	681	2400	-	-	-	-
2	Нараховано ПЗ з ПДВ за 1-ю подією	643	641	400	-	-	400	-
3	Відвантажена продукція	361	701	2400	2000	-	-	-
4	Списано ПЗ з ПДВ	701	643	400	-	-	-	-
5	Списана собівартість реалізованої продукції	901	26	1900	-	1900	-	-
6	Зараховано аванс	681	361	2400	-	-	-	-

Проблема формування системи податкових реєстрів пов'язана з відсутністю адекватного співіснування з реєстрами бухгалтерського обліку, незважаючи на спробу використання узагальнених даних про витрати та доходи, що їх отримують при веденні записів у системі реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку у відповідності з «Рекомендаціями з бухгалтерського обліку валових витрат і валових доходів», затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 04 серпня 1997р. за № 168. Однак на практиці дані рекомендації не знайшли широкого застосування у зв'язку з трудомісткістю розрахунків і великими витратами часу.

Більшість підприємств самостійно встановлюють порядок накопичення даних з метою оподаткування без записів у системі реєстрів і рахунків бухгалтерського обліку з наступним використанням таких даних для складання податкової декларації та податкової звітності. Набули поширення так звані «наборки» за формою, не передбаченою податковими правилами, які за своїм змістом є звичайними реєстрами обліку.

Інші підприємства реалізували можливість автоматичного ведення податкового обліку за допомогою бухгалтерських програм шляхом зазначення у первинному документі по кожній операції ознаки, згідно з якою сума операції включається або не включається до складу показників доходу чи витрат податкового обліку. При такому формуванні даних податкового обліку зростає кількість суто механічних помилок, велика ймовірність неправильного визначення ознаки податкових показників у зв'язку з різноманітністю нетипових господарських операцій, ускладнюється контроль. Тому актуальним залишається пошук нових підходів щодо організації та ведення обліку для цілей оподаткування, а також створення особливого алгоритму формування його форм і реєстрів.

При веденні цього обліку певні суб'єкти господарювання стикаються з проблемою надання органу податкової служби інформації, не пов'язаної з оподаткуванням. Так, при здійсненні податкового аудиту фахівцями податкової служби проводиться аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства,

що перевіряється, на підставі інформації, задекларованої у статистичній звітності (Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал) та інших видах бухгалтерської звітності. Однак вимоги щодо надання інформації, безпосередньо не пов'язаної з оподаткуванням, не регламентовані податковим законодавством, тому не обов'язкові для виконання суб'єктами господарювання. Неузгодженість податкових правил викликає конфлікт інтересів і залишає актуальним питання повного і достовірного інформаційного забезпечення потреб зовнішніх користувачів.

Отже, сучасне податкове законодавство зумовило ведення суб'єктами господарювання обліку для цілей оподаткування, статус якого у системі національного обліку нормативно не визначений. Визначення обліку в системі оподаткування, як системи записів, що дають змогу в повному обсязі визначити базу оподаткування в розрізі кожного податку і платежу, які сплачуються підприємством до бюджету і державних цільових фондів, а також здійснити аналіз і контроль фінансово-господарської діяльності з метою оптимізації управління економічним суб'єктом, вказує на актуальність невирішених питань у частині:

- формування системи форм і реєстрів на підставі первинних документів, якість і кількість яких буде вважатися достатньою для підтвердження бази оподаткування;

- повного і достовірного забезпечення відображення інформації у податковій звітності на основі даних бухгалтерського обліку.

Неузгодженість правил щодо ведення обліку для цілей оподаткування викликає конфлікт інтересів користувачів. Тому загальна проблема полягає у відсутності науково обґрунтованих вимог удосконалення сучасного обліку, і не тільки для підняття його до належного міжнародного рівня, а й для того, щоб зробити більш зручнішим саме для суб'єктів господарювання – платників податків. Сформувалися загальні передумови удосконалення обліку для цілей

оподаткування з метою його оптимізації для розвитку гармонійного співіснування в обліковій системі.

Економічне функціонування країни неможливо без розвитку міжнародних зв'язків, тому основним завданням нашої держави є реформування зовнішньоторговельного режиму за міжнародними правилами, наближення до світових стандартів, що «припускає створення системи взаємовідносин України у просторі Росія – Європа – Америка – СНД. Саме ця система в глобальному контексті передбачає набір стратегій і перспектив шляхів розвитку України у XXI ст.». З цією метою передбачається зближення ставок оподаткування, усунення подвійного оподаткування між державами, взаємозв'язок і взаємоповага між різними країнами. Серед країн-учасників Європейського союзу за останні п'ять років податок на прибуток був понижений практично скрізь. Це можна пояснити прагненням Євросоюзу як підвищити свою інвестиційну привабливість, так і створити єдину податкову політику на всій своїй території. Тому інтеграція економічної системи держави у світовому економічному просторі створює передумови оптимізації вітчизняної податкової системи, та, відповідно, обліку для цілей оподаткування у напрямку його адекватного існування в обліковій системі.

Особливістю діючої податкової системи в Україні є надмірна фіскальна спрямованість оподаткування, нестабільність та неоднорідність податкового законодавства, що обмежує можливості забезпечення економічного розвитку суб'єктів господарювання та, відповідно, національної економіки взагалі. У цьому контексті принциповим недоліком є існуючий алгоритм визначення прибутку за нормами оподаткування, показник якого, як правило, неадекватний фактичному та обліковому прибутку за результатами діяльності господарчого суб'єкта, що економічно не обґрунтовано.

Такий стан системи оподаткування сприяє розвитку тіньового сектора економіки, головними рисами якого є:

- застосування схем мінімізації прибутку (зокрема схем, які є правомірними з точки зору податкового законодавства, але безглуздими за їх

економічним змістом, та схем з ознаками шахрайства за рахунок проведення операцій з «фіктивними» особами, з фірмами-банкрутами, з використанням підроблених документів тощо);

- ухилення від сплати податків.

Передумови вдосконалення обліку в системі оподаткування представлено у схематичному вигляді на рис. 1.7.

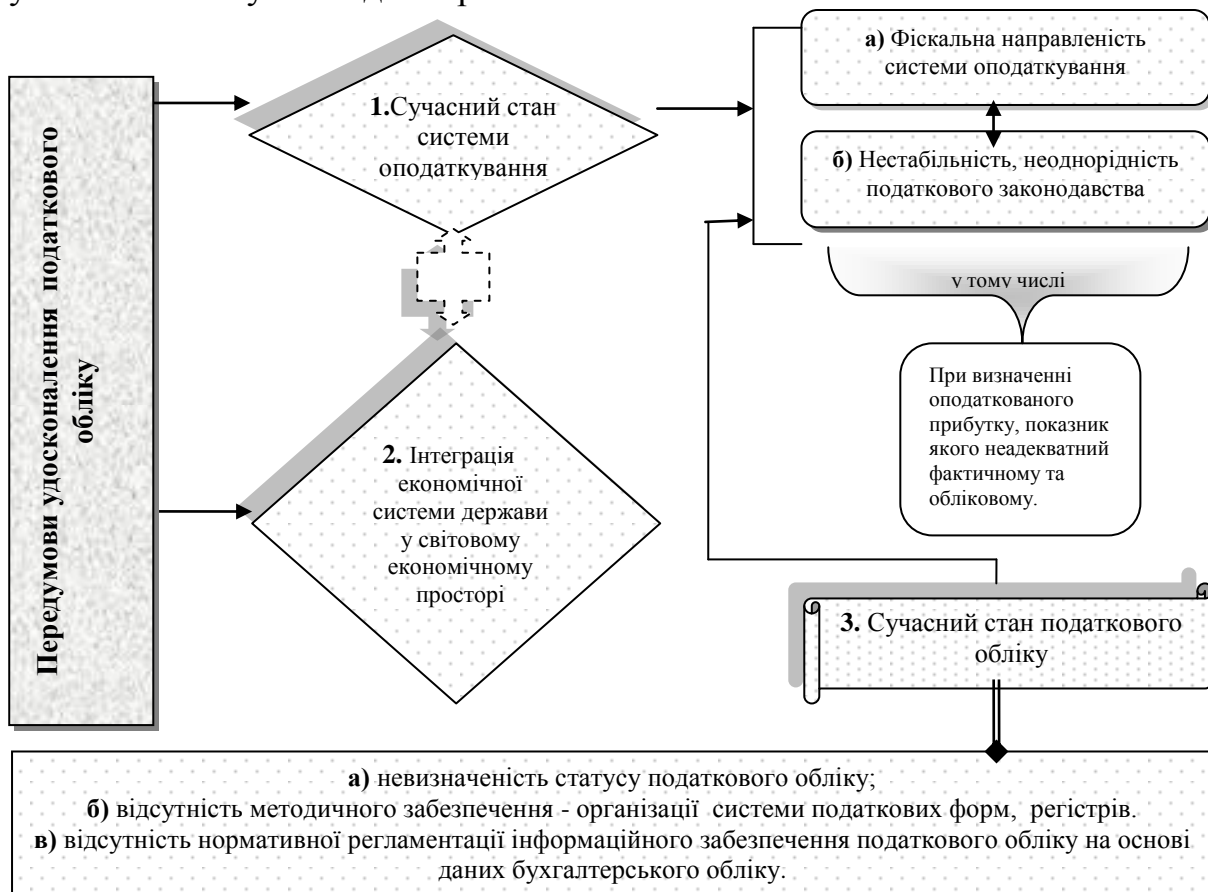


Рис. 1.7. Передумови удосконалення обліку в системі оподаткування

Отже, сучасний стан системи оподаткування створив передумови його оптимізації у напрямку зміни фіскальної домінанти, удосконалення податкового законодавства, розробки певних заходів щодо легалізації тіньового сектора економіки з ліквідацією сумнівних операційних схем.

Перебудова вітчизняної системи оподаткування пов'язана з реформуванням організації сучасного обліку в системі оподаткування. У цьому контексті актуальними є питання:

- визначення статусу обліку для цілей оподаткування;

- організації системи податкових форм, реєстрів на підставі первинних документів, якість та кількість яких буде вважатися достатньою для підтвердження бази оподаткування;

- нормативної регламентації інформаційного забезпечення обліку для цілей оподаткування на основі даних бухгалтерського обліку.

Інтеграція економічної системи держави у світовому економічному просторі та стан вітчизняної системи оподаткування створили загальні передумови удосконалення податкової системи, та, відповідно, податкового обліку для цілей оподаткування, який знаходиться у прямо пропорційній залежності від її сучасного стану. Ними є:

1) інтеграція економічної системи держави у світовому економічному просторі, яка передбачає взаємозв'язок і взаємоповагу між різними країнами та прагнення наблизити податкові політики на території Євросоюзу;

2) сучасний стан податкового обліку, який потребує змін у напрямку зменшення фіскальної домінанти, удосконалення податкового законодавства у частині визначення адекватного показника фінансових результатів діяльності підприємств;

3) відсутність методичного забезпечення податкового обліку у частині нормативного визначення його статусу, формування системи податкових форм, реєстрів на підставі необхідного переліку первинних документів, нормативної регламентації інформаційного забезпечення обліку в системі оподаткування на основі даних бухгалтерського обліку.

Не зважаючи на те, що облік у системі оподаткування поєднується з традиційною схемою фінансового обліку, його не можна вважати лише складником останнього, оскільки суттєві особливості економічних категорій, які тут використовуються, зумовлюють значні відмінності не тільки первинних документів, аналітичних реєстрів, взаємозв'язку рахунків, але і методики організації цього процесу. Йдеться про відмінність у визначенні валових витрат, валових доходів і оподаткованого прибутку у податковому обліку від відображення витрат, доходів і результатів діяльності у фінансовому обліку.

Значно відрізняється податковий і фінансовий облік основних засобів, їх амортизації, операцій з оперативної та фінансової оренди (лізингу), бартерних (товарообмінних) операцій та ін. Облік податку на додану вартість суттєво відрізняється від фінансового обліку взаєморозрахунків із бюджетом за цим видом платежів як специфічними первинними документами, так і аналітичними реєстрами, кореспонденцією рахунків. У результаті, податкова і фінансова звітність складаються на основі різних реєстрів аналітичного обліку, методика їх складання має суттєві відмінності.

Однією з основних умов ефективної діяльності підприємства є своєчасне та вірне здійснення обліку податкових операцій та їх відображення у податковій звітності. Правильний підхід до відображення в податковому обліку операцій платника податків є основою правильного їх відображення в податковій звітності.

1.5. Проблеми взаємозв'язку облікових підсистем

Гармонізація економічних процесів та відносин у зв'язку з загальносвітовою тенденцією тіснішої взаємодії економік окремих країн вимагає нового ставлення до вітчизняної системи обліку. Тому на перший план висувається проблема гармонізації системи обліку у напрямку наближення облікових підсистем у єдину органічну цілісність. Актуальним аспектом дослідження при вирішенні цієї проблеми є питання співіснування облікових підсистем у системі обліку.

На сучасному етапі для вітчизняного обліку характерним є паралельне співіснування бухгалтерського обліку та обліку в системі оподаткування, де податковий облік є самостійною підсистемою, яка підкоряється фіскальній логіці та використовує власні методи. Нові правила податкового законодавства, які внесені Податковим кодексом України, позитивно вплинули на процес наближення облікових підсистем, але не усунули проблеми їх гармонійного співіснування.

Впровадження стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності тільки посилило незалежність між обліковими підсистемами. При цьому, широке використання Міжнародних стандартів фінансового обліку та звітності виявило конфлікт бухгалтерського і податкового обліку, оскільки рекомендації МСФЗ не допускають компромісів з оподаткуванням, тобто з державою в особі податкових органів.

Питання характеру взаємодії бухгалтерського і податкового обліку в різних країнах не могло не викликати пильної уваги. Закордонними вченими при класифікації країн за моделями обліку і звітності використовується ознака взаємозв'язку бухгалтерського і податкового обліку, в основі якої лежить міра відповідності і взаємного впливу правил формування бухгалтерської звітності та правил оподаткування.

Серед таких, що мають високий взаємозв'язок між податковим і бухгалтерським обліком можна виділити такі країни, як Німеччина, Франція, Іспанія, Греція, Японія, Бельгія, Італія та інші. До країн, що мають незалежні підсистеми обліку можна віднести Великобританію, США, Нідерланди, Канаду, Австралію, Нову Зеландію. При цьому спостерігаються проміжні позиції: умовно високий взаємозв'язок та умовна незалежність облікових підсистем.

Аналіз існуючих у різних країнах підходів до взаємозв'язку між підсистемами обліку проводився і низкою провідних вітчизняних учених, однак, єдиної концепції у вирішенні питання гармонізації обліку на сучасному етапі не запропоновано. Концепція паралельного співіснування облікових підсистем вважається пріоритетною, оскільки передбачає забезпечення користувачів звітності інформацією, незалежно від податкових правил.

Концепція наближення облікових підсистем також має вагомі переваги, оскільки передбачає:

- єдиний підхід до визначення елементів облікового апарату;
- економічність (уніфікація ведення облікових підсистем зменшення витрат робочого часу, кількості фахівців);
- відносну простоту ведення обліку;

– збільшення рівня прозорості та якості зовнішнього і внутрішнього аудиту.

Для розв’язування питання співіснування облікових підсистем у системі обліку доцільним є вирішення таких завдань (рис. 1.8).



Рис. 1.8. Блок-схема загальних завдань щодо розв’язування проблеми співіснування облікових підсистем

Для розв’язування першого блоку завдань доцільно проаналізувати ставлення науковців і практиків – прихильників концепції наближення облікових підсистем.

Так, відомі економісти Хегарті Д., Гелен Ф., Баррос А. вважають, що чим тіснішим є взаємозв’язок облікових підсистем, тим важливіша високоякісна фінансова звітність для визначення впливу розміру податків на прибуток компанії. У зв’язку з цим на перший план виходить проблема оптимізації співвідношення інтересів користувачів фінансової звітності й фіскальних інтересів держави.

На думку окремих фахівців облікова система повинна відповідати реаліям світового ринку, а держава зобов’язана виходити з пріоритету бухгалтерських

правил зі збереженням традиційної незалежності нормативно-методичної бази бухгалтерського обліку від податкового законодавства. Сенс вбачається у тому, що сучасний податковий облік ускладнює облікову систему, а метод обчислення оподаткованого прибутку не дає змоги оцінити вплив окремих елементів і статей витрат на величину відхилень прибутку оподаткування від облікового та встановити взаємозв'язок цих показників, а, отже, і прогнозувати результати діяльності організації. Тому методика податкових розрахунків і їх документальне оформлення в цілому повинні базуватися на основі класичного бухгалтерського обліку. Така пропозиція є слушною, однак її практичне втілення можливе в контексті уніфікації облікових підсистем, що передбачає застосування єдиного методичного підходу щодо визнання та оцінки облікових показників з урахуванням спадкоємності позитивних досягнень як у бухгалтерському, так і в податковому обліку.

Протилежну думку висловлюють учені, котрі взагалі негативно ставляться до існування податкового обліку, вважаючи, що створення податкової служби нанесло величезної шкоди розвитку економіки України через:

- залучення надмірної кількості працездатного населення, на заробітну плату якого, відрахування на соціальні заходи та матеріальні поточні витрати затрачаються величезні кошти;

- штучне стримування ділової активності бізнесу внаслідок надмірного витрачання робочого часу персоналу на пояснення справ під час різних перевірок податковими службами;

- психологічний тиск на бізнес, породження страху та невпевненості;

- негативний менеджмент податкової служби («махровий» бюрократизм, невміння розробити зрозумілі інструкції для налагодження взаємовідносин бізнесу і податкової системи, тлумачення законів на користь держави, маніпулювання і зловживання службовим становищем та інші негативні риси) підірвав справедливість, рівень довіри до держави, що породило «тіньовий бізнес»;

- нераціональне використання бюджету робочого часу бухгалтерів на податковий облік, що вимагає до 25% зусиль персоналу на його ведення, але інформативність і користь від якого є незначною.

Учені зазначають відсутність будь-якого сенсу в існуванні податкового обліку, тому що у системі фінансового обліку є всі необхідні дані для визначення суми податків на основі реального прибутку, відображеного в балансі. Вважається, однак, що існуюча система бухгалтерського обліку не забезпечує формування інформаційної бази для складання усіх видів звітності, зокрема, податкової. Таке твердження має сенс у контексті нових правил Податкового кодексу України.

Так, відповідно до пп. 14.1.171 п.14.1 ст.14 Податкового кодексу України у податковому обліку використовується податкова інформація у значенні, наведеному у Законі України «Про інформацію» за № 2657-ХІІ від 02.10.92р., на підставі якого фахівці податкового обліку мають можливість одержати інформацію більш широкого спектру.

Можна погодитися з висловлюваннями щодо наявності негативних тенденцій у роботі органів вітчизняної податкової служби, непомірного податкового тиску у зв'язку з пріоритетом фіскальної функції податків у податковій системі, що негативно впливає на результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва. Проте слід відзначити, що облік у системі оподаткування, - так званий «податковий облік», тобто облік, який фіксує основні елементи обчислення податків (об'єкт, базу, пільги, ставки), як складова цілісної системи обліку, є об'єктивною економічною реальністю, що існує в особливому нормативно-правовому просторі.

Джерелом інформаційного забезпечення для обліку у системі оподаткування може стати система фінансового обліку лише за умови інтеграції підсистем за всіма напрямками (законодавча база, методологія, методика ведення облікових підсистем).

При вирішенні проблеми реформації облікових підсистем, вважаємо за необхідне враховувати величезний досвід провідних фахівців у сфері оподаткування, їх пропозиції щодо удосконалення законодавчої бази, методики ведення бухгалтерського і податкового обліку з метою ліквідації тіньових схем

господарювання і оптимізації результатів фінансово-господарської діяльності суб'єктів бізнесу.

Подібну позицію займають економісти, у роботах яких йдеться про необхідність досягнення адекватності практик ведення бухгалтерського та податкового обліку для формування економічних показників результативності фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємництва за єдиним розрахунковим алгоритмом, що забезпечить інформаційну прозорість для всіх користувачів обліку.

Зустрічається також ставлення окремих науковців до податкового обліку як до тимчасового явища, стверджується, що це – надумана (штучна) дефініція, а не об'єктивна економічна категорія, котра передбачає певні сторони податкових відносин, які не може вирішити бухгалтерський облік через відмінності в понятійному апараті щодо дефініцій: витрати, доходи, прибуток, амортизація тощо. Пропонується взагалі ліквідувати подвійну систему фінансової звітності (як сьогодні в Україні – бухгалтерський і податковий облік). Більш виваженою вважається думка стосовно необхідності взаємодії систем бухгалтерського обліку та оподаткування. Більш того, податковий облік не існує автономно як окремий вид обліку, а є складовою частиною інтегрованої системи господарського обліку.

Аналізуючи проблеми сучасної теорії і практики бухгалтерського обліку та звітності в умовах інтеграції України у світове співтовариство можна спостерігати взагалі зниження ролі бухгалтерського обліку у зв'язку з відсутністю стимулюючих важелів його ведення.

Так, досліджуючи стан ведення бухгалтерського та податкового обліку суб'єктів підприємницької діяльності за результатами аудиторських перевірок протягом п'яти років, можна спостерігати негативну динаміку застосування формального підходу щодо ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності та вільного тлумачення правил ведення податкового обліку.

Результати дослідження подано на рис. 1.9.

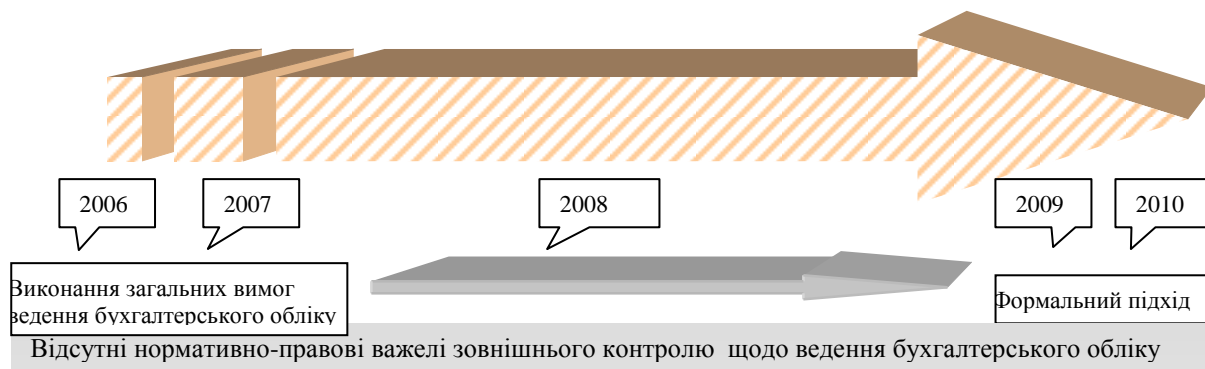


Рис. 1.9. Динаміка підходу до ведення бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання

Питання співіснування підсистем обліку досліджувалися і групою російських вчених, які підтвердили проблему дисгармонії в розвитку видів обліку та, проаналізувавши напрями вирішення цієї проблеми в Росії, дійшли висновку про необхідність зближення правил ведення податкового і бухгалтерського обліку, відзначивши при цьому, що політика уніфікації повинна проводитися послідовно, з урахуванням об'єктивних економічних чинників. При цьому актуальними залишаються проблеми і суб'єктивного характеру, одна з яких – це трансформація свідомості бухгалтерського співтовариства в напрямку глибокого розуміння суті формування і розкриття даних фінансової звітності.

Мають рацію дослідники, котрі стверджують, що основними користувачами бухгалтерської звітності є податкові органи, внаслідок чого бухгалтерська звітність має фіскальну направленість, що негативно впливає на достовірність і нейтральність показників, що містяться в ній.

З цією тезою російських колег погоджуються і вітчизняні вчені. Дехто взагалі називає українську систему бухгалтерського обліку після 01.07.97 року податково-бухгалтерським сурогатом і констатує, що у зв'язку з активними втручаннями податкових органів у вигляді різного роду інструктивних документів і офіційних роз'яснень не лише у процес регулювання податкового законодавства, але також у процес регулювання бухгалтерського обліку, була порушена загальна цільова установка бухгалтерського обліку, неадекватно стало тлумачитись його призначення. У підсумку дезорганізовано процес

регулювання обліку, простежується негативна тенденція розвитку культури бізнесу і аудиторської справи в Україні.

Вказані вислови певних вітчизняних економістів є цінними і, безперечно, важливими для розвитку національного обліку, однак, у цілому вони носять дискусійний характер, що не забезпечує чіткого визначення шляхів подальшого розвитку облікової науки і ніяк не допомагає практиці ведення обліку. Вищенаведені тези вчених і науковців свідчать про таке:

1) сучасна система обліку не задовольняє внутрішніх та зовнішніх користувачів, тому актуальною залишається проблема її перебудови у напрямку гармонізації облікових підсистем;

2) вирішення проблеми пошуку підходів до створення цілісної системи обліку є можливим при розв'язуванні наступних питань:

– визначення статусу та системної підпорядкованості бухгалтерського та податкового обліку з урахуванням пріоритету завдань, поставлених перед ними;

– визначення шляхів перебудови облікових підсистем, які б сприяли встановленню взаємозв'язку показників прибутку в облікових підсистемах та формуванню високоякісної фінансової звітності.

Однак у наукових колах немає єдиного підходу щодо вирішення цих актуальних завдань у напрямку гармонізації системи обліку.

Так, на сучасному етапі дискусійними залишаються питання:

▪ Статусу податкового обліку, де висловлювання вчених мають діаметрально протилежні позиції, а саме:

– податковий облік розцінюється, як непотрібна дефініція;

– як об'єктивна економічна категорія;

– як складова фінансового обліку;

– як складова частина інтегрованої системи господарського обліку.

▪ Зниження ролі бухгалтерського обліку у зв'язку з порушенням його цільової установки із-за втручання правил податкового законодавства у процес його ведення та у зв'язку з відсутністю стимулюючих важелів ведення бухгалтерського обліку.

- Ієрархії облікових підсистем у системі обліку.
- Формування в облікових підсистемах достовірної фінансової інформації у контексті доцільності паралельного існування показників облікового та оподаткованого прибутку в облікових підсистемах, які не є тотожними достовірному прибутку підприємства за результатами діяльності.

Аналіз наукового надбання попередників і реалії практики дають змогу констатувати, що:

1) сучасна облікова система промислового підприємства потребує перебудови у напрямку гармонізації інформаційно-функціональних властивостей її підсистем;

2) бухгалтерський і податковий облік, як облікові підсистеми, є автономними економічними категоріями, створеними для задоволення інформаційних потреб користувачів. Кожній із облікових підсистем притаманні власні понятійні категорії, відмінності в яких створюють різне ставлення до об'єктів обліку – витрат, доходів, амортизації тощо, та формують показники прибутку, які відрізняються від достовірного прибутку діяльності суб'єкта господарювання, що є негативним явищем обліку і не може задовольняти потреби користувачів.

3) Підсилюється навантаження зовнішніх користувачів на стан і розвиток обліку на промислових підприємствах. Так, сучасний облік у системі оподаткування (податковий облік) має чітко виражену фіскальну направленість, реалізація якої супроводжується створенням і розвитком потужного нормативно-правового підґрунтя.

І навпаки: простежується тенденція зниження ролі та дещо формальний підхід до організації та ведення бухгалтерського обліку.

4) Вирішення проблеми реформації облікових підсистем є можливим лише при удосконаленні їх методичного забезпечення за допомогою спеціальних уніфікованих прийомів, застосування яких сприятиме їх гармонізації.

Проблема співіснування облікових підсистем добре простежується через порівняння їх сутності, мети, предмета, об'єкта, принципів, функцій, основних

завдань. Так, відповідно до ст.1 Закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень. У цьому контексті вітчизняний бухгалтерський облік можна розглядати як систему, котра забезпечує відповідною інформацією різні сфери за їх впливом на підприємство, інформаційними потребами та відношенням власне до облікової системи. Йдеться про зовнішнє та внутрішнє середовище користувачів, котрі по-різному впливають на діяльність підприємства, на управління ним і, відповідно, різні інформаційні потреби. Так, зовнішніх користувачів цікавлять фінансові показники підприємства, передусім, – його прибутки; внутрішніх – господарська, управлінська інформація.

Відзначимо, що у Законі передбачається задоволення потреб усіх зовнішніх користувачів – потенційних власників, контролюючих органів, контрагентів та інвесторів. Зрозуміло, що податкова служба відноситься до передбачених цим та іншими Законами України контролюючих органів. Отже, системою, котра продукує (виробляє) інформацію для усіх, зокрема – податкових та інших контролюючих органів повинен бути саме бухгалтерський облік, точніше – його модифікована система, яка створена з урахуванням інформаційних потреб вказаних контролюючих органів.

Вказана теза підтверджується ст.3 Закону, в якій чітко обумовлено, що джерелом отримання інформації для суб'єктів господарювання є бухгалтерський облік, на даних якого зобов'язані ґрунтуватися фінансова, статистична, податкова звітність. Іншими словами, на законодавчому рівні бухгалтерський облік розглядається як найважливіший складник загальної інформаційної системи промислового підприємства. Проблеми ідентифікації бухгалтерського обліку досліджували чимало вітчизняних вчених. Незважаючи на дискусійний характер окремих наукових позицій, більшість авторів розглядає облік як складник інформаційної системи підприємства.

На сучасному етапі чинним законодавством не встановлено визначення терміну „податковий облік”, однак слід визнати фактичне існування обліку у системі оподаткування, для цілей оподаткування. Умовно можна погодитися з висловлюванням авторів, які трактують податковий облік, як систему збору й обробки інформації для визначення бази оподаткування підприємства відповідно до вимог податкового законодавства.

Суб’єкти підприємницької діяльності – платники податків ведуть окремий облік, в якому групують інформацію щодо бази оподаткування, визначення показників податкової звітності. При цьому вони самостійно визначають методи і процедури виявлення, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації для зовнішніх користувачів у зв’язку з відсутністю будь-яких методичних правил.

Наказом Міністерства фінансів України від 4 серпня 1997 року за №168 були затверджені окремі Рекомендації щодо ведення податкового обліку з урахуванням зв’язку з бухгалтерським обліком (за допомогою бухгалтерських рахунків 18, 48), однак, повсюдного практичного застосування рекомендацій не сталося. Отже, бухгалтерський і податковий облік у своєму визначенні мають головну спільну ознаку – формування інформаційного забезпечення для користувачів. Результати проведених теоретичних і практичних досліджень свідчать, що найбільше навантаження щодо інформаційного забезпечення належить бухгалтерському обліку та обліку для цілей оподаткування – податковому, до яких найчастіше звертається суб’єкт господарювання під час прийняття відповідних рішень. Єдина інформаційна база для всіх користувачів покликана створити сприятливі умови для розвитку бізнесу, але це можливо лише при реформації облікових підсистем шляхом їх уніфікації.

Контрольні запитання та завдання до розділу 1

1. Складіть характеристику фінансового обліку як складової частини економічної науки.
2. Як характеризується фінансовий облік з точки зору системного підходу?

3. Дайте визначення фінансового обліку на рівні мікроекономіки.
4. Дайте визначення фінансового обліку на рівні макроекономіки.
5. Як характеризується фінансовий облік з точки зору функціонального підходу?
6. Що являє собою фінансовий облік з точки зору процесного підходу?
7. Які існують підсистеми бухгалтерського обліку?
8. Чи є взаємозв'язок між різними підсистемами бухгалтерського обліку?
9. Яким чином здійснюється Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні?
10. Назвіть об'єкти державного регулювання бухгалтерського обліку та звітності в Україні.
11. Хто є суб'єктами державного регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Україні?
12. Як відбувається формування облікової політики підприємства?
13. У чому полягає утність обліку для цілей оподаткування?
14. Як ведеться облік для цілей оподаткування на підприємствах?
15. Що є спільного між підсистемами обліку?
16. Якою є концепція наближення облікових підсистем?
17. Дайте характеристику проблемним питанням організації та ведення фінансового бухгалтерського обліку.
18. У чому вбачається проблема співіснування облікових підсистем?

Теми для написання рефератів і підготовки наукових статей:

1. Фінансовий облік як складова частина економічної науки.
2. Фінансовий облік з точки зору системного підходу.
3. Фінансовий облік на рівні мікроекономіки.
4. Фінансовий облік на рівні макроекономіки.
5. Фінансовий облік з точки зору функціонального підходу.
6. Фінансовий облік з точки зору процесного підходу.
7. Облікова система підприємства та її підсистеми.

8. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.
9. Об'єкти державного регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Україні.
10. Суб'єкти державного регулювання бухгалтерського обліку і звітності в Україні.
11. Формування облікової політики підприємства.
12. Організація обліку для цілей оподаткування на підприємствах.
13. Проблеми організації та ведення фінансового бухгалтерського обліку.

Тестові завдання до розділу 1 «Організація та регулювання обліку»

Тести до питання 1.1

1. У загальнонауковому сенсі фінансовий облік є:

1. Складник філософської науки.
2. Складник історії економічної думки.
3. Складник політичної економії.
4. Складником економічної (політичної та філософської) науки.

2. З точки зору системного підходу фінансовий облік – це:

1. Динамічна і відкрита система, котра знаходиться у взаємозв'язку з економікою.
2. Система, котра знаходиться у безперервному взаємозв'язку з управлінським обліком.
3. Система, котра знаходиться у безперервному взаємозв'язку з економікою, політичною економією та статистикою.
4. Система, котра знаходиться у безперервному взаємозв'язку з економікою та податковим обліком.

3. На рівні мікроекономіки фінансовий облік розглядається як:

1. Самостійна система в організаційній структурі підприємства.
2. Підсистема у системі управління господарською діяльністю підприємства.
3. Підсистема в організаційній структурі підприємства.
4. Відокремлена система на чолі з головним бухгалтером.

4. На рівні макроекономіки у державному масштабі фінансовий облік визнається як:

1. Система управління державою.
2. Система, що надає інформацію різним користувачам.
3. Інформаційна система для управління суспільством.

4. Інформаційна система для формування бази оподаткування господарюючих у державі суб'єктів.

5. Функціональний підхід до розгляду фінансового обліку дає можливість характеризувати його наступним чином:

1. Фінансовий облік – основна функція управління.
2. Фінансовий облік – не має ніякого відношення до функцій управління.
3. Фінансовий облік можна умовно віднести до функції управління.
4. Фінансовий облік – одна із функцій управління.

6. З точки зору процесного підходу фінансовий облік – це:

1. Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення інформації.
2. Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.
3. Процес реєстрації, узагальнення та передачі інформації.
4. Процес реєстрації та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

7. Фінансовий облік відображає:

1. Стан майна, зобов'язань, капіталу та фінансового результату діяльності підприємства в єдиному грошовому вимірнику за допомогою подвійного запису з метою формування звітності різних видів та встановлених форм.
2. Стан майна та фінансового результату діяльності підприємства в єдиному грошовому вимірнику за допомогою подвійного запису з метою формування звітності різних видів та встановлених форм.
3. Фінансовий облік відображає формування звітності різних видів та встановлених форм.
4. Фінансовий облік відображає фінансові результати діяльності підприємства в єдиному грошовому вимірнику.

8. В управлінському і фінансовому обліку для поточного управління діяльністю підприємства досліджуються об'єкти:

1. В управлінському обліку досліджуються засоби праці і сама праця, тобто матеріальні і трудові ресурси.
2. В управлінському і фінансовому обліку досліджуються господарські операції.
3. В управлінському і фінансовому обліку досліджуються матеріальні і трудові ресурси, господарські процеси, господарські операції.
4. У фінансовому обліку досліджуються господарські процеси.

9. Метою ведення обліку і складання фінансової звітності є:

1. Надання користувачам інформації про результати діяльності підприємства.
2. Надання власникам правдивої інформації про прибутки і збитки підприємства.

3. Надання користувачам достовірної інформації про фінансовий стан, результати діяльності (прибутки і збитки) та рух грошових коштів підприємства.

4. Наведене у п.1 і 2 та надання інформації податковій службі стосовно стану розрахунків із бюджетом.

10. Бухгалтерський фінансовий облік:

1. Збирає та обробляє дані про факти господарської діяльності.
2. Трансформує дані про факти господарської діяльності в інформацію.
3. Забезпечує інформацією управлінський апарат і зовнішніх користувачів.
4. Усе, наведене в п.п. 1-3.

11. Бухгалтерський облік в Україні регулюють:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».
2. Стандарти і План рахунків, що ґрунтуються на Законі, затверджені Мінфіном і зареєстровані в мін'юсті.
3. Накази та листи Мінфіну, а також перераховане у п.п. 1-2.
4. Усе, перераховане у п.п. 1-3 та Наказ про облікову політику підприємства.

12. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

1. Створення єдиних правил ведення бухгалтерською обліку.
2. Складання фінансової звітності за єдиними правилами та вимогами.
3. Усе, перераховане у п.п. 1-2.
4. Усе, перераховане у п.п. 1-3 та з метою створення Наказу про облікову політику підприємства.

13. Власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів несе відповідальність:

1. За організацію фінансового (бухгалтерського) обліку.
2. За забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах.
3. За збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років.
4. Усе, перераховане у п.п. 1-3.

14. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться:

1. Безперервно від дня реєстрації підприємства до часу його ліквідації.
2. Безперервно від дня реєстрації підприємства до часу складання фінансової звітності за звітний період.

3. Безперервно від дня початку фактичної діяльності підприємства до часу його ліквідації.

4. Безперервно від дня початку кожного фінансового року до дати складання фінансової звітності за звітний період.

15. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно:

1. Визначає облікову політику та обирає форму бухгалтерського обліку.

2. Розробляє систему і форми управлінського обліку і звітності.

3. Затверджує правила документообороту, додаткову систему субрахунків, технологію обробки облікової інформації та викладене в п.п. 1-2.

4. Визначає облікову політику, додаткову систему субрахунків та затверджує матеріально відповідальних осіб.

16. Процес формування облікової політики відбувається на кількох взаємопов'язаних рівнях:

1. Міждержавна облікова політика, державна облікова політика та облікова політика підприємств.

2. Державна облікова політика та облікова політика підприємств.

3. Державна облікова політика, облікова політика підприємств та облікова політика структурних підрозділів підприємства.

4. Облікова політика підприємства, облікова політика структурних підрозділів підприємства та політика стосовно ведення управлінського обліку.

17. Облікова політика визначається:

1. На основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

2. Тільки на основі Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».

3. На основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

4. На основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів фінансової звітності.

18. Принципи визначення облікової політики та ведення бухгалтерського обліку:

1. Принцип обачності, повноти висвітлення, автономності, послідовності, неперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат.

2. Принцип превалювання сутності над формою, історичної собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності та викладене у п. 1.

3. Принцип законності, додержання правил облікової політики та викладене у п. 1.

4. Принцип законності, своєчасності, прозорості, додержання правил облікової політики та викладене у п. 2.

19. Облікова політика підприємства та її зміни розкриваються:

1. У поясненнях до річного бухгалтерського балансу в описовій формі або доданням копії розпорядчого документа про встановлення і змінення облікової політики.

2. У поясненнях до річного звіту про фінансові результати в описовій формі або доданням копії розпорядчого документа про встановлення і змінення облікової політики.

3. У примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або доданням копії розпорядчого документа про встановлення і змінення облікової політики.

4. У поясненнях до річного бухгалтерського балансу, звітів про фінансові результати та про рух грошових коштів.

20. Найважливішими формами податкової звітності є:

1. Декларація з податку на прибуток і бухгалтерський баланс.

2. Декларація з податку на додану вартість і звіт про фінансові результати.

3. Декларація з податку на прибуток і декларація з податку на додану вартість.

4. Усе, викладене у п. 2, а також звіт про фінансові результати і бухгалтерський баланс.

Матриця відповідей на тести

Запитання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Відповідь	4	1	2	3	4	2	1	3	3	4
Запитання	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Відповідь	3	3	4	1	3	1	1	2	3	3

Завдання для самостійної роботи до розділу 1

Завдання 1.

Умова: У табл. 1 наведено основні загальнонаукові завдання, що їх вирішує економіка та фінансовий облік.

Таблиця 1

Матриця загальнонаукових та практичних завдань

Завдання	Економіка	Фінансовий облік
01	02	03

01	02	03
Вивчення умов і факторів використання ресурсів для виробництва товарів		
Вивчення розподілу вироблених товарів на мікро- і макрорівнях		
Вивчення споживання вироблених товарів на мікро- і макрорівнях		
Збирання первинних даних щодо використання ресурсів		
Збирання первинних даних щодо ефективності процесів		
формування витрат підприємства		
формування доходів окремих підприємств		
формування доходів окремих підприємств		

Необхідно: З наведеного переліку виокремити завдання економіки та завдання фінансового обліку.

Завдання 2.

Умова: У переліку ресурсів підприємства та його розрахунків значаться:

- 1) цех основного виробництва;
- 2) будівля складу готової продукції;
- 3) дебіторська заборгованість бюджету за податком на добавлену вартість;
- 4) довгострокова позика, отримана в банку;
- 5) дебіторська заборгованість постачальника за виданим йому авансом;
- 6) дебіторська заборгованість підзвітної особи по сумі, що видана на відрядження;
- 7) принтер вартістю 500 грн.;
- 8) кредиторська заборгованість з оплати праці працівникам;
- 9) легковий автомобіль марки "Nissan";
- 10) статутний капітал;
- 11) нерозподілений прибуток;
- 12) офісні прилади;

- 13) спецодяг на складі підприємства;
- 14) бензин на складі;
- 15) незавершена обробкою продукція в цеху.

Необхідно: На підставі наведеного переліку:

1. Виділити активи підприємства і визначити до яких видів вони належать;
2. Виділити пасиви підприємства.

Завдання 3.

Умова:

Низка підприємств міста розпочинає діяльність:

ТОВ «Олівія» – підприємство з простою організаційною структурою, основним видом діяльності якого є налагодження вентиляційного обладнання;

ТОВ „Меблева компанія України” – основним видом діяльності товариства є роздрібна торгівля меблями. Компанії належить 65 магазинів по всій території України під брендами „Стіл і Стілець” та „Кабінет”;

ТОВ «Краса» – господарюючий суб’єкт з надання перукарських послуг населенню;

НВФ «Вторкомполит» – науково-виробнича фірма з підпорядкуванням науково-дослідницькому інституту;

ПрАТ «Афганфарм» – акціонерне товариство закритого типу, основним видом діяльності якого є оптова торгівля фармацевтичною продукцією;

ПАТ «Олімп-Круг» – публічне акціонерне товариство, основним видом діяльності якого є виробництво та реалізація продукції хімічної промисловості;

ДП ДАК «Хліб України» – державне підприємство, акціонерна компанія, основним видом діяльності якого є заготовка та зберігання зерна;

ТОВ «Еверест» – невелике за розгалуженістю та просте за структурою підприємство з автоперевезень (таксі);

ТОВ «Нарцис» – підприємство з вирощування та продажу квітів;

ТОВ «Стоматолог» – господарюючий суб'єкт з надання медичних послуг.

Необхідно:

1. Для кожного підприємства обрати відповідну форму бухгалтерського обліку, заповнити табл. 2;

2. Обґрунтувати вибір форми бухгалтерського обліку для кожного окремого підприємства.

Таблиця 2

Забезпечення ведення бухгалтерського обліку

Підприємство / Форма організації обліку	ТОВ «Олівія»	ТОВ „Меблева компанія України”	ТОВ «Краса»	НВФ «Вторкомполит»	ПрАТ «Афганфарм»	ПАТ «Олімп-Круг»	ДП ДАК «Хліб України»	ДП ДАК «Хліб України»	ТОВ «Нарцис»	ТОВ «Стоматолог»
бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером										
введення до штату підприємства посади бухгалтера										
бухгалтерський облік на договірних засадах централізованою бухгалтерією										
ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах аудиторською фірмою										
користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку										
самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства										

Завдання 3.

Умова: Результатом облікового процесу є інформація за певними категоріями:

- а) інформація, що відбиває поточний фінансовий стан організації;
- б) інформація, що має відношення до оподаткування;
- в) інформація, необхідна для ефективного управління організацією.

Необхідно:

1. Визначити облікові підсистеми, що продукують відповідну інформацію;
2. Назвати користувачів відповідної інформації;
3. Дати роз'яснення стосовно сутності та можливостей використання інформації за кожною з наведених в умові до даного завдання категорій.

ПЕРЕЛІК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ ТА ІНТЕРНЕТ-РЕСУРСІВ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-X IV. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=293070&cat_id=2930.

2. Закон України від 16.12.1997 р. №723/91 – ВР «Про фінансовий лізинг» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/723/97-%D0%B2%D1%80>.

3. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. №2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14/page2>.

4. Цивільний кодекс України: Закон від 16.01.2003 р. №435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15/page21>.

5. Державний класифікатор України. Класифікація основних фондів. // Все про бухгалтерський облік. – 1998. – №61. – С.2-11.

6. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. №69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.

7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data/akt450/page1.htm>.

8. Інструкція про порядок одержання, використання, обліку та зберігання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 06.04.1998 р. №84 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0271-98>.

9. Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернених і використаних доручень на отримання цінностей, затв. Мінфіном України № 99 від 16.05.1999.
10. Наказ МСУ «Про затвердження форм первинних документів для обліку виробничих запасів» № 193 від 21.06.1996.
11. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293623&cat_id=293536.
12. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 01.11.2010 р. №1300 <http://www.licasoft.com.ua/index.php/component/lica/?href=0&view>.
13. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. №356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text574/pg1.htm>.
14. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_006.
15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_014.
16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
18. Наказ Міністерства статистики України № 352 від 29.12.95 «Про затвердження типових форм первинного обліку» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.3762.0>.

19. Наказ МСУ "Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів" №145 від 22.05.1996.

20. Національний класифікатор України. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010, затверджений Наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 р. № 457 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.42130.0>.

21. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291.

22. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. від №2755-VI // Законодавство України [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://pro-u4ot.info>.

23. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.01.2011 р. №27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=1155>.

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. №92(зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=293070&cat_id=2930.

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 зі змінами і доповненнями.

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. №181 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290 (зі

змiнами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 зі змінами і доповненнями.

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>.

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>.

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. №617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>.

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. №617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03>.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. №817 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.

34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. №790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>.

35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. №415 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>.

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. №779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.

37. Положення про порядок консервації основних виробничих фондів підприємств, затверджене постановою КМУ від 28.10.97 р. № 1183.02.2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://msu.com.ua/arhiv-nomerov/2012/02/nalogooblogenie-i-uchet-u-vseh-uchastnikov-stroitel/vremennoe-prekrashenie-ispolzovaniya-i-konservaciya-osnovnyh-sredstv.html>.

38. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88.

39. Положення про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та іншими засобами індивідуального захисту, затв. наказом Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду від 24.03.2008 р. № 53.

40. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений Постановою Кабінету міністрів України від 22.01.96 р. №116 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>.

41. Аксенов А.П. Нематериальные активы: структура, оценка, управление: Учебн._метод. пособие / А.П. Аксенов. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 192 с.

42. Бабіч В.В., Сагова С.В. Фінансовий облік (облік активів): навч. посіб. – 2-ге вид. – К.: КНЕУ, 2007. – 288 с.

43. Багов В.П. Управление интеллектуальным капиталом: Учебн. пособие /В.П. Багов, Е.Н. Селезнев, В.С. Ступаков. – М.: ИД Камеро, 2006. – 248 с.
44. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: Навчально-практичний посібник / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.
45. Виробничі запаси: бухгалтерський і податковий облік // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – Київ: Видавництво «Бліц-Інформ», 2006. – 210 с.
46. Галамашевич І. Аудит облікової політики [conf-cv.at.ua].
47. Греськів Т.С. Формування та вдосконалення облікової податкової політики підприємства // Держава та регіони. – 2008. – №6 – С. 76-79.
48. Даньків Й.Я., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік: підручник. – К.: Знання, 2007. – 469 с.
49. Дегтяренко Н.В. Ідентифікація і визначення нематеріальних активів та їх оцінка: збірник наукових праць науково_практичної конференції магістрів та студентів. «Облік, аналіз і аудит: теорія, практика, перспективи» / Н.В. Дегтяренко. – Мелітополь, 2007. – №7. – 312 с. – С.183.
50. Жарінова А. Членство України в СОТ: світові тенденції у сфері використання інтелектуальної власності / А. Жарінова [Електронний ресурс]— Режим доступу: <http://www.2000.net.ua/e/58219>.
51. Жук В.М. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку і їх вирішення // Фінанси України. – 2009. – №7. – С. 100-113.
52. Завальнюк Н.В. Проблеми організації облікової політики підприємства на сучасному етапі розвитку України // http://www.rusnauka.com/9_KPSN_2011/Economics/7_84596.doc.htm
53. Коронівський П.О. Перспективні напрямки вдосконалення обліку нематеріальних активів [Електронний ресурс] // П.О. Коронівський, І.Ю. Ковтун - Режим доступу:

http://intkonf.org/koronivskiy_po_kovtun_iyu_perspektivni_napryamki_vdoskonalennya_obliku_nematerialnih_aktiviv/.

54. Костенко О.М. Облікова політика як внутрішньогосподарський інструмент впливу на формування прибутковості підприємства // Економіка та держава. – 2009. – №6. – С. 71-72.

55. Кузьмінський Р. Реформування бухгалтерського обліку // Актуальні проблеми бухгалтерського обліку // Фінанси України. – 2010. – №8. – С. 59-63.

56. Левицька С.О. Облікова політика підприємства в контексті економічних реформ / С.О. Левицька // Вісник Львівської комерційної академії / [ред.кол.: Башнянин Г.І., Аплій В.В., Вовчак О.Д. та ін.] – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. – С. 218-222.

57. Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку: – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 695 с.

58. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 670 с.

59. Ловінська Л.Г. Державне регулювання бухгалтерського обліку в Україні // http://www.balance.ua/ua/vbc/co_lv.html

60. Ловінська Л.Г. Уніфікація термінології бухгалтерського обліку в Україні. – Фінанси України. – 2010. – №8. – С. 33-40.

61. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник. – М.: Инфра-М, 2012. – 478 с.

62. Максимова В.Ф. Інтеграція облікових систем: принципова можливість // Вісник ЛКА. – Львів: ЛКА, 2011. – Вип. 35. – 482 с. – С. 17-20.

63. Максимова В.Ф. Концептуальні засади розвитку системи бухгалтерського обліку в бюджетних установах // Економічний простір: Збірник наукових праць ПДАБА. – Дніпропетровськ: ПДАБА, 2008. – С. 33-40.

64. Максимова В.Ф. Пріоритетні напрямки удосконалення обліку та контролю в управлінні підприємством // Вісник соціально-економічних досліджень. – Вип. 3(43). – Одеса: ОНЕУ, 2011. – 398 с. – С. 259 – 266.

65. Максимова В.Ф. Проблематика нерешенных вопросов в учете и контроле: синергетический подход // Современный научный вестник // Научно-теоретический и практический журнал. Серия: Экономические науки. – № 4(116). – Россия, Белгород: Руснауцкнига, 2012. – 130 с. – С. 61-67.
66. Міністерство фінансів України. Про облікову політику / МФУ // Все про бухгалтерський облік та податки. – 2009. – №8. – С. 17-18.
67. Нарожний А. Економічна сутність нематеріальних активів // Економіка АПК. – 2005. – № 1. – С. 81-86.
68. Облік і контроль у механізмі реалізації ефективного управління: Монографія / За заг.ред. д-ра екон. наук, проф. В.Ф.Максимової. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 436 с.
69. Облікова політика: навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська, та ін.; за ред. Г.М. Давидова. – К.: Знання, 2010. – 479 с.
70. Олійник Я. В. Регламентация бухгалтерського обліку в Україні: стан, проблеми, орієнтири / Я.В. Олійник // Формування ринкової економіки [Електронний ресурс]: наук. зб. / МОН України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана»; відп. ред. О.О. Беляєв. – 2010. – Вип. 24. – С. 487-495.
71. Пархоменко В.М. Проблема регулювання бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 3-20.
72. Пономаренко О.М. Облік цінних паперів (теоретичні та організаційні аспекти): автореф. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук / О.М. Пономаренко. – К., 2001. – 24 с. – С. 11.
73. Поташкова Н.Н., Холопова Ю.С. Бухгалтерское дело. – М.: КноРус, 2010. – 236 с.
74. Сигидов Ю., Трубилин А., Рыбьянцева М. Бухгалтерское дело. – М.: РидГрупп, 2012. – 486 с.
75. Сирош Ю.В. Нематеріальні активи у структурі активів вітчизняних підприємств [Електронний ресурс] / Ю.В. Сирош. – Режим доступу: <http://www.saleprice.com.ua/ua/pub/591.html>.

76. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

77. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – К.: Алерта, 2007. – 954 с.

78. Чебанова Н.В., Єфіменко Т.І. Фінансовий облік: Підручник. – К.: Вид. центр Академія, 2007. – 704 с.