

Центральноукраїнський національний технічний університет
Економічний факультет
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., професор
_____ Олена МАГОПЕЦЬ
«21» грудня 2023 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Організація і методика формування облікової політики
підприємства та її використання в системі управлінського обліку
і оподаткування»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУ-22 М (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
_____ Коряк А.С.
« 21 » грудня 2023 р.

Керівник проекту
к.е.н., професор
_____ Олена МАГОПЕЦЬ
« 21 » грудня 2023 р.

Рецензент

к.е.н., доцент, доцент
кафедри економіки, менеджменту
та комерційної діяльності
_____ Оксана СТОРОЖУК

м. Кропивницький

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет економічний
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна (освітньо-наукова) програма
Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю
та державним сектором економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., професор
_____ Олена МАГОПЕЦЬ
« 21 » грудня 2023 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ
ЗДОБУВАЧА ВИЩОЇ ОСВІТИ**

_____ Коряк Анастасія Сергіївна

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)

Організація і методика формування облікової політики підприємства та її використання в системі управлінського обліку і оподаткування

2. Керівник роботи (проекту)

Магопець Олена Анатоліївна, кандидат економічних наук, професор

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

3. Строк подання роботи до захисту 21 грудня 2023 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи

(проекту) _____

Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних, методичних, організаційних і практичних засад формування облікової політики, удосконалення системи управлінського обліку, оптимізації оподаткування, спрямованих на загальне поліпшення управління підприємствами.

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	02.10.2023 р. – 15.10.2023 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	16.10.2023 р. – 05.11.2023 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	06.11.2023 р. – 03.12.2023 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	04.12.2023 р. – 12.12.2023 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.12.2023 р. – 18.12.2023 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	21.12.2023 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 02 » жовтня _____ 2023 р.

Підпис керівника

_____ (прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 02 » жовтня _____ 2023 р.

Підпис здобувача

_____ (прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Коряк А.С. Організація і методика формування облікової політики підприємства та її використання в системі управлінського обліку і оподаткування (на матеріалах ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ») – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2024.

В першому розділі «Теоретико-методичні засади формування та використання облікової політики в системі управлінського обліку і оподаткування» з'ясовано економічну сутність облікової політики та нормативно-правову регламентацію її формування, проаналізовано значення облікової політики як елементу інформаційного забезпечення управління, зокрема, акцентуючи увагу на важливості врахування проблем та перспектив розвитку в Україні, визначено методичні засади формування облікової політики в системі управлінського обліку досліджуваного підприємства.

В другому розділі «Організація і методика формування облікової політики підприємства та її використання в системі управлінського обліку і оподаткування на матеріалах ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ»» розкрито організаційно-економічну характеристику та умови діяльності досліджуваного підприємства, їх вплив на формування облікової політики, також проведено аналіз показників фінансово-господарської діяльності та з'ясовано особливості організаційних та методичних підходів до формування облікової політики, аналіз її відповідності вимогам чинного законодавства, визначено документальне забезпечення та використання елементів облікової політики в системі управлінського обліку з метою оптимізації оподаткування.

У третьому розділі «Удосконалення підходів до формування облікової політики та використання її елементів в системі управлінського обліку та оподаткування» запропоновані напрями удосконалення елементів облікової політики та підходів щодо її формування, узагальнено перспективи удосконалення управлінського обліку як інформаційної основи системи управління та розглянуто безпосереднє використання елементів облікової політики для оптимізації оподаткування.

Ключові слова: облікова політика, система управлінського обліку, оптимізація оподаткування, показники фінансово-господарської діяльності, бухгалтерський облік, методичні підходи до формування облікової політики.

ANNOTATION

Koriak A.S. Organization and methods of forming the company's accounting policy and its use in the management accounting and taxation system. Graduate qualification work for the second (master's) higher education degree in specialty 071 «Accounting and taxation» of the educational-professional program «Accounting and taxation in business management and the public sector of the economy». – Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2023.

In the first chapter, «Theoretical and methodical foundations of the formation and utilization of accounting policy in the system of management accounting and taxation» the economic essence of accounting policy and the normative-legal regulation of its formation are elucidated. The significance of accounting policy as an element of information support for management is analyzed, with a particular emphasis on the importance of considering issues and prospects for development in Ukraine. Methodical principles for forming accounting policy in the system of management accounting of the investigated enterprise are determined.

The second chapter, «Organization and methodology of the formation of the accounting policy of the enterprise and its utilization in the system of management accounting and taxation based on the materials of EC «KROPIVNYTSKE UVP UTOH»» reveals the organizational and economic characteristics and conditions of the activities of the investigated enterprise, their impact on the formation of accounting policy. An analysis of indicators of financial and economic activities is conducted, and the features of organizational and methodological approaches to forming accounting policy are clarified. The compliance of accounting policy with the requirements of current legislation is assessed, and the documentary support and utilization of elements of accounting policy in the system of management accounting for tax optimization purposes are determined.

The third chapter, «Improving approaches to the formation of accounting policy and the use of its elements in the system of management accounting and taxation», proposes directions for improving elements of accounting policy and approaches to its formation. Perspectives for improving management accounting as the informational basis of the management system are summarized, and the direct use of elements of accounting policy for tax optimization is considered.

Key words: accounting policy, management accounting system, tax optimization, financial and economic indicators, accounting, methodological approaches to the formation of accounting policy.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ.....	13
1.1. Сутність облікової політики та нормативно-правова регламентація її формування.....	13
1.2. Облікова політика як елемент інформаційного забезпечення управління: проблеми та перспективи розвитку в Україні.....	26
1.3. Методичні засади формування облікової політики в системі управлінського обліку і оподаткування.....	35
Висновки до розділу 1.....	40
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇЇ ВИКОРИСТАННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ НА МАТЕРІАЛАХ ПОГ «КРОПИВНИЦЬКЕ УВП УТОГ».....	41
2.1. Організаційні особливості діяльності ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» та їх вплив на формування облікової політики.....	41
2.2. Аналіз показників фінансово-господарської діяльності ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ».....	47
2.3. Організаційні та методичні підходи до формування облікової політики ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ», аналіз її відповідності вимогам чинного законодавства.....	56
2.4. Використання елементів облікової політики ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» в системі управлінського обліку та оптимізації оподаткування.....	67
Висновки до розділу 2.....	81
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДХОДІВ ДО ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ВИКОРИСТАННЯ ЇЇ ЕЛЕМЕНТІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ.....	83

3.1.Удосконалення організаційних та методичних підходів до формування облікової політики на ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ»...83		
3.2. Розширення можливостей використання елементів облікової політики ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» в сфері прийняття управлінських рішень та оптимізації оподаткування.....92		
Висновки до розділу 3.....106		
ВИСНОВКИ.....108		
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....112		
ДОДАТКИ.....117		

ВСТУП

Актуальність теми. Глобальні зміни та перетворення, які нині торкаються усіх сфер суспільного життя, продукують формування нових економічних процесів, які у свою чергу, потребують належного висвітлення та відображення у системі бухгалтерського обліку, що, окрім іншого, вимагає й адаптації вітчизняного бухгалтерського обліку до загальноприйнятих світових норм і норм. Відповідно, проблеми, які виникають в умовах глобалізації економічних систем, зумовлюють підвищення вимог до якості інформації, яка формується в системі бухгалтерського обліку й відображає результати фінансово-господарської діяльності підприємства. Основним джерелом інформації про результати фінансово-господарської діяльності підприємства, яка використовується як в системі управління підприємством, так і зовнішніми користувачами, є звітність, а внутрішнім розпорядчим документом, який визначає фундаментальні основи її формування – облікова політика.

Важливою передумовою прийняття ефективних та оптимальних управлінських рішень на підприємстві є формування облікової інформації у відповідності до законодавчих вимог, тобто такої, що задовольняє потреби менеджерів та інвесторів і зрозуміла незалежно від їх місця перебування.

Окрім того, суб'єкти господарювання розробляють облікову політику таким чином, щоб вона враховувала всі особливості управління та технології виробництва і була значущою складовою економічної політики та стратегії підприємства.

Науковими дослідженнями, що пов'язані із формуванням облікової політики та вирішенням проблем розвитку облікової політики займалися такі вчені: Барановська Т., Бутинець Ф., Голов С., Дерій В., Житний П., Івахненко С., Карпенко О., Коваль О., Колос І., Кужельний М., Лисенко Н., Лінник В., Ловінська Л., Лучко М., Пантелійчук Л., Правдюк Н., Пушкар М., Радіонова Н., Сук П., Тесак О., Чумаченко М., Швець В., Щирба І., Щирба М., Щирба М.

У той же час, наукові напрацювання в сфері теорії, методики і методології формування облікової політики підприємств об'єктивно не відображають сутності практичних проблем сьогодення. Головним підтвердженням справедливості такого твердження є відсутність деталізованих наукових досліджень щодо проблем розробки облікової політики для потреб управління, а саме, в контексті використання в системі управлінського обліку та оподаткування. Крім того спостерігається недостатня відповідність вже створених організаційно-методичних підходів до розробки положень облікової політики та процедур формування показників звітності підприємств вимогам МСБО та МСФЗ, а невпинно зростаючі інформаційні потреби користувачів зумовлюють актуальність, мету, завдання та основні напрями дослідження.

Мета дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є дослідження теоретичних, методичних, організаційних і практичних засад формування облікової політики, удосконалення системи управлінського обліку, оптимізації оподаткування, спрямованих на загальне поліпшення управління підприємствами.

Задачі дослідження. Для досягнення окресленої мети поставлено та вирішено такі завдання:

- вивчити підходи щодо трактування сутності облікової політики та з'ясувати нормативно-правове забезпечення її формування;
- дослідити фактори формування та складові елементи облікової політики суб'єктів господарювання як системи інформаційного забезпечення управління;
- визначити методичні аспекти формування облікової політики в системі управлінського обліку та оподаткування;
- дослідити особливості провадження діяльності досліджуваним підприємством та оцінити досягнуті ним фінансово-господарські результати;
- висвітлити особливості чинної практики формування положень облікової політики на матеріалах досліджуваного підприємства та оцінити їх відповідність умовам та специфіці діяльності підприємства;

- виокремити складові облікової політики, які є вихідними для організації управлінського обліку та впливають на формування управлінської звітності, що сприятимуть підвищенню точності, інформативності та повноти планових і фактичних даних, необхідних для прийняття ефективних управлінських рішень;

- проаналізувати вплив елементів облікової політики на процеси оподаткування підприємства та розробити пропозиції, спрямовані на оптимізацію оподаткування.

Об'єктом дослідження є процес формування облікової політики для забезпечення ефективного управління діяльністю суб'єктів господарювання.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних і організаційних основ формування положень облікової політики та її використання в системі управлінського обліку та оподаткування діяльності підприємств.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Інформаційна база дослідження представлена законодавчими та нормативними актами України та іноземних держав з питань облікової політики, управлінського обліку, оподаткування, монографіями, науковими статтями, матеріалами науково-практичних конференцій, періодичними виданнями, електронними ресурсами, практичними матеріалами діяльності досліджуваного підприємства.

Методи дослідження. Для досягнення поставлених мети та задач даного дослідження використовувалися наступні методи: аналізу і синтезу, системного підходу — для дослідження процесів розробки положень облікової політики; формалізації — для розробки методичного забезпечення процесу формування облікової політики та показників звітності; статистичного, фінансового й економічного аналізу — під час дослідження основних фінансово-економічних показників діяльності досліджуваного підприємства, а також визначення порядку формування та функціонування облікової політики; методи моделювання — застосовувалися під час визначення підходів щодо удосконалення основних положень та елементів облікової політики, спрямованих на підвищення ефективності управління підприємством та

оптимізацію оподаткування; метод узагальнення — під час формування висновків та пропозицій за результатами проведеного дослідження.

Застосування цих методів дослідження дозволить отримати комплексний підхід до вивчення об'єкту та предмету дослідження, аналізувати як теоретичні аспекти, так і практичні реалії побудови облікової політики та оптимізації оподаткування.

Теоретична та практична значимість отриманих результатів полягає в розробці рекомендацій, спрямованих на удосконалення методики формування облікової політики, врахування й використання яких у практичній діяльності підприємств забезпечить підвищення якості облікової інформації, яка формується у системі управлінського обліку, підвищить рівень аналітичності та достовірності облікових даних й дозволить оптимізувати процеси оподаткування підприємства. Вагомі результати, що визначають наукову новизну роботи та особистий внесок автора є такі:

- модернізовано положення щодо формування облікової політики підприємства із забезпеченням єдності мети, завдань, принципів та етапів її формування, що спрямовано на підвищення аналітичності та достовірності даних бухгалтерського обліку й водночас забезпечує можливість своєчасного надання менеджменту підприємства зрозумілої та корисної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень;

- проведено новітнє удосконалення елементів облікової політики (форми організації бухгалтерського обліку, організаційної структури управління), які надають можливість сформувати управлінську звітність для забезпечення ефективного управління;

- набули подальшого розвитку підходи щодо інформаційного забезпечення формування облікової політики у частині складання управлінської звітності, що сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні діяльністю підприємств, а також надає змогу вчасно реагувати на зміни, які відбуваються у фінансово-господарських процесах;

- визначено підходи щодо розширення можливостей використання елементів облікової політики для оптимізації оподаткування підприємства, що базується на альтернативності наявних варіантів вибору методів оцінки вартості активів і зобов'язань, доходів і витрат тощо, методики обліку та облікових процедур.

Прикладна значущість результатів випускної кваліфікаційної роботи полягає у тому, що основні висновки та пропозиції, які висвітлені у роботі нададуть можливість сформувавши облікову політику підприємства, яка максимально враховує виробничі можливості діяльності підприємства, дозволяє підвищити ефективність управлінського обліку, оптимізувати процеси оподаткування та знизити рівень податкового навантаження та в кінцевому результаті сприятиме зростанню загальної ефективності діяльності підприємства.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Основні результати проведеного дослідження, викладені у випускній роботі, доповідалися, обговорювалися й отримали позитивну оцінку на 7 міжнародних, міжвузівських і всеукраїнських науково-практичних конференціях, а саме: LVII Всеукраїнській науково-практичній конференції здобувачів вищої освіти, викладачів та аспірантів «Наука в ЦНТУ: основні досягнення та перспективи розвитку» за підсумками проведення «Дня науки – 2023» (м. Кропивницький, 20.04.2023 р.); LV Всеукраїнській науково-технічній онлайн-конференції «Наука в ЦНТУ: основні досягнення та перспективи розвитку» за підсумками проведення «Дня науки – 2021» (м. Кропивницький, 14.05.2021 р.); XXII Всеукраїнській щорічній студентській науково-практичній конференції за міжнародною участю «Сучасний менеджмент: моделі, стратегії, технології» (м. Одеса, 22.04.2021 р.); Підсумковій науково-практичній конференції Всеукраїнського конкурсу студентських наукових робіт зі спеціалізації «Економіка бізнесу» (м. Житомир, 21.04.2021 р.); I Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і учнівської молоді «Облік, оподаткування та контроль в управлінні» (м. Кропивницький,

14.04.2021 р.); LI Всеукраїнській науково-технічній онлайн-конференції «Наука — виробництву, 2020» за підсумками проведення «Дня науки – 2020» (м. Кропивницький, 13.05.2020 р.); L Всеукраїнській науково-технічній онлайн-конференції «Наука — виробництву, 2019» за підсумками проведення «Дня науки – 2019» (м. Кропивницький, 18.04.2019 р.); V Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції «Облік і оподаткування: контрольний аналітичний аспект» з доповіддю на тему: «Нормативно-правова регламентація процесів формування облікової політики підприємства» (м. Ірпінь, 14.12.2023 р.).

Структура кваліфікаційної роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 100 сторінках друкованого тексту. Робота містить 12 таблиць, 12 рисунків, 9 додатків на 43 сторінках. Список використаних джерел налічує 102 найменування і розміщений на 6 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ТА ВИКОРИСТАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Сутність облікової політики та нормативно-правова регламентація її формування

Сучасний розвиток світової економіки характеризується цілою низкою тенденцій, які мають безпосередній вплив на розвиток системи обліку.

По-перше, зростає значення ролі науково-технічного прогресу, інформатизації та комп'ютеризації. Використання новітніх інформаційних технологій стає головним фактором розвитку міжнародної облікової системи.

По-друге, відчутними стають проблеми оточуючого середовища, оскільки екологічні аспекти на сьогодні є домінуючими у соціально-економічному житті, а їх вирішення потребує екологічно свідомого управління бізнес-процесами.

По-третє, світова економіка зараз зазнає впливу серйозних геополітичних змін. Однією з основних характеристик сучасної світової економіки є інтернаціоналізація та глобалізація світового господарства.

Динамічний розвиток економічних відносин, що здійснюється за умов постійного впливу вищезазначених чинників, створює необхідність збалансованого поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства у всіх питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку, що і визначає теоретичні та методичні положення дослідження оптимізації облікової політики, як системи принципів, правил та методів організації обліку та звітності на підприємстві. Облікова політика підприємства є регламентованою системою принципів, процедур та методів, що визначаються

керівництвом підприємства для організації обліку та звітності, відображення фінансової діяльності та оподаткування.

Формування облікової політики як на державному рівні, так і на рівні підприємства, здійснюється під впливом багатьох чинників, що зумовлюють аспекти регулювання облікової політики на кожному ієрархічному рівні застосування. На рис. 1.1 відображено ієрархію ступенів використання облікової політики, а також наведено основних суб'єктів її формування.



Рис. 1.1. Ієрархічні рівні формування облікової політики та її суб'єкти

Джерело : побудовано автором за даними [1, 5].

Кожен рівень застосування облікової політики передбачає наявність такого нормативно-правового забезпечення, яке буде спрямовано на регламентацію різних аспектів облікової політики. Важливим етапом у

розумінні контексту та особливостей нормативно-правового забезпечення є характеристика основних нормативно-правових актів, що регламентують облікову політику в Україні.

Окрім того, важливо враховувати, що це законодавче базисне середовище є не лише правовим фундаментом, але й визначальним фактором для формування стратегічного підходу до облікового процесу на всіх рівнях управління підприємством. Характеристику основних нормативно-правових актів, що регламентують процеси формування облікової політики в Україні наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Структура нормативно-правового забезпечення процесів формування облікової політики в Україні

Рівні облікової політики		Нормативно-правове забезпечення	Визначення поняття «облікова політика» у нормативно-правовому акті
Нормативно-правовий	Міжнародний	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	«Облікові політики - конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності» [1].
	Національний	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	«Облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [2].
		НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	«Облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [3].
Методичний рівень		Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства затвердженими Наказом Міністерства фінансів України	«Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві» [4].
Організаційно-розпорядчий рівень		Наказ «Про облікову політику підприємства» ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ»	«Облікова політика – це сукупність способів та методик ведення бухгалтерського обліку, які були обрані підприємством задля досягнення максимального ефекту оптимізації виробничих процесів та оперативного реагування на зміни, що відбуваються в

		ньому».(прим. Власне трактування автором як рекомендація для подальшого застосування у наказі підприємства.)
--	--	--

Джерело : побудовано автором за даними [1-4].

Порівнюючи визначення облікової політики з різних джерел нормативно-правового забезпечення в Україні, можна відзначити певні як схожі риси, так і відмінності у трактуванні.

Із прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» введено термін «облікова політика» відповідно до якого це «...сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [2]. Дещо ширше визначення наводиться у МСБО 8, де зазначено, що облікова політика це «...конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності» [1].

Для порівняння, у іншому джерелі національного рівня облікової політики, а саме НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», визначення поняття облікової політики повністю збігається із визначенням у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Облікова політика так само розглядається як сукупність процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності, що виявляє схожість у трактуванні описаного поняття.

Проте, у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства затвердженими Наказом Міністерства фінансів України, визначено, що «Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві» [4] — таке твердження спонукає до думки про те, що воно має значні відмінності від наведених вище трактувань досліджуваного поняття.

Зокрема, останнє визначення розкриває сутність облікової політики як окремого елемента системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві, а не лише як сукупність методів чи процедур, які використовуються. Аналіз елементів облікової політики, представлених у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства, дозволяє стверджувати, що вони в основному висвітлюють методичний аспект бухгалтерського обліку.

Отже, загальний підхід у визначеннях облікової політики з різних джерел нормативно-правового забезпечення в Україні полягає в тому, що облікова політика – це система принципів та методів ведення обліку, спрямована на забезпечення достовірної інформації про фінансово-господарську діяльність. Однак, на різних рівнях та в галузевому контексті, вона може мати специфічні вимоги, адаптовані до особливостей конкретної галузі чи виду діяльності.

Для глибшого зіставлення, проведемо порівняльний аналіз між Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) та Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСБО), що дозволить виявити ключові відмінності та подібності у підходах щодо визначення, використання та змін облікової політики підприємствами.

По-перше, важливо відзначити, що МСБО мають світовий характер. Вони визначають стандартизовані підходи до обліку та представлення фінансової інформації, спрямовані на глобальний ринок капіталу. З іншого боку, НП(С)БО є національними стандартами, розробленими для внутрішнього використання в Україні.

По-друге, стосовно визначення, використання та змін облікової політики, МСБО надають загальні принципи, за якими підприємства повинні діяти. Вони ставлять акцент на справедливу представленість та значущість інформації для користувачів фінансових звітів. У випадку НП(С)БО, існує деяка гнучкість, що дозволяє підприємствам адаптувати стандарти до конкретних національних умов та ринкових вимог.

По-третє, існують окремі відмінності в деталях облікової політики, таких як особливості розкриття, методи оцінки активів і зобов'язань. Звісно, важливо

враховувати ці відмінності при формулюванні та аналізі фінансової звітності, адже вони можуть вплинути на різноманітні аспекти діяльності підприємства, його вартість та привабливість для інвесторів.

Розглянемо детальніше наведену нижче по тексту інформацію (табл. 1.2), де описано ключові аспекти, які стосуються визначення облікової політики, характеристики елементів фінансових звітів, зміни в обліковій політиці, оцінки та розкриття інформації відповідно до зазначених стандартів.

Таблиця 1.2.

Порівняльна таблиця висвітлення аспектів облікової політики у НП(С)БО та МСБО

Аспекти облікової політики	НП(С)БО (Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку)	МСБО (Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку)
Визначення облікової політики	Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» підприємство має право визначати свою облікову політику, але вона повинна бути сумісна зі стандартами [3].	МСБО 1 «Подання фінансової звітності» також надає підприємствам можливість визначати свою облікову політику, але з обов'язковим дотриманням стандартів. Обидва стандарти покладають відповідальність на підприємства за розкриття і відповідність вимогам стандартів [5].
Характеристика елементів фінансових звітів	НП(С)БО надає конкретні вимоги щодо визначення та відображення окремих елементів у фінансовій звітності, таких як активи, зобов'язання та власний капітал.	МСБО також встановлюють стандартизовані правила щодо визначення та представлення елементів фінансових звітів. Однак, у деяких випадках, МСБО надає більше гнучкості, дозволяючи вибір між альтернативними методами оцінки та відображення.
Зміни в обліковій політиці	НП(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [6] визначає причини змін в обліковій політиці; порядок розкриття інформації у примітках до звітів у випадку зміни облікової політики.	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» також надає вказівки щодо змін в обліковій політиці, але може залишати певні рішення на розсуд підприємства, якщо це не суперечить загальним принципам [1].

Джерело : побудовано автором за даними [1, 3, 5, 6].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку мають рекомендаційний характер, проте саме їх зміст є основою для створення нормативно-правового забезпечення облікової політики в Україні.

Фактично, суб'єкт господарювання досягає правдивого подання фінансової звітності шляхом відповідності застосованим міжнародним стандартам. Достовірне подання вимагає також від суб'єкта господарювання дотримання наступних аспектів:

- обирати та застосовувати облікові політики відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [1], у якому наводиться ієрархія авторитетних рекомендацій, які управлінський персонал враховує за відсутності міжнародного стандарту, що застосовується до конкретної статті;

- подавати інформацію (у тому числі облікові політики) так, щоб забезпечувати лише достовірну, зіставну та зрозумілу інформацію;

- надавати розкриття додаткової інформації, коли відповідність конкретним вимогам міжнародних стандартів є недостатньою для забезпечення спроможності користувачів зрозуміти вплив певних операцій, інших подій та умов на фінансовий стан та фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання.

На противагу вищезазначеним МСБО, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» чітко визначається порядок зміни облікової політики підприємства [6, п. 9] та порядок розкриття інформації у звітності у випадках зміни облікової політики [6, п. 22]. Перелік елементів облікової політики щодо конкретних її об'єктів наведено й у інших Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, Плані рахунків, Інструкції про його застосування, інших нормативно-правових актах.

Отже, Національні НП(С)БО роблять акцент на обов'язковому дотриманні встановлених стандартів та визначають порядок внесення змін у облікову політику, проте МСБО надає більше гнучкості у виборі методів оцінки та відображення. Усе вищенаведене нормативно-правове забезпечення облікової

політики в Україні формує внутрішній інститут, який регламентує облік на рівні підприємства, встановлює правила ведення обліку та формування звітності за запитами різного роду інституцій та окремих зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Такий інститут підприємство визначає самостійно, створюючи свою власну облікову політику — це означає вибір підприємством певних конкретних методів, форми і техніки ведення бухгалтерського обліку, застосовуючи чинні нормативні акти. Нормативно-правове регламентування формування облікової політики включає в себе, окрім зазначених раніше ще й наступні закони та акти:

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ): міжнародні принципи, які визначають правила звітності та обліку фінансової інформації.

2. Кодекс законів про працю (Затверджений Законом України № 322-VIII від 10.12.1971, поточна редакція чинна – від 01.10.2023) [7] : містить положення щодо ведення обліку праці, заробітної плати, соціального забезпечення та інших фінансових аспектів, що відносяться до облікової політики та мають надзвичайно вагомий вплив.

3. Податковий кодекс України (Затверджений Законом України № 2755-VI від 02.12.2010, поточна редакція чинна – від 23.11.2023) [8] : містить норми, які регулюють оподаткування діяльності підприємства, а також правила обліку податків, звітності та податкового адміністрування для підприємств.

4. Методичні рекомендації Міністерства фінансів України (Наказ від 27.06.2013 № 635 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» [3] , Наказ від 10 січня 2007 року № 2 «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів») [9]: визначають загальні принципи організації обліку та звітності, встановлюють порядок застосування певних облікових політик та методологію ведення обліку.

5. Внутрішні нормативні акти підприємства: включають положення, правила та процедури, що регламентують облікову політику на конкретному

підприємстві. Ці акти можуть включати положення про систему обліку, порядок формування звітності, встановлення процедур контролю та інші аспекти, специфічні для підприємства.

Водночас облікова політика на підприємствах різних організаційно-правових форм обов'язково буде відрізнятися, оскільки її складові не є вичерпними й ураховують галузеві особливості діяльності кожного з суб'єктів господарювання. Підприємство має право розширити їх, доповнюючи іншими елементами.

Такий індивідуалізований підхід до формування облікової політики обумовлений різноманітністю галузей та особливостями конкретної сфери діяльності підприємств. Враховуючи галузеву специфіку діяльності, підприємства можуть вносити додаткові компоненти до своєї облікової політики, спрямовані на точне та коректне відображення особливостей їхньої господарської діяльності та врахування специфічних вимог та стандартів.

Визначення трактування терміну «облікова політика» завжди перебувало в полі зору науковців та стало об'єктом критики з боку науковців у зв'язку з його загальністю та абстрактністю. Наукове співтовариство висуває зауваження щодо неоднозначності інтерпретації окремих аспектів та відсутності конкретизації деяких ключових аспектів, що ускладнює їхнє розуміння та впровадження на практиці.

Деякі автори зазначають, що облікова політика трактується як у широкому, так і у вузькому значенні. У широкому розумінні на рівні держави – це державна регламентація облікових процедур та фінансової звітності. У вузькому розумінні облікова політика регламентується в НП(С)БО №1 як «сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [3]. Вона має бути оформлена у вигляді внутрішнього нормативного документа та відображати обрану методологію ведення обліку, своєчасно забезпечувати користувачів об'єктивною інформацією.

Критики вказують на необхідність деталізації та уточнення визначення поняття «облікова політика», щоб забезпечити однозначність та практичну застосовність цього поняття в умовах сучасного бізнесу. Зокрема, вчені сходяться у поглядах щодо неправомірності включення до облікової політики принципів складання та подання фінансової звітності, оскільки підприємства не мають вибору щодо їх застосування; критично оцінюють методи та процедури складання і подання звітності та пропонують власний варіант визначення поняття «облікова політика», що представлено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3.

Трактування поняття «облікова політика» у літературних джерелах

Прізвище автора	Визначення поняття
Т. Барановська	«Облікова політика підприємства має бути спрямована на розкриття творчих здібностей підприємців у підвищенні ефективності господарювання, впровадженні нових технологій для задоволення власних потреб і виконання зобов'язань перед державою» [10, с. 11].
Ф. Бутинець	«Облікова політика – це сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, які були обрані підприємством» [11, с. 88].
В. Дерій	«Під обліковою політикою слід розуміти офіційно затверджене на підприємстві надане державою йому право вибору, з урахуванням його цілей, специфіки діяльності підприємства та чинних правових актів, відповідних методик та форм, техніки ведення бухгалтерського обліку» [12, с. 10].
П. Житний	«Облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі» [13, с. 20].
Л. Ловінська	«Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення обліку, складання та подання звітності» [14].
Л. Пантелейчук	«Облікова політика – це сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання звітності» [15, с. 7].
С. Пушкар	«Облікова політика – це конституція підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів» [16, с. 10].
П. Сук	«Облікова політика – це принципи і правила ведення бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві» [17, с. 2].
В. Швець	«Облікова політика – з одного боку, сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюють керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – сукупність конкретних методів і способів

	організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності» [18, с. 20].
Власне трактування	«Облікова політика – це сукупність способів та методик ведення бухгалтерського обліку, які були обрані підприємством задля досягнення максимального ефекту оптимізації виробничих процесів та оперативного реагування на зміни, що відбуваються в ньому».

Джерело : згруповано автором за даними [10-18].

Сучасні науковці приділяють досить значну увагу розкриттю сутності облікової політики саме як інструменту управління. Відповідно розглядаються теоретичні, організаційні та методичні аспекти як формування облікової політики в цілому, так і деякі автори виокремлюють облікову політику саме в підсистемі управлінського обліку.

До прикладу, І. Герасимович, досліджує проблематику організації облікової політики за врахуванням особливостей розвитку економіки та зовнішнього для підприємства середовища (глобалізація, посилення конкуренції, вплив науково-технічного прогресу). Науковець акцентує увагу на необхідності саме обліковою політикою визначати управлінські інструменти до яких він відносить серед інших «нові реєстри управлінського обліку, які поєднують показники бюджетування, обліку, систему «дірект-кост», аналізу та контролю» [19].

Проблематику формування облікової політики для управлінського обліку за організаційним аспектом також розглядають М. Щирба та І. Щирба. Ці автори запропонували етапи розробки облікової політики, які можуть бути використані для облікової політики в управлінському обліку. Науковці розглядають аспекти формування облікової політики (методичні, технічні та організаційні) стосовно управлінського обліку та обґрунтовують необхідність розробки внутрішніх регламентів для регламентації процесу управлінського обліку на підприємстві [20].

Вчений О. Тесак визначає цільову спрямованість облікової політики для управлінського обліку як формування раціональної системи інформаційного забезпечення для прийнятті управлінських рішень. Автор дослідив сучасний

стан та визначив проблеми формування облікової політики вітчизняних підприємств. Дослідник поділяє позицію сучасних науковців щодо впливу на формування облікової політики організаційної моделі управлінського обліку та поділу праці облікового персоналу, а також те, що інформація управлінського обліку є конфіденційною. [21]

Натомість інший автор, Н. Радіонова досліджує сутність облікової політики як методологічну основу управління підприємством. Зазначений автор виходить з того, що елементи облікової політики безпосередньо впливають на формування фінансового результату і відповідно можуть слугувати інструментом управління ним.[22]

Позиція цього автора щодо трактування облікової політики не лише як сукупності методик, що використовуються для формування фінансової звітності, але й як інструменту управління бухгалтерським обліком на підприємстві є достатньо обґрунтованою та добре висвітленою, а тому заслуговують на увагу визначені цим науковцем завдання облікової політики в системі управлінського обліку – формування раціональної системи інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень. Проте звичайно, не безперечним є організаційне виокремлення організаційного обліку з метою визначення завдань облікової політики.

Дослідник Л. Коваль розглядає облікову політику у контексті інформаційного забезпечення управління, приділяючи увагу впливу облікової політики на фінансові результати діяльності підприємства. [23] Автор вважає, що під обліковою політикою для цілей управлінського обліку слід розуміти сукупність способів ведення управлінського обліку, що забезпечують його безперервність і сприяють реалізації можливостей його елементів (бюджетування, обліку та звітності, внутрішнього управлінського контролю і управлінського аналізу) в інтересах внутрішнього управління господарюючим суб'єктом.

Аналізуючи публікації П. Житного, М. Пушкаря, звернемо увагу на те, що облікову політику автори розглядають не просто як вибір форми ведення

обліку, вона стає методом управління обліковим процесом, а в більш широкому розумінні – одним із методів управління діяльністю суб'єкта господарювання [13, 16].

Яцишин С. Р. визначає облікову політику, як сукупність конкретних елементів організації бухгалтерського обліку, які визначаються підприємством на підставі загальноприйнятих правил з врахуванням специфіки (особливостей) його діяльності [24].

Таким чином, на основі проведеного аналізу досліджень відомих вчених, зробимо висновок, що облікова політика виконує роль базису організації ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Кожне підприємство розробляє облікову політику для ведення управлінського обліку, в якій описані принципи визнання господарських операцій, валюта обліку, методи оцінки запасів, калькулювання собівартості, нарахування амортизації і вимоги до створення резервів, виходячи з інформаційних потреб суб'єкта господарювання і специфіки його діяльності.

При цьому можуть бути використані принципи, викладені в міжнародних, національних стандартах фінансової звітності, або власні підходи до обліку й відбиття інформації про діяльність суб'єкта господарювання. Для того щоб не допустити помилок при складанні облікової політики, потрібно виділити її основні елементи – об'єкти обліку, принципи кваліфікації, визнання, оцінки – і поетапно деталізувати кожен з них.

Аналізуючи визначення облікової політики у вітчизняних та міжнародних стандартах варто відзначити, що їх спільною особливістю є те, що облікову політику обмежують лише складанням та поданням фінансової звітності і не поширюють на питання організації та ведення обліку.

Основу такого твердження складає ще й те, що облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього

середовища, знизити економічний ризик і домогтися успіхів у конкурентній боротьбі.

В умовах глобалізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, облікова політика є ще й початковою ланкою у процесі створення уніфікованої системи обліку. Саме на це в наш час спрямовані наукові дослідження багатьох вчених - на формування єдиної облікової політики відповідно до вимог міжнародних нормативних документів.

Розроблення облікової політики з урахуванням методологічних аспектів сприяє забезпеченню відповідності законодавству та нормативним вимогам, а також ефективному управлінню підприємством.

1.2. Облікова політика як елемент інформаційного забезпечення управління: проблеми та перспективи розвитку в Україні

Для ефективного функціонування будь-якої ланки ринкової економіки є критично важливим, щоб учасники прийняття рішень отримували достовірну та об'єктивну інформацію про своє майно, фінансовий стан, результати діяльності (прибуток, доходи чи збитки), а також про процеси їх формування на власному підприємстві.

Цю інформацію може забезпечити лише бухгалтерська система обліку. Бухгалтерський облік виступає ключовою складовою системи управління, і всі управлінські рішення базуються на даних, які надає бухгалтерська система обліку.

Великих обговорень набуває серед науковців та фахівців сутність системи управління та виклики, пов'язані з підвищенням ефективності їх впровадження за допомогою бухгалтерської інформації. Це обговорювана тема, яка привертає увагу як закордонних, так і вітчизняних авторів, таких як: М. Кужельний, Н.Лисенко, Ф. Бутинець, С. Івахненко, О. Карпенко та інші.

Їхні дослідження розкривають різноманітні погляди на конкретні аспекти впровадження систем управління, які є важливими для прийняття правильних

та ефективних управлінських рішень, проте дослідження вищезазначених авторів не були комплексними і узагальнюючими.

Тому питання, пов'язані з теоретичними та практичними засадами формування облікової політики підприємства в системі управлінського обліку, потребують обґрунтування та розробки відповідних рекомендацій.

Вдосконалення системи управління підприємством потребує детального вивчення потоків інформації. Обсяг і зміст потрібної для управління інформації залежить передусім від масштабу важливості рішень, що приймаються, а також від кількості параметрів, які необхідні для управління й тривалості самого управлінського циклу.

Одним із визначальних чинників впливу на управлінські рішення та ефективність розвитку підприємства є дослідження проблеми інформаційного забезпечення, зокрема, його ядра – облікової інформації.

Підтвердженням цьому є визначення, надані багатьма авторами, до прикладу професор М. Кужельний визначає облік як складну систему забезпечення достовірною та повною інформацією користувачів про діяльність підприємства для прийняття рішень [25, с. 334].

Н. Лисенко зазначає, що «Облікова інформація являє собою продукт інформаційної системи та системи управління, які постійно пристосовуються до потреб економіки (суспільства)» [26].

Беручи до уваги твердження С. Івахненкова про те, що ядром економічної інформації є облікова інформація, можемо стверджувати, що це пов'язане з тим, що вона повна, точна, усебічна та достовірна. Вона моделює як зв'язки підприємства з навколишнім середовищем, так і його внутрішню структуру, дає можливість розподіляти права виконавців та їхню відповідальність за економічну ефективність [27].

Зважаючи на погляди різних дослідників щодо ролі обліку в системі управління підприємством зробимо висновок, що облік займає важливе місце в системі управління підприємством, тобто забезпечує на його основі органічний взаємозв'язок і взаємодію з усіма іншими підсистемами управління.

Зробимо висновок, що в умовах створення та впровадження ефективних методів управління, що регулюються ринковими відносинами, облікова інформація на підприємстві стає основною передумовою результативного господарювання та засобом управління процесами відтворення.

Управлінський облік, в свою чергу, поглиблює, деталізує та доповнює всі дані бухгалтерського обліку в частині витрат і доходів діяльності підприємства, тому у створенні системи інформаційного господарювання суб'єктів він відіграє дуже важливу роль.

Система управлінського обліку у виробництві покликана шляхом реалізації інформаційної функції забезпечувати зворотній зв'язок між суб'єктом і об'єктами управління, тим самим максимально якісно розвивати інші підсистеми, функції та механізми управління.

Відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, управлінський облік – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, яка використовується управлінським персоналом для планування, оцінки та контролю роботи організації, для впевненого використання звітності по ресурсах [28, с. 72].

Згідно ж із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що «Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [2].

До прикладу, М. Чумаченко стверджує, що управлінський облік – це не результат «штучного поділу», а цілеспрямований розвиток усього бухгалтерського обліку, який має перетворитися в надійного постачальника інформації для потреб управління [29].

Інший же дослідник, С. Голов відмічає, що «управлінський облік – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською

ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів» [30].

Натомість, вчений О. Карпенко стверджує, що «управлінський облік це не стільки облік, скільки одержання, обробка та інтерпретація інформації, потрібної для прийняття господарських рішень щодо розвитку підприємства» [31].

М. Лучко вважає, що «управлінський облік – це процес підготовки облікової інформації про діяльність господарських підприємств (організацій), користувачами якої можуть бути будь-хто і яка необхідна менеджеру для планування, контролю і прийняття обґрунтованих управлінських рішень» [32].

На основі дослідження трактування різних точок зору щодо управлінського обліку, зробимо висновок про те, що управлінський облік з моменту зародження його перших ідей до сучасного розуміння пройшов довгий і складний шлях розвитку та сформувався в окрему сферу економічних знань. Управлінський облік є ефективним інструментом управління, так як створює конкурентні переваги у ринковому середовищі (забезпечує підприємство ключовою інформацією) [33, 34].

Проте важливо розуміти, що обґрунтованість прийнятих управлінських рішень користувачами облікової інформації залежить від того, яка буде прийнята облікова політика на підприємстві. З наведеного вище можна констатувати, що організація управлінського обліку має бути побудована на основі такої розробленої облікової політики підприємства, яка включатиме наступні організаційні аспекти:

- організаційну форму побудови обліково-аналітичної служби підприємства;
- структуру обліково-аналітичної служби підприємства;
- посадові інструкції облікових працівників та матеріально-відповідальних осіб;
- рівень централізації облікових робіт;
- варіант організації управлінського обліку (інтегрована, автономна);

- перелік центрів затрат та центрів відповідальності;
- комерційну таємницю та порядок її захисту;
- систему внутрішнього контролю;
- виділення філій, представництв, відділень та інших підрозділів підприємства на окремий баланс.

Саме чітко сформований організаційний аспект облікової політики сприяє раціональній організації облікового процесу на підприємстві. Проте від того, яка буде прийнята облікова політика, залежить система бухгалтерського обліку, а від системи бухгалтерського обліку та якості звітності залежить обґрунтованість прийнятих управлінських рішень користувачами облікової інформації [35].

Процес побудови облікової політики на підприємстві є дуже складним, трудомістким і відповідальним процесом, оскільки він вимагає виконання ряду складних аналітичних процедур і розробляється на довготривалий проміжок часу. Це вимагає від підприємства застосування виважених підходів до формування облікової політики, яка б враховувала всі особливості його діяльності в ринкових умовах господарювання.

Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики законодавчо обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка, в свою чергу, представлена чітким переліком методик та облікових процедур, проте, містить певні альтернативні варіанти. Ці альтернативи передбачають можливість вибору підприємством конкретних способів оцінки, калькуляції, складу бухгалтерських рахунків тощо [36].

Таким чином, облікова політика підприємства для цілей фінансового обліку повністю залежить від облікової політики держави, тоді як облікова політика для цілей управлінського обліку залежить від організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємства та від потреб управління.

В обох випадках процес формування облікової політики передбачає сукупність дій щодо встановлення переліку об'єктів облікової політики залежно від ряду факторів та вибору за кожним об'єктом облікової політики

його елементів. На практиці формування облікової політики підприємства здійснюється поетапно.

Однак в економічній літературі досі немає єдиної точки зору щодо кількості етапів формування облікової політики. Зокрема, одні автори виділяють три етапи формування облікової політики, а саме формування, розкриття і внесення змін в облікову політику; підготовчий, проміжний (робочий) і заключний; інші – чотири і більше етапів виконання робіт з формування облікової політики підприємства [37-39].

Проаналізувавши всі вищенаведені підходи, робимо висновок, що вони не повним чином розкривають зміст формування облікової політики підприємства, в деяких з них упущені дуже важливі обліково-аналітичні процедури, такі як: постановка мети, визначення завдань облікової політики, вибір суб'єкта формування облікової політики.

Ключовим етапом у визначенні облікової політики підприємства є чітка постановка мети. Це визначає основні цілі та завдання, які повинні бути досягнуті через систему обліку. Без чіткої мети важко розробити ефективну облікову політику, яка відповідала б бізнес-потребам підприємства [40].

Визначення завдань облікової політики відображає конкретні кроки і заходи, необхідні для досягнення поставленої мети, і визначає основні напрямки розвитку системи обліку.

Вибір суб'єкта формування облікової політики визначає, хто із структурних підрозділів чи фахівців буде відповідальний за розробку та впровадження облікової політики. Чітко визначений суб'єкт забезпечить відповідальність та контроль за реалізацією стратегії обліку. У відсутності чіткої відповідальності можуть виникнути непорозуміння та відмови від виконання облікових процедур [41].

Окрім того, обліково-аналітичні процедури важливі для забезпечення ефективності обліку та адекватності інформації, яку надає облікова система. Постійний моніторинг та аналіз даних дозволяють вчасно реагувати на зміни в бізнес-середовищі та приймати обґрунтовані управлінські рішення. Такі

обліково-аналітичні процедури мають бути впроваджені та систематично оновлюватися в рамках облікової політики для забезпечення її відповідності поточним умовам та завданням підприємства.

Саме тому, на основі вищенаведених тверджень та аналізу методичних підходів науковців і фахівців-практиків, на нашу думку, процес формування облікової політики, повинен включати наступні етапи, що представлені на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Етапи формування облікової політики підприємства

Джерело : побудовано автором за даними [42-46].

Наведений вище перелік етапів формування облікової політики підприємства саме в такій послідовності дає можливість для детального розуміння сутності і змісту облікової політики, а також здійснює чітке розмежування робіт, необхідних під час її розроблення. Таким чином, кожен попередній етап забезпечує здійснення наступного.

Окрім правильно сформованих етапів формування облікової політики підприємства, сутність облікової політики вимагає роз'яснення теоретичного аспекту її формування через уточнення її складових елементів і практичного – через методологію її формування та організацію для підвищення ефективності функціонування системи управління. [47-49].

Процес розроблення облікової політики в системі управлінського обліку має певні особливості. У зв'язку з цим під час формування облікової політики для цілей управлінського обліку необхідно взяти до уваги наступні твердження:

1. Формування облікової політики для цілей управлінського обліку, як і для цілей фінансового обліку, здійснюється з урахуванням певних принципів не лише управлінського обліку, але й фінансового обліку, оскільки за цілим рядом пунктів вони будуть мати багато спільного;

2. Облікова політика має охоплювати всі аспекти облікового процесу, а саме: методичний, технічний і організаційний.

Методичний аспект облікової політики для цілей управлінського обліку має включати в себе вибрані варіанти відображення в обліку господарських фактів, передбачених нормативними документами, і розроблені підприємством індивідуально способи з урахуванням специфіки його діяльності та потреб управління.

Технічний аспект облікової політики для цілей управлінського обліку повинен передбачати такі складові як:

- робочий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій;
- форми первинних документів, за якими не передбачені уніфіковані форми і реєстри управлінського обліку.

Організаційний аспект облікової політики в системі управлінського обліку повинен охоплювати:

- організаційну форму побудови обліково-аналітичної служби;
- структуру обліково-аналітичної служби підприємства;
- посадові інструкції облікових працівників;
- рівень централізації облікових робіт;
- варіант організації управлінського обліку на підприємстві (інтегрована, автономна);
- перелік центрів відповідальності та центрів затрат, які мають охоплювати всю організаційну структуру підприємства;
- комерційну таємницю та порядок її захисту тощо.

Отже, облікова політика підприємства вимагає визначення організаційних, методологічних та технічних елементів організації обліку, формуючи у підсумку Наказ про облікову політику.

Суб'єкт господарювання самостійно розробляє модель обліку для забезпечення інформацією про діяльність підприємства усіх зацікавлених користувачів, з врахуванням нормативно-правових актів, що регламентують облікову політику в Україні [50].

Формування облікової політики можна розкрити через певну розгалужену структуру елементів системи бухгалтерського обліку з урахуванням вимог системи управління. Проте це непростий процес, що вимагає наявності організаційних, технічних, кадрових можливостей та він не закінчується після затвердження Наказу про облікову політику, а продовжується аж до моменту припинення діяльності підприємства. [51-53].

Станом на сьогодні, власники не приділяють належної уваги формуванню облікової політики, що негативно впливає на обліковий процес та визначення

фінансових результатів. Уміло сформована облікова політика сприяє ефективності управління господарською діяльністю підприємства, його перспективного розвитку, зручності й прозорості ведення бухгалтерського обліку.

1.3. Методичні засади формування облікової політики в системі управлінського обліку і оподаткування

Як уже було зазначено у попередніх підпунктах, від правильно сформованої облікової політики залежить як ефективність управління фінансово-господарською діяльністю, так і рівень прогнозування (планування) його діяльності у майбутньому.

Керівники повинні ефективно налагоджувати аналітичну роботу на підприємстві, що дозволить робити аналіз та використовувати його результати, особливо для формування власної особливої облікової політики [54].

Окрім того, з метою удосконалення облікової політики на підприємстві при її розробці необхідно керуватися плановими обліковими проектними документами та розробляти її поетапно, оптимізуючи процес.

Розробка облікової політики вимагає детального аналізу внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, вивчення законодавства та нормативних документів, а також застосування відповідних методичних підходів. Це включає в себе визначення основних принципів обліку, встановлення процедур та правил ведення обліку, а також розробку системи контролю за дотриманням облікової політики [55-57].

Методичні аспекти розробки та використання облікової політики є необхідними для забезпечення належного функціонування підприємства та досягнення його фінансових цілей.

Враховання цих аспектів дозволяє підприємствам ефективно організувати свою облікову діяльність, забезпечити точність та достовірність фінансової звітності, а також вчасно та правильно виконувати податкові зобов'язання.

Основні з методичних аспектів, про які йшла мова вище, зображено на рис.1.3.

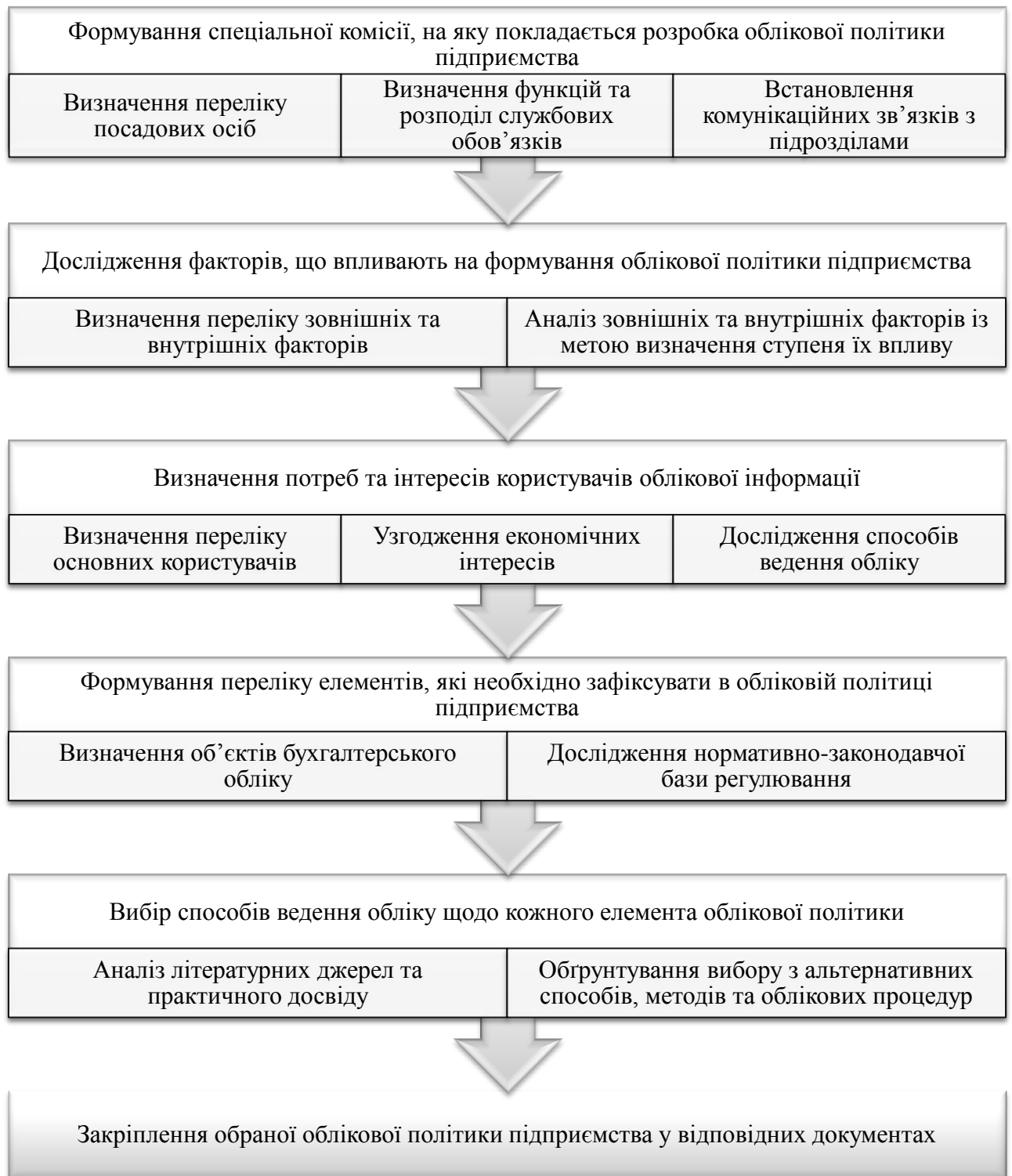


Рис. 1.3. Методичні аспекти розробки та використання облікової політики підприємства

Джерело : побудовано автором за даними [58-63].

Такі аспекти розробки облікової політики відіграють важливу роль у практичній діяльності підприємств: вони допомагають забезпечити систематичний підхід та належну організацію процесу розроблення облікової політики.

Застосування методичних аспектів розробки облікової політики дозволяє підприємствам досягти високої якості обліку, забезпечити достовірну та актуальну фінансову інформацію, а також використовувати цю інформацію для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Підтвердження на користь такого судження наведені на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Аргументи щодо використання методичних аспектів розробки облікової політики підприємства

Джерело : побудовано автором за даними [64-67].

Вищенаведені аргументи мають вагоме значення для подальших досліджень обраної тематики. Отже, зробимо висновок, що від того, яка буде прийнята облікова політика на підприємстві залежить якість системи обліку,

обсяг інформаційних ресурсів, а також обґрунтованість прийнятих управлінських рішень користувачами облікової інформації.

Правильно розроблена облікова політика, заснована на методичних аспектах, має важливе місце у оптимізації оподаткування суб'єктів господарювання. Оскільки облікова політика підприємства передбачає вибір методики бухгалтерського обліку (яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя у бухгалтерському обліку), то відповідно правильно сформована облікова політика підприємства є одним з основних інструментів оптимізації оподаткування, так як дозволяє законними способами зменшити податкові зобов'язання за податками, зборами та обов'язковими платежами, чим знижує рівень податкового навантаження на підприємство.

Ключові аспекти оптимізації оподаткування, які необхідно враховувати при складанні облікової політики представлені на рис. 1.5.

Визначення оптимальної структури оподаткування:

- облікова політика повинна враховувати різні види податків, такі як податок на прибуток, ПДВ, акцизний збір тощо, та встановлювати стратегію їх оптимального використання, це може включати визначення податкових пільг та стимулів, за допомогою яких можна знизити податкове навантаження.

Використання податкових стратегій:

- облікова політика включає в себе розробку та використання певних податкових стратегій для зменшення податкових витрат, що є ефективним інструментом для зменшення податкового тягаря суб'єктів господарювання.

Вивчення міжнародних аспектів:

- важливо вивчати міжнародні аспекти оподаткування, так як це допоможе виявити можливості для оптимізації податків, такі як використання податкових угод або визначення оптимальної структури власності.

Врахування законодавства та правил:

- облікова політика повинна відповідати вимогам законодавства та нормативних актів, адже дотримання правових вимог у податковій сфері є ключовим аспектом для запобігання податковим ризикам та негативним наслідкам.

Рис. 1.5. Головні аспекти розробки облікової політики підприємства з метою оптимізації оподаткування

Джерело : побудовано автором за даними [68-71].

Отже, при формуванні облікової політики необхідно обов'язково враховувати взаємозв'язок та взаємообумовленість двох видів обліку: бухгалтерського (фінансового та управлінського) і податкового. Хоча між ними й існують відмінності, іноді – досить суттєві, бухгалтерська облікова політика і облікова політика в цілях оподаткування — це дві сторони єдиного облікового процесу підприємства, які ґрунтуються на однакових принципах [72].

Саме тому можна виділити сучасну облікову політику підприємства як сукупність принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського і податкового обліку. Основна сутність такого підходу та застосування принципу єдності облікової політики пояснюється наступними твердженнями:

- як бухгалтерський, так і податковий облік організуються на підставі найчастіше одних і тих самих первинних документів;
- об'єктами як бухгалтерського, так і податкового обліку виступають: активи, капітал, зобов'язання та господарські операції.

Отже проаналізувавши усе вищенаведене зробимо висновок, що повне розділення облікової політики на відокремлені самостійні частини (бухгалтерську і податкову) з одного боку неможливе, а з іншого – взагалі недоцільне [68-70]. Такий підхід може призвести до розбіжностей та ускладнити процес ведення обліку та оподаткування. Тому положення облікової політики з метою оподаткування повинне бути складовою частиною загальної облікової політики підприємства.

Враховуючи вищенаведені методичні аспекти, розроблення облікової політики є важливим кроком для забезпечення систематичності, стандартизації, достовірності та надійності фінансової інформації, відповідності законодавству та ефективного управління підприємством. Розуміння та використання цих аспектів дозволяє підприємствам ефективно вести облік, знижувати податкові

обов'язки та оптимізувати фінансові ресурси. Таким чином, розробка та впровадження облікової політики виявляється ключовим етапом для забезпечення ефективного управління підприємством [73-75].

Висновки до розділу 1

У часи сьогодення, облікова політика представлена як один із інструментів формування інформації, націленої на прийняття ефективних управлінських рішень.

Формування облікової політики підприємства полягає насамперед у виборі одного варіанта з альтернативних, передбачених нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку. Так як облікова політика підприємства визначається на підставі принципів, методів і процедур, регламентованих не тільки НП(С)БО, то при обранні того чи іншого варіанта можуть використовуватися також інші нормативно-правові документи, які регулюють методологію бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Змістовне трактування поняття «облікова політика», розуміння змісту облікової політики та виокремлення факторів, що впливають на її формування, дозволить домогтися максимально можливих результатів діяльності підприємства: впливати на збір, систематизацію та узагальнення отриманих даних, на показники собівартості, фінансові результати, оптимальність оподаткування [76].

Оскільки загальною метою нормативно-правового регулювання облікової політики є створення єдиної системи правил та стандартів, яка забезпечує достовірність та повноту розкриття фінансової інформації, то на нашу думку, є актуальним питання удосконалення облікової політики, особливо з урахування МСФЗ. Актуалізація облікової політики означає приведення її у відповідність із законодавством, що змінюється та сучасними бізнес-процесами. Це допоможе забезпечити довіру стейкхолдерів, ефективний контроль за фінансовою діяльністю та відповідність законодавчим вимогам.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямку є розробка рекомендацій з удосконалення змісту та структури облікової політики та формування повного зводу правил, які мають бути закріплені у внутрішньому регламенті суб'єкта господарювання.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇЇ ВИКОРИСТАННЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ НА МАТЕРІАЛАХ ПОГ «КРОПИВНИЦЬКЕ УВП УТОГ»

2.1. Організаційні особливості діяльності ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» та їх вплив на формування облікової політики

Підприємство об'єднання громадян «Кропивницьке учбово-виробниче підприємство українського товариства глухих» є унітарним підприємством, яке створене його засновником — Українським товариством глухих у особі Центрального правління згідно з постановою Центрального правління Українського товариства глухих від 12 грудня 1991 року за №136 та зареєстроване виконкомом Кіровоградської міської ради народних депутатів 13.05.1992 року за №01697-КЛ-1[77].

Єдиним засновником та одноосібним власником підприємства у наш час є всеукраїнська громадська організація інвалідів «Українське товариство глухих», яка була створена у далекому 1933 році та зареєстрована Міністерством юстиції України 05.10.1992 року за № 308, має ідентифікаційний код № 00021344 та розташована за такою юридичною адресою: 03680, Україна, м. Київ, Голосіївський район, вул. Велика Васильківська, 74.

Повне найменування підприємства державною мовою, що зазначено у його Статуті (Додаток А), записано як: «ПІДПРИЄМСТВО ОБ'ЄДНАННЯ ГРОМАДЯН «КРОПИВНИЦЬКЕ УЧБОВО-ВИРОБНИЧЕ ПІДПРИЄМСТВО

УКРАЇНСЬКОГО ТОВАРИСТВА ГЛУХИХ» — скорочено ПОГ «КРОПИВНИЦЬКЕ УВП УТОГ».

Виробництво розташовано за адресою: Кіровоградська область, місто Кропивницький, вулиця Велика Пермська, будинок 12. Підприємство має статус юридичної особи приватного права з відокремленим майном у користуванні, самостійним балансом, рахунками в установах банків, печаткою зі своїм найменуванням та ідентифікаційним кодом, товарним знаком та іншими ознаками юридичної особи; діє на принципах господарського розрахунку.

Самостійний господарюючий суб'єкт ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» в своїй діяльності керується Конституцією України, Господарським кодексом, іншими Кодексами, Законами, нормативно-правовими актами України; а також наділений цивільною правоздатністю і дієздатністю, може бути позивачем та відповідачем у суді.

Цивільна правоздатність підприємства виникла з моменту його державної реєстрації і припиниться з дня внесення до Єдиного державного реєстру запису про припинення його діяльності. Обмеження цивільної правоздатності підприємства може бути встановлене лише за рішенням суду.

Підприємство має повне захищене законом право на захист ділової репутації, на таємницю кореспонденції та інформації, а також на інші особисті немайнові права, які можуть йому належати та самостійно відповідає за своїми зобов'язаннями усім належним йому майном, яке є у його безпосередній власності.

Основною метою суб'єкта господарювання є навчання інвалідів зі слуху доступним для них професіям, раціонального їх працевлаштування, задоволення суспільних потреб у створюваних підприємством продукції та послугах[78].

Предметом діяльності підприємства є здійснення виробничої, науково-дослідницької, інвестиційної, консультативної, рекламної, маркетингової, комісійної, представницької, агентської, посередницької,

зовнішньоекономічної, орендної, культурно-освітньої, добродійної та інших видів діяльності, в тому числі оптової і роздрібною торгівлі, надання послуг українським та іноземним юридичним та фізичним особам, тощо, за винятком тих, що є прямо забороненими чинним законодавством України.

Основними видами діяльності ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» є:

- Виробництво меблів для офісів та підприємств торгівлі;
- Виробництво виробів з дроту;
- Виготовлення інших готових металевих виробів;
- Оброблення та нанесення покриттів на метали;
- Виробництво інших виробів з пластмас;

Серед основних принципів діяльності підприємства виокремлюються договірні засади з іншими суб'єктами господарювання, державними органами та установами. Види діяльності, які вимагають спеціального дозволу, підприємством здійснюються лише за наявності відповідного дозволу. Основні підрозділи, що входять до складу досліджуваного підприємства представлені на рис. 2.1. нижче.

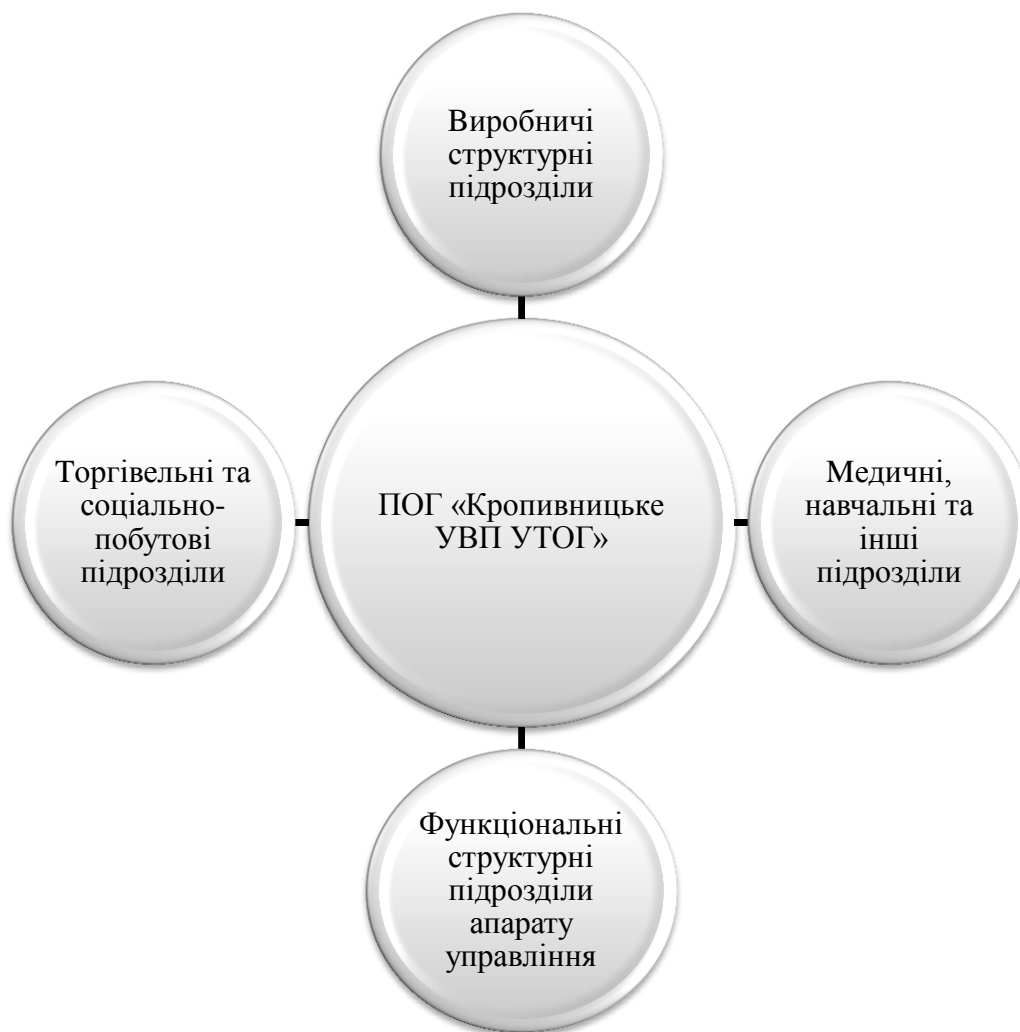


Рис. 2.1. Складові підрозділи досліджуваного підприємства

Джерело : розроблено автором за інформацією, наведеною у Статуті підприємства.

Функції, права та обов'язки структурних підрозділів визначаються положеннями про них, які затверджуються директором ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ». З директором укладається контракт, у якому визначаються його права та обов'язки, строк найму, відповідальність керівника та порядок звільнення його з посади, умови його матеріального забезпечення. Картка зі зразками підписів та відбитка печатки підприємства затверджується також лише виключно директором, що відбувається на засадах одноосібності.

Майно підприємства складають основні фонди, обігові кошти та інші цінності, які придбані ним у відповідності до закону та Статуту і перебувають на його балансі. Володіння, користування і розпорядження своїм майном підприємство здійснює відповідно до цілей та предмету своєї діяльності.

Розглянемо детальніше джерела формування майна, яке набуває ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» самостійно у його власність на рис.2.2.



Рис. 2.2. Зв'язок основних складових джерел формування майна ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ»

Джерело : розроблено автором за інформацією, наведеною у Статуті підприємства.

ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» співпрацює з різними організаціями, об'єктами кооперування та замовниками у різних галузях меблево-дротяного виробництва, зокрема із медичними закладами як Кіровоградщини, так і всієї України загалом. Схематично основні економічні зв'язки досліджуваного підприємства з різними організаціями відображено на рис.2.3.

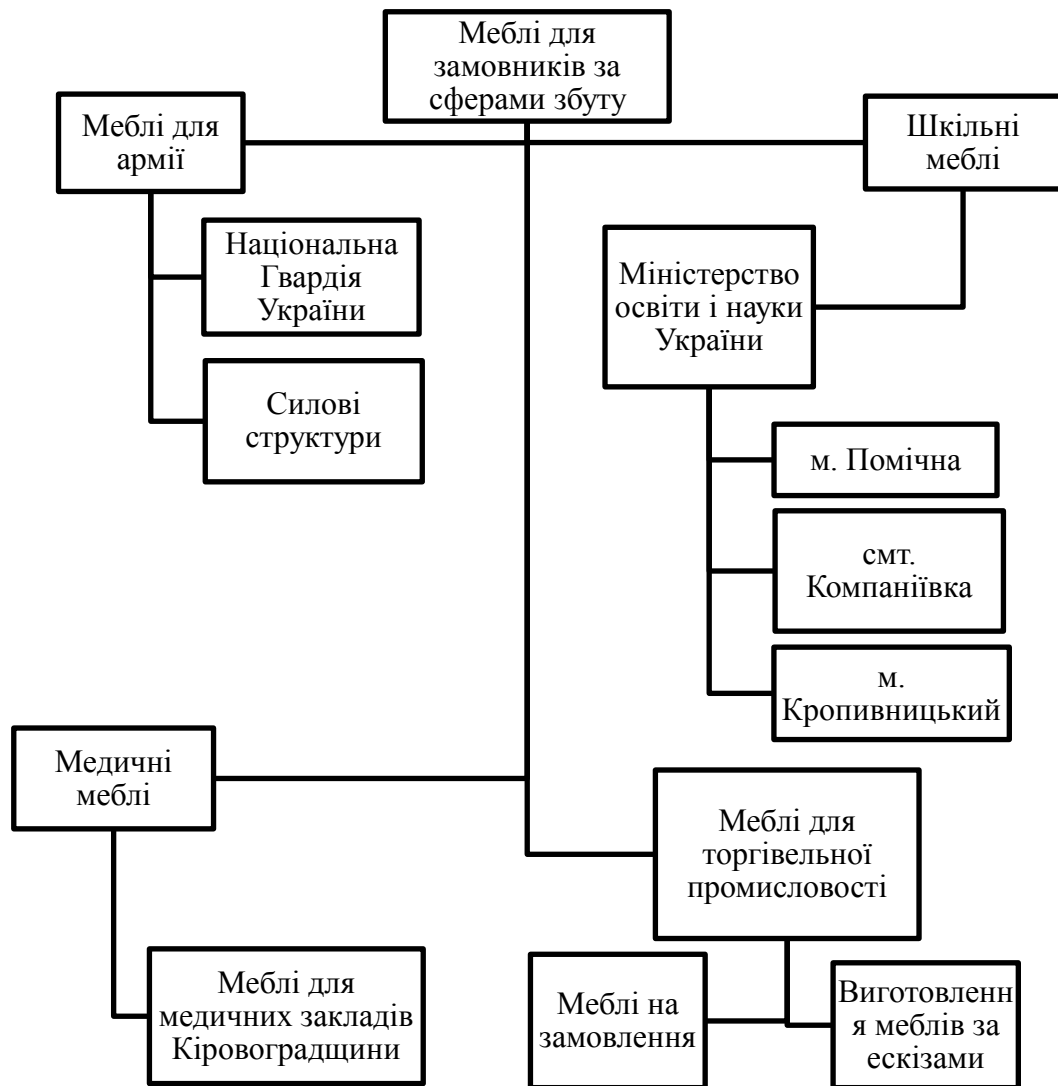


Рис. 2.3. Економічні зв'язки із замовниками досліджуваного підприємства ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ»

Джерело : побудовано автором за даними [77, 78].

Відносини підприємства з іншими організаціями та громадянами в усіх сферах господарської діяльності здійснюються на основі договорів з урахуванням обмежень, встановлених для підприємства чинним законодавством, Власником підприємства та Статутом.

ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» вільне у виборі предмета договору, визначенні зобов'язань, інших умов господарських взаємовідносин, якщо вони не суперечать законодавству України, Статуту підприємства та рішенням Власника. Підприємство самостійно забезпечує реалізацію виробленої продукції (товарів, робіт, послуг) та розрахунки за неї з покупцями, а також

індивідуально здійснює зовнішньоекономічну діяльність у відповідності з законодавством України.

Відділ освіти виконавчого комітету Помічнрянської міської ради та Управління освіти міської ради міста Кропивницького активно співпрацюють з ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ», замовляючи на виготовлення шкільні меблі (парти шкільні одномісні та стільці для учнів перших класів нової української школи) та комплекти одномісних шкільних парт зі стільцями.

Також торгівельний сектор економічних зв'язків підприємства включає в себе Мирноградський міський центр зайнятості та Вугледарський міський центр зайнятості, які використовують продукцію текстильного спрямування, таку як меблі для дому (ліжка побутове на метало-каркасі), шафи-купе, полички.

Отже, досліджуване підприємство здійснює комерційну діяльність, проте його підприємницьку діяльність є можливим визначити як соціальну. Так, підприємство є об'єднанням громадян та реалізує комплексні соціальні функції професійного навчання та працевлаштування осіб, що мають особливі потреби, пов'язані із необхідністю компенсації вад слуху. Відповідно, це підприємство, як суб'єкт оподаткування має певні пільги, що позначилося на показниках звітності про фінансовий результат — чистий фінансовий результат та фінансовий результат до оподаткування збігаються.

Отже, згідно із інформацією, зібраною з різних офіційних джерел підприємства, виробництво задовольняє вимоги законодавства щодо своєї діяльності та відповідає встановленим нормам та стандартам.

2.2. Аналіз показників фінансово-господарської діяльності ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ»

Для визначення основних тенденцій розвитку ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» проаналізуємо показники фінансової звітності досліджуваного

підприємства за останні роки, а саме 2020-2022 роки (тис. грн.) [79, 80], які представлено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Основні показники діяльності ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» за 2020-2022 роки (тис. грн.)

№	Показник	Сума, тис. грн.			Динаміка зміни показників			
		2020 р. (базовий)	2021 р.	2022 р.	Зміна показника 2021 до базового року		Зміна показника 2022 до базового року	
					Абсолютне відхилення тис. грн.	Відносне відхилення %	Абсолютне відхилення тис. грн.	Відносне відхилення %
1	Чистий дохід від реалізації продукції (робіт, послуг)	23 010	21 921	48 757	-1 089	-4,73%	25 747	112%
2	Собівартість реалізованої продукції	17 794	17 004	36 437	-790	-4,44%	18 643	105%
3	Валовий прибуток	5 216	4 917	12 320	-299	-5,73%	7 104	136%
4	Інші операційні доходи	303	391	392	88	29,04%	89	29%
5	Адміністративні витрати	2 093	2 321	3 680	228	10,89%	1 587	76%
6	Витрати на збут	1 022	1 247	1 430	225	22,02%	408	40%
7	Інші операційні витрати	1 522	1 397	3 483	-125	-8,21%	1 961	129%
8	Фінансовий результат від операційної діяльності	852	343	4 119	-509	-59,74%	3 267	383%
9	Інші витрати	151	153	156	2	1,32%	5	3%
10	Чистий фінансовий результат: прибуток	701	190	3 963	-511	-72,90%	3 262	465%

Джерело : розроблено автором за інформацією, наведеною у фінансовій звітності підприємства.

Відповідно до інформації наведеної у табл.2.1. є можливим стверджувати, що суттєво зросли показники чистого доходу від реалізації продукції та фінансового результату від операційної діяльності. Так, чистий дохід від реалізації продукції у 2020 році склав 23 010 тис. грн., що є середнім показником діяльності досліджуваного підприємства за останні роки.

У 2021 році частково зменшився цей показник на 1089 тис. грн. та 4,73 % відповідно, проте спостерігається суттєве зростання чистого доходу від

реалізації продукції у 2022 році (на 25 747 тис. грн. та 112% відповідно). Валовий прибуток, як різниця між чистим доходом та собівартістю продукції, виявив негативну динаміку (-5,73%) у 2021 році та позитивну (+136%) динаміку у 2022 році, відображаючи загальну ефективність виробництва та реалізації продукції. Така динаміка обумовлена виконанням державних замовлень на потреби Збройних Сил України.

Щодо адміністративних витрат, то у 2020 році вони становили 2093 тис. грн. і зросли на 228 тис. грн. (або на 22%) у 2021 році, що у порівнянні з негативною динамікою чистого доходу дає підстави стверджувати про їх неефективність. У 2022 році подальше збільшення адміністративних витрат на 1587 тис. грн. (або на 76%) вже є можливим визнати виправданим тому, що темпи зростання обсягів реалізації суттєво збільшилися.

Зростання цих витрат є результатом розширення кількості відділів підприємства адміністративного призначення, а також впливом інфляції та вартості управління персоналом відповідно до зміни мінімальної оплати праці та відповідного підвищення тарифних окладів.

Темпи зростання собівартості та адміністративних і збутових витрат за 2022 рік значно нижчі від темпів зростання чистого доходу від реалізації. Така динаміка є індикатором ефективних стратегій управління що пов'язано із розширенням асортименту, оптимізацією ціноутворення, і, раціоналізацією управлінських та збутових витрат. Відповідно спостерігається суттєве зростання фінансового результату від операційної діяльності у 2022 році порівняно з 2020 роком.

Так, чистий прибуток зріс на 3 262 тис. грн. (що становить 465%) у порівнянні з показником 2020 року. Зростання обсягів діяльності, як було зазначено, пов'язано із виконанням військових замовлень, позитивним є те, що виробничі площі не змінилися, створено додаткові робочі місця із залученням працівників з особливими потребами, що має позитивний соціальний ефект для суспільства в цілому.

Витрати на збут у 2020 році становили 1022 тис. грн., вони зросли на 225 тис. грн. у 2021 році, що становить 22,02 та свідчить про неефективність цих витрат у порівнянні з негативною динамікою доходу від реалізації (за цей же 2021 рік) і необхідністю запровадження ефективної стратегії маркетингу та збуту, а також на оптимізацію витрат у цьому сегменті.

Щодо інших операційних витрат, вони склали 1522 тис. грн. у 2020 році, після чого зменшилися на 125 тис. грн. (відповідно 8,21%) у 2021 році та суттєво зросли на 1961 тис. грн. (відповідно 129%) у 2022 році. На підприємстві до складу таких витрат відносять витрати на розробку нової продукції та впровадження інноваційних технологічних елементів.

Також до складу інших витрат операційної діяльності віднесено витрати на розробку та впровадження систем охорони приміщень та заходів з охорони праці. Така динаміка цих витрат позитивно характеризує соціальну складову розвитку підприємства. У подальшому, відповідно до стратегії підприємства, передбачено зростання витрат на інноваційні проекти, що пов'язані із альтернативними матеріалами (імпортозаміщення) та енергозберігаючими технологіями.

Витрати та собівартість є найбільш важливими показниками, що обумовлюють формування фінансових результатів. Структура витрат підприємства обумовлена характером виробництва та технологічними особливостями.

Для наочності, результати розрахунків представлені у табл. 2.2, де зазначено як абсолютну величину елементів витрат так і їхню структуру за 2020 – 2022 роки (тис. грн.).

Таблиця 2.2

Структура витрат за елементами ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» за 2020 – 2022 роки (тис. грн.)

Елементи витрат	2020 рік		2021 рік		2022 рік	
	Абсолютна величина, тис. грн.	Питома вага, %	Абсолютна величина, тис. грн.	Питома вага, %	Абсолютна величина, тис. грн.	Питома вага, %
Матеріальні витрати	13 896	61,45%	12 271	55,72%	28 703	60,56%
Витрати на оплату праці	6 581	29,10%	7 691	34,92%	13 391	28,25%
Відрахування на соціальні заходи	637	2,82%	675	3,07%	1 165	2,46%
Амортизація	508	2,25%	460	2,09%	444	0,94%
Інші операційні витрати	990	4,38%	925	4,20%	3 693	7,79%

Джерело : розроблено автором за інформацією, наведеною у фінансовій звітності підприємства

За останні три роки структура витрат є майже стабільною. Виключення становлять операційні витрати. Матеріальні витрати посідають у структурі витрат левову частку, що обумовлено матеріалоемністю меблевого виробництва. Значна питома вага цих витрат визначає необхідність посиленого контролю, що має бути враховано при розробці облікової політики та системи документування. Також, важливим є контроль відповідності витрат матеріалів визначеним нормам.

На підприємстві розробляються нормативи використання матеріалів технологічним відділом, проте контроль дотримання норм за видами виробів не здійснюється обліковою службою за асортиментними групами, а лише плановим відділом порівнюється в цілому по випуску готової продукції, що не є достатнім для контролю виробничого процесу.

У структурі матеріальних витрат є як матеріали, що придбані у постачальників, так і виготовлені власними силами. Напівфабрикати виготовляються з металевої сировини та передаються у збиральний цех разом із виробами із деревини та дерев'яно-стружкової плити.

Є особливості формування елементу витрат — відрахування на соціальні заходи, що обумовлено пільгами в нарахуванні єдиного соціального внеску. Витрати на оплату праці за абсолютною величиною зросли, що обумовлено як

зміною мінімально затвердженого державою рівня оплати праці так і суттєвим збільшенням обсягів діяльності, проте питома вага витрат на оплату праці в 2022 році має позитивну тенденцію до зниження.

Позитивним також є те, що амортизація необоротних активів не зростає, як абсолютно, так і спостерігається зменшення питомої ваги амортизації у структурі витрат операційної діяльності за рахунок ефективного використання обладнання (у 2022 році підприємство працює повний робочий тиждень у 2 зміни, що не здійснювалося у попередні роки). Підвищення частки інших операційних витрат з огляду на їх спрямування на інноваційні розробки та забезпечення підвищення соціальних стандартів та умов праці є можливим визнати позитивним.

На підприємстві спостерігається відсутність капітальних інвестицій, спрямованих на оновлення продуктивного необоротного капіталу. Проте відповідно до технологічної інформації мали місце витрати на модернізацію обладнання, що позитивно вплинули на його продуктивність. З огляду на похибки в обліковій політиці, такі витрати віднесені до поточних. Для підвищення аналітичності облікової інформації за цим напрямком є необхідним оптимізувати облікову політику, що буде більш докладно розглянуто у наступних розділах.

Проведений аналіз змін у величині та структурі витрат буде слугувати підґрунтям для подальших стратегічних рішень та оптимізації витрат у майбутньому, отож доцільним буде навести декілька рекомендацій для раціоналізації витрат ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ»:

– з огляду на значну питому вагу матеріальних витрат та їх вплив на формування собівартості виробництва та фінансових результатів, доцільно розробити рекомендації з оптимізації облікової політики в частині контролю ефективного управління цими витратами, такі як: поглиблення аналітики відповідно до місць збереження та використання виробничих запасів, приведення у відповідність з вимогами чинного законодавства формування

первісної вартості запасів, документування руху запасів (що більш докладно буде розглянуто у наступних розділах);

– перегляд умов контрактів з постачальниками, на нашу думку доцільно здійснити з включенням до умов штрафних санкцій за порушення термінів розрахунків, що має місце на тепер;

– також вважаємо необхідним в межах формування управлінських аспектів облікової політики посилити контроль як на стадіях нормування, так і використання сировини та матеріалів у виробництві. При цьому є необхідним врахувати використання напівфабрикатів власного виробництва.

– зростання абсолютних витрат на оплату праці одночасно із зменшенням їх питомої ваги вказує на імплементацію стратегій, пов'язаних з розвитком персоналу та збільшенням чисельності працівників. Позитивним є те, що темпи зростання оплати праці є нижчими за темпи зростання її продуктивності. У структурі витрат на оплату праці на підприємстві станом на тепер переважає почасова оплати праці (за відпрацьований час), що не достатньо орієнтовано на реалізацію стимулюючої функції заробітної плати. Також у структурі витрат на оплату праці незначна питома вага припадає на премії. Рекомендується впровадження програм підвищення ефективності праці, розвитку систем мотивації та перегляду організації оплати праці, при цьому є можливим використовувати колективні бригадні розцінки на основі норм виробітку, тарифної системи, коефіцієнтів трудової участі за асортиментними виробами.

– для досліджуваного підприємства соціальні витрати це відрахування за ЄСВ, а також витрати пов'язані із забезпеченням працюючих, що мають особливі потреби, зокрема це витрати на путівки, преміювання працівників, що мають значний стаж роботи. На підприємстві крім ЄСВ такі витрати відносять до складу інших операційних, що має бути враховано при оптимізації облікової політики. Для управління іншими операційними витратами є необхідним забезпечити належний рівень аналітики тому, що для досліджуваного підприємства, з огляду на віднесення значної частки соціальних витрат та

витрат, пов'язаних із забезпеченням інноваційного розвитку до інших операційних, їх зростання є можливим визнати позитивним, що і спостерігається на підприємстві.

Проте для прийняття ефективних управлінських рішень є необхідним поглибити аналітичну складову облікової політики за цим напрямком. Дослідження основних показників оцінювання фінансового стану підприємства є критично важливим для визначення ефективності та результативності його діяльності і визначення перспектив продовження діяльності.

Для об'єктивної оцінки фінансового стану та ймовірності банкрутства розраховано показники та порівняно їх рівень за критеріальним значенням. Таблицею 2.3. представлено показники, що характеризують майновий стан, ліквідність підприємства та його платоспроможність станом на 01.01.2020-31.12.2022 роки.

Таблиця 2.3

Розрахункові показники майнового стану, ліквідності ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» та його платоспроможності станом на 31.12.2020-31.12.2022 роки

Показники	Нормативний показник	Розрахункові показники		
		2020	2021	2022
1. Аналіз майнового стану підприємства				
1.1. Коефіцієнт зносу основних засобів	Тенденція до зменшення	0,54	0,57	0,57
2. Аналіз ліквідності підприємства				
2.1. Коефіцієнт покриття	>1	8,03	20,00	6,88
2.2. Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,6-0,8	6,34	14,36	4,66
2.3. Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0, збільшення	4,62	12,46	5,26
3. Аналіз платоспроможності (фінансової стійкості) підприємства				
3.1. Коефіцієнт платоспроможності (автономії)	>0,5	0,89	0,96	0,91
3.2. Коефіцієнт фінансування	<1, зменшення	0,12	0,04	0,10
3.3. Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	>0,1	0,88	0,95	0,85

Джерело : розроблено автором за інформацією, наведеною у фінансовій звітності підприємства

Коефіцієнт зносу основних засобів у 2021-2022 роках дорівнював 0,57, що характеризує необоротні активи як такі, що потребують модернізації та оновлення. Рівень зносу не зменшується у динаміці, що обумовлено відсутністю капітальних інвестицій, проте, необоротний капітал підприємства є високопродуктивним. Є необхідним на підприємстві провести переоцінку необоротних активів та визначити відповідність їх вартості справедливій вартості, що обумовлено похибками облікової політики та віднесенням витрат, пов'язаних із оновленням необоротних активів на витрати поточної діяльності без врахування впливу цих витрат на очікувану вигоду від їх використання.

Показник коефіцієнту покриття найбільше зріс у 2021 році та становив 20 на відміну від нормативного значення >1 , за увесь досліджуваний період коефіцієнт покриття значно перевищує нормативне значення, що свідчить про відсутність ознак кризи фінансового стану.

Значення коефіцієнту швидкої ліквідності ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» досягло свого максимуму у 2021 році, становлячи 14,36 на противагу норми (0,6-0,8) що характеризує платоспроможність підприємства як достатньо високу, наявність у підприємства більше ніж достатньо вільних грошових коштів, які можуть бути спрямовані на погашення його зобов'язань.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності також значно перевищує нормативне значення (>0 , зростання) та має позитивну динаміку (занадто високі показники ліквідності станом на кінець 2021 року обумовлені надходженням попередньої оплати під замовлення). Підприємство не залежить від зовнішніх джерел фінансування і розвивається за рахунок власних ресурсів, оскільки коефіцієнт платоспроможності або автономії становить 0,91 у 2022 році та 0,96 у 2021 році відповідно, адже значно перевищує нормативний показник $>0,5$.

Нормативне значення коефіцієнта забезпеченості власними оборотними засобами характеризує рівень достатності власних оборотних коштів для формування запасів підприємства та становить $>0,1$, у нормальних умовах повинне мати позитивну динаміку. По підприємству цей показник значно перевищує нормативне значення, а деяке зниження у 2022 році порівняно із

2021 роком не заперечує можливість визнати високий рівень забезпеченості власними оборотними ресурсами.

Коефіцієнт фінансування (нормативне значення <1 , тенденція до зниження) по підприємству за період, що аналізується, свідчить про високий рівень забезпеченості власними оборотними ресурсами та достатній рівень фінансування за рахунок власних ресурсів. Таблицею 2.4. представлено показники, що розраховані на підставі фінансової звітності та характеризують ділову активність та рентабельність діяльності ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» станом на 01.01.2020-31.12.2022 роки

Таблиця 2.4

Розрахункові показники ділової активності та рентабельності діяльності ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» станом на 31.12.2020-31.12.2022 роки

Показники	Нормативний показник	Розрахункові показники		
		2020	2021	2022
1. Аналіз ділової активності підприємства				
1.1. Коефіцієнт оборотності активів	збільшення	1,89	1,75	3,96
1.2. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	збільшення	30,84	34,33	61,76
1.3. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	збільшення	14,74	16,60	15,70
1.4. Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	зменшення	24,77	21,99	23,26
1.5. Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	зменшення	11,83	10,63	5,91
1.6. Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	збільшення	2,70	2,51	5,26
1.7. Коефіцієнт оборотності власного капіталу	збільшення	2,07	1,88	3,43
2. Аналіз рентабельності підприємства				
2.1. Коефіцієнт рентабельності активів	>0 , збільшення	0,06	0,02	0,32
2.2. Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	>0 , збільшення	0,06	0,02	0,28
2.3. Коефіцієнт рентабельності діяльності	>0 , збільшення	0,03	0,01	0,08

Джерело : розроблено автором за інформацією, наведеною у фінансовій звітності підприємства

Оборотність активів підприємства є достатньо високою та має в цілому позитивну тенденцію динаміки. Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості значно перевищує коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, відповідно і термін погашення кредиторської заборгованості значно нижче терміну погашення дебіторської, що обумовлено тим, що більшість замовників підприємства є бюджетними установами і працюють на умовах послідувочої оплати, а відповідно до умов розрахунків з постачальниками підприємство або здійснює попередню оплату, або дотримується фінансової дисципліни та своєчасно у короткі терміни після надходження товарів розраховується, або працює за попередньою оплатою. Відповідно, що ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» використовує не кошти дебіторів, а власні джерела фінансування.

Показники, що характеризують оборотність основних засобів (фондовіддача) та власного капіталу мають позитивну динаміку та відповідають нормативному значенню, проте незважаючи на те, що активи та власний капітал рентабельно використовуються підприємством, рівень рентабельності невисокий, що свідчить про необхідність реалізації заходів, спрямованих на підвищення ефективності діяльності.

Таким чином, оптимізація управлінських аспектів облікової політики підприємства та виправлення методичних похибок буде сприяти прийняттю більш ефективних управлінських рішень.

2.3. Організаційні та методичні підходи до формування облікової політики ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ», аналіз її відповідності вимогам чинного законодавства

Досліджуване підприємство відповідно до організаційних особливостей та рішення керівництва обрало форму організації ведення обліку та формування фінансової і податкової звітності силами окремого структурного підрозділу — бухгалтерії.

Структура управління підприємства, важливою складовою якої є бухгалтерська служба, представлена на рисунку 2.4.



Рис.2.4. Загальна структура управління ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ»

Джерело : розроблено автором за даними облікової політики підприємства.

Головний бухгалтер ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» безпосередньо підпорядкований директору підприємства. Кадровий склад бухгалтерської служби представлений чотирма посадовими особами, до яких відносяться: головний бухгалтер, касир-бухгалтер, бухгалтер із нарахування заробітної плати та бухгалтер матеріально-технічної бази.

Недоліком організації діяльності облікової служби є відсутність офіційно оформлених посадових інструкцій, які мають впроваджуватися на підприємстві для працівників бухгалтерії та економічного відділу й містити в собі такі розділи як: загальні положення, завдання та обов'язки, права, відповідальність працівника, що повинен знати працівник, кваліфікаційні вимоги а також взаємовідносини (зв'язки) працівника за посадою, де чітко будуть висвітлені права та обов'язки головного бухгалтера та інших працівників облікової служби, їх взаємодію між собою, підпорядкованість та взаємодію з іншими підрозділами підприємства.

Обліковою політикою підприємства було затверджено право підпису довіреностей на отримання товарно-матеріальних цінностей, укладання угод таким чином:

- директор - перший підпис;
- головний інженер - перший підпис;
- головний бухгалтер - другий підпис;
- бухгалтер-касир - другий підпис.

Місцем зберігання первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку визначено приміщення бухгалтерії.

У Наказі про облікову політику досліджуваного підприємства зазначено лише те, що «..права й обов'язки головного бухгалтера та всіх посадових осіб бухгалтерії визначаються Законом про бухоблік, цим наказом та затвердженими посадовими інструкціями» (Додаток Б, пункт 2). На підприємстві відсутній як додаток до наказу «Графік документообороту» та поділ службових обов'язків стосовно формування та подання облікових реєстрів. Облікова практика свідчить, що використовується такий поділ праці облікового персоналу ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ»:

– Головний бухгалтер — відповідає за організацію обліку та здійснює контроль за дотриманням чинного законодавства, здійснює методичне супроводження, узагальнення розрахунків за товарними та нетоварними операціями, ведення обліку розрахунків з бюджетом за податками і платежами, контроль фінансової дисципліни та формування і реалізації фінансової політики,

складання та подання фінансової, податкової та відомчої звітності. Недоліком є те, що на досліджуваному підприємстві не підпорядкована головному бухгалтеру виробнича бухгалтерія та процеси нормування використання виробничих ресурсів, як матеріальних так і трудових. На підприємстві ці функції реалізуються економічною службою, що негативно впливає на інформаційне забезпечення управління.

– Бухгалтер-касир відповідає за ведення обліку грошових коштів, зокрема готівкових, з огляду на те, що на підприємстві є підрозділ роздрібної торгівлі — магазин. Цей працівник обробляє банківські виписки, наділений правом другого підпису банківських документів.

– Бухгалтер із нарахування заробітної плати здійснює на підставі визначених економічним підрозділом окладів та розцінок нарахування оплати праці та всіх додаткових виплат за невідпрацьований час (відпустки, лікарняні, компенсаційні працівникам, що мають особливі потреби). Ця посадова особа обчислює ПДФО та складає й подає форму № 1ДФ.

– Бухгалтер матеріально-технічної бази оприбутковує матеріальні цінності, що надходять від постачальника на підставі інформації, яка надається економічним відділом і здійснює лише вартісну оцінку руху запасів, що на нашу думку, є недостатнім з огляду на відсутність підпорядкованості бухгалтерії складського господарства. Ця посадова особа визначає первісну вартість необоротних активів та здійснює нарахування їх амортизації, також складає зведену відомість руху матеріальних цінностей на підставі узагальнення звітів матеріально-відповідальних осіб, що надходять від економічного відділу.

Дослідивши функціональні обов'язки працівників бухгалтерії, вважаємо, що недостатнім є рівень кооперації праці виробничого підрозділу, економічної служби та облікової служби на чолі з головним бухгалтером. Так, головний бухгалтер не бере участь у розробці нормативних завдань, формування виробничої програми та контролю її виконання.

Всі працівники облікової служби мають вищу освіту, володіють цифровими компетенціями та використовують у своїй роботі комп'ютерну техніку та

ліцензійні програмні продукти: ведення обліку здійснюється із використанням бухгалтерської програми «М.Е.Дос» [81], яка відповідає потребам підприємства та вимогам чинного законодавства в частині подання податкової звітності через електронний кабінет платника податків.

М.Е.Дос містить всі актуальні форми звітності, які оперативно оновлюються відповідно до чинного законодавства. Програма підтримує роботу з електронним цифровим підписом (ЕЦП) найбільш використовуваних центрів сертифікації.

Підприємство забезпечує бухгалтерську службу необхідною комп'ютерною технікою, канцелярськими приладами та програмами. Позитивним є те, що головний бухгалтер має право на власний розсуд здійснювати підписку на фахові видання та приймати рішення щодо участі у семінарах стосовно проблем обліку і оподаткування.

Під час підготовки облікових документів працівниками бухгалтерської служби використовується програма «Microsoft Excel», за допомогою якої проводяться додаткові аналітичні обчислення та формуються звіти. Ліцензійний пакет гарантує легальне використання програмного забезпечення. ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» є клієнтом Кропивницької філії АТ КБ "Приватбанк" та відповідно для дистанційного обслуговування рахунків використовує нову версію програми «Інтернет-Клієнт-Банк», яка дозволяє здійснювати платежі та надає можливість здійснювати наступні операції:

- підготовку та відправлення до банку платежів у національній валюті;
- оперативне отримання інформації про залишки на рахунках;
- імпорт документів до банку із зовнішнього джерела даних;
- формування виписок за рахунками, і експорт їх до MS Excel;
- формування реєстру проведених документів, та експорт їх до MS Excel;
- друк платіжних документів.

Таким чином, при використанні системи Інтернет-Клієнт-Банк бухгалтерія ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» має наступні переваги:

- всі довідники і підготовлені документи зберігаються на сервері банку;

- ключі користувача зберігаються на зручному для нього носії;
- доступ до ключів, захищений паролем на каталог, в якому вони зберігаються і паролями на самі ключі;
- можливість працювати одночасно з двома програмними продуктами, а саме програмою «Інтернет-Клієнт-Банк» та системою «Приват 24». Обидві ці системи працюють з одним і тим же сервером банку, мають загальну базу користувачів і їхніх реквізитів. Довідники одержувачів, призначень платежів, створені і збережені документи будуть доступні в кожній з цих систем. А використання обох систем одночасно дає можливість, виконати практично будь-яку операцію у стінах офісу.

Суттєвим недоліком організації інформаційного забезпечення управління на ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» є те, що комп'ютерну техніку та прикладні програми для обліку використовують лише представники облікової служби, тобто на підприємстві первинний облік ведуть на паперових носіях, внутрішня звітність (у тому числі і щодо руху матеріальних цінностей) складається без використання комп'ютерної техніки, це ускладнює контрольні процедури та не сприяє оперативності формування управлінської інформації.

Таким чином на підприємстві розмежовано фінансову бухгалтерію, виробничий відділ реалізує функції виробничого обліку, але не підпорядковується бухгалтерії. Зведений облік в бухгалтерії здійснюється на засадах журнально-ордерної форми на підставі реєстрів синтетичного обліку, що розроблені в Excel. Недоліком є також те, що в обліку визначається лише сукупна собівартість реалізованої продукції на основі «котлового» методу обліку витрат.

Працівники економічної служби ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» використовують комп'ютерну техніку та розробляють у табличному процесорі Excel параметри виробничих завдань (технологічні карти по виробам, контокорентні розрахунки та розраховують планову собівартість та розроблять тарифні оклади). Бухгалтерська служба реалізує функції формування інформації, спрямованої на ведення обліку грошових коштів розрахунків з

оплати праці та податків, складання та подання фінансової і податкової звітності.

Також, варто відзначити те, що на підприємстві не застосовуються окремі внутрішні стандарти та регламенти, не затверджені законодавчими або нормативними актами, які б визначали завдання внутрішньої аудиторської служби, її права й відповідальність. Вважаємо за доцільне рекомендувати створення служби внутрішнього контролю та поширення відповідальності головного бухгалтера на ведення виробничого обліку. Служба внутрішнього контролю має на постійній основі проводити аналіз фінансово-господарської діяльності та планів на предмет відповідності фактичних результатів поставленим цілям і завданням, щоб визначити, чи здійснюється фінансово-господарська діяльність так, як це заплановано.

Формування інформації стосовно виробничого процесу, руху матеріальних цінностей, формування витрат, розрахунків з контрагентами здійснюється економічним відділом, що вилучає важливу частку інформаційного забезпечення управління з-під контролю головного бухгалтера.

Відповідно до науково-методичної літератури та позитивного досвіду провідних промислових підприємств більш ефективною є організаційна модель створення єдиної обліково-економічної служби. На нашу думку, на ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» є доцільним переглянути поділ та кооперацію праці обліково-економічного персоналу та надати більше прав головному бухгалтеру, саме тому, що ця посадова особа несе персональну відповідальність за формування показників фінансової і податкової звітності, а за існуючою системою отримує готову інформацію стосовно виробничих витрат та руху матеріальних цінностей від працівників іншого підрозділу.

Основою організації обліку та діяльності обліково-економічної служби ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» є регламент з організації обліку та облікової політики підприємства. Аналіз структури та змісту регламенту ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» свідчить про те, що цей Наказ має формальний

характер та не висвітлює ані організаційних, ані методичних особливостей ведення обліку на підприємстві.

Так, стосовно організаційної складової (рис. 2.5) лише декларовано затвердження переліку первинних документів, технологія обробки та поділ посадових обов'язків. Не передбачено технологію кооперування праці облікового персоналу та додатки не містять розкриття її складових (Додаток Б, пункт б)



Рис.2.5. Основні складові процедур, форм та методів ведення обліку на ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» відповідно до регламенту

Джерело : розроблено автором за даними облікової політики підприємства.

Дуже важливим елементом організації обліку має бути для будь-якого суб'єкта господарювання Робочий план рахунків. На підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (Наказ МФ України №291 від 21.12.99 р.) [82] на ПОГ

«Кропивницьке УВП УТОГ» також затверджено робочий план рахунків (Додаток Ж).

Аналіз робочого плану рахунків підприємства свідчить про те, що його будова не забезпечує аналітичність обліку відповідно до врахування особливостей та потреб інформаційного забезпечення підприємства, а навіть звужує будову типового плану рахунків та дає підстави визнати, що мають місце суттєві порушення чинного законодавства. Так, робочим планом рахунків не передбачено субрахунків та аналітичних рахунків в частині обліку виробничих запасів, не передбачено субрахунків та аналітики за рахунком 23 «Виробництво» та взагалі не відображено ведення обліку загально-виробничих витрат на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Аналіз змісту та структури наказу з облікової політики ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» дає підстави визнати необхідність приведення його у відповідність до вимог чинного законодавства. Так, Наказ складається з 23 позиції, з яких 60 % містять імперативну складову. Наприклад, пункт 16.7 передбачає, що облік витрат відображають в бухгалтерському обліку відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [83], яке затверджене наказом МФ України від 31.12.99 р. №318. (Додаток Б, пункт 16.7), проте абсолютно не розкриті ті елементи облікової політики, які мають варіативний характер.

Наказом зазначено, що суми доходів відображають в бухгалтерському обліку відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», яке затверджене наказом МФ України від 29.11.99 р. №290 [84], проте робочим планом рахунків помилково передбачено формування доходів від послуг та товарів на єдиному рахунку 702.

Відповідно до Наказу передбачено, що (Додаток Б, пункт 16.5) у балансі запаси мають бути відображені (як це і вимагає НП(С)БО 9 [85]), за найменшою з двох вартостей: або собівартість або чиста вартість реалізації, проте не передбачено організаційних аспектів здійснення такої оцінки, відповідно не

зазначено посадових осіб, що приймають рішення та інформаційних джерел оцінки.

За Наказом, до основних засобів відносяться матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), первісна вартість яких більша за 1000 грн. (Додаток Б, пункт 15.1) Ця вартісна межа втратила чинність.

Також наказом про облікову політику досліджуваного підприємства передбачено стосовно необоротних активів те, що обліковою одиницею бухгалтерського обліку основних засобів вважається об'єкт основних засобів. Ліквідаційна вартість об'єктів необоротних активів не розраховується та з метою амортизації приймається рівною не менш ніж один неоподатковуваний мінімум. (Додаток Б, пункт 15.1.4) Така редакція не є прийнятною з огляду на те, що немає економічного підґрунтя.

Аналітичний облік руху товарно-матеріальних цінностей на ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» організовано за підрозділами наступним чином, що зображено на рис. 2.6.

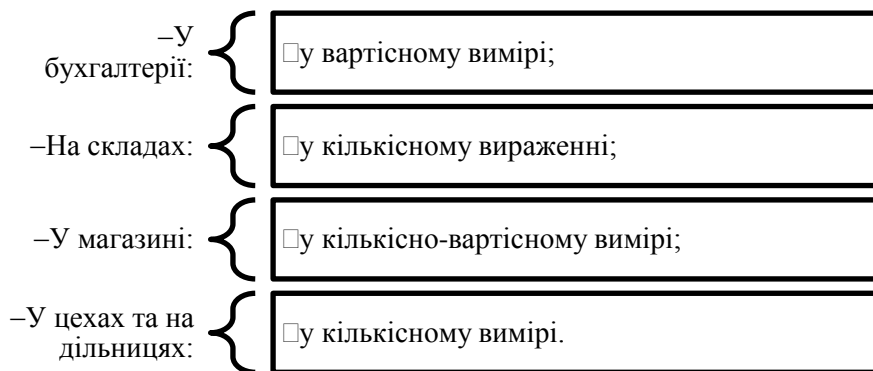


Рис.2.6. Організація руху товарно-матеріальних цінностей за підрозділами ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ»

Джерело : розроблено автором за даними облікової політики підприємства.

На підприємстві не здійснюють переоцінку основних засобів, знос яких становить більше 90%, а їх ринкова вартість значно вища. Тому необхідно внутрішнім регламентом зазначити періодичність проведення дооцінки

необоротних активів, зокрема при проведенні інвентаризації за умови відхилення залишкової вартості об'єкту від справедливої вартості аналогічного об'єкту з врахуванням зносу, більш ніж на 30%.

Наказом передбачено, що матеріальні активи, які використовуються не більше одного року та вартістю до 1000 грн., вважаються малоцінними та швидкозношуваними предметами (МШП), тому нарахування зносу за МШП здійснюється у розмірі 100% балансової вартості таких предметів при передачі їх зі складу в експлуатацію. (Додаток Б, пункт 16.4.1) Є необхідним змінити вартісну межу та зазначити її на рівні до 20 000 грн.

Для класифікації поточних зобов'язань, оборотних активів, дебіторської заборгованості, МШП, МНМА та інших статей балансу керуються встановленою технологією виробництва та затвердженою технологічною документацією з тривалістю операційного циклу 1 місяць.

На ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» застосовуються форми та системи оплати праці згідно з умовами, передбаченими колективним договором. Встановлено дні видачі готівки із каси підприємства (заробітної плати, пенсій та інших соціальних виплат): 7 та 22 число кожного місяця. (Додаток Б, пункт 20.1). На нашу думку, є доцільним переходити на безготівкові розрахунки з оплати праці, але при цьому, це стосується лише працівників, які позитивно до цього ставляться — погодяться на цю форму розрахунку.

Підприємством передбачені чинними нормативними актами граничні норми добових на службові відрядження, гранична величина розрахунків готівкою, строки звітування за витрачання підзвітних коштів. Відповідальність за організацію робіт з ведення обліку, зберігання та видачі трудових книжок і виконавчих листів покладена на заступника директора з кадрів та побуту.

З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку й звітності на підприємстві було погоджено проводити інвентаризацію майна й фінансових зобов'язань, відповідно до статті 10 Закону про «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2] та інших нормативних документів.

Інвентаризація активів і зобов'язань ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ», під час якої перевіряються їх наявність, документальне підтвердження і стан та надається оцінка, визначається ефективність застосування окремих принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку і розробляються пропозиції щодо зміни окремих параметрів облікової політики на наступний звітний період (рік), проводиться перед складанням річної фінансової звітності підприємства. Точний час і порядок її проведення, відповідальні особи визначаються керівником підприємства за окремим письмовим розпорядженням (наказом) керівника.

У всіх інших випадках об'єкти й періодичність проведення інвентаризації визначаються керівником підприємства на підставі чинного законодавства у міру необхідності. Час та перелік інвентаризації об'єктів визначаються окремим письмовим розпорядженням (наказом) керівника підприємства.

Аналіз організаційних та методичних складових ведення обліку та організації контролю на ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» слід визнати таким, що потребує оптимізації, в частині перегляду як наказу про облікову політику, так і удосконалення облікової практики. Першочерговим завданням, яке має бути вирішеним є посилення інформаційного забезпечення управління та оптимізація поділу та кооперування праці обліково-економічного персоналу.

Як свідчать результати дослідження чинного механізму формування облікової політики на ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ», суттєвим недоліком регламенту з організації обліку є те, що він взагалі не висвітлює податковий аспект облікової політики. У наступному пункті роботи буде розглянуто порядок використання елементів облікової політики для забезпечення ефективного функціонування управлінського обліку та оптимізації оподаткування.

2.4. Використання елементів облікової політики ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» в системі управлінського обліку та оптимізації оподаткування

Досліджуване підприємство ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» у відповідності з чинним законодавством розробило регламент з облікової політики. У Наказі, як було зазначено вище, не висвітлено податковий та управлінський аспект облікової політики. Методична складова Наказу з облікової політики представлена таблицею 2.5.

Таблиця 2.5

Елементи облікової політики та порядок розкриття в бухгалтерському обліку окремих операцій

Елементи облікової політики, визначені в Наказі «Про облікову політику ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ»	Порядок висвітлення в бухгалтерському обліку
Операції з запасами	<ol style="list-style-type: none"> 1. Одиницею обліку запасів є їх найменування. 2. При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті, оцінка здійснюється на основі використання методу середньозваженої собівартості. 3. Транспортно-заготівельні витрати, що входять до первісної вартості запасів, придбаних за плату, безпосередньо включаються до собівартості запасів. 4. Облік інших витрат, що входять до первісної вартості запасів, придбаних за плату, щомісяця відносити на вартість придбаних запасів.
Операції з основними засобами	<ol style="list-style-type: none"> 1. До основних засобів відносити матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), первісна вартість яких більша за 1000 грн. 2. Фактичні витрати на поточний ремонт основних засобів включати до складу витрат виробництва, а витрати на капітальний ремонт на поліпшення основний засобів. 3. Нарахування амортизації за основними засобами здійснювати податковим методом. 4. Ліквідаційну вартість об'єктів основних фондів не розраховувати та з метою амортизації прийняти рівною не менш ніж неоподаткований мінімум (17 грн).
Операції з малоцінними необоротними активами	<ol style="list-style-type: none"> 1. Матеріальні активи, що використовуються не більше одного року та вартістю до 1000 грн. , вважати малоцінними та швидкозношуваними предметами (МШП). 2. Нарахування зносу за МШП здійснювати у розмірі 100 (сто) відсотків балансової вартості таких предметів при передачі їх зі складу в експлуатацію. Здійснювати обов'язкове ведення кількісного обліку таких предметів у розрізі матеріально відповідальних осіб до моменту їх повної ліквідації (списання з балансу).
Операції з нематеріальними активами	<ol style="list-style-type: none"> 1. Термін використання нематеріальних активів визначати по кожному об'єкту окремо, в момент його зарахування на баланс, виходячи з: терміну використання подібних нематеріальних активів; передбачуваного морального зносу, правових чи інших подібних обмежень щодо строків використання та інших факторів.
Витрати майбутніх періодів	Не передбачено

Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Не передбачено
Дебіторська заборгованість	Для класифікації поточних зобов'язань, оборотних активів, дебіторської заборгованості, МШП, МНМА та інших статей балансу керуватися встановленою технологією виробництва та затвердженою технологічною документацією з тривалістю операційного циклу 1 місяць

Продовження таблиці 2.5

Елементи облікової політики, визначені в Наказі «Про облікову політику ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ»	Порядок висвітлення в бухгалтерському обліку
Склад та порядок списання витрат	Витрати відображати в бухгалтерському обліку відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", яке затверджене наказом МФ України від 31.12.99 р. №318
Порядок визнання доходів і витрат	Суми доходів відображати в бухгалтерському обліку відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", яке затверджене наказом МФ України від 29.11.99 р. №290.

Джерело : розроблено автором за даними облікової політики підприємства

Визнання та первісна оцінка запасів ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» (матеріалів, сировини, палива, комплектуючих виробів, товарів) відповідно до наказу, здійснюється залежно від шляхів надходження запасів на підприємство: придбані за плату, виготовлені власними силами, внесені до статутного капіталу, одержані безоплатно, придбані у результаті обміну на подібні та неподібні запаси згідно з НП(С)БО 9 «Запаси». (Додаток Б, пункт 16.5)

Така редакція цього пункту регламенту з облікової політики не висвітлює особливостей підприємства та не є основою методики ведення обліку. Саме тому, що цим пунктом наказу має бути розкрито особливості формування первісної вартості, зокрема з огляду на те, що більша частина запасів (більше 90% надходять від постачальників), необхідно висвітлити методику накопичення та розподілу транспортно-заготівельних витрат.

Відповідно до організації постачання сировини постачальники включають послуги з транспортування до заборгованості підприємства, тому відсутня потреба накопичення та розподілу транспортно-заготівельних витрат. Відповідно у цьому пункті наказу має бути зазначено, що транспортно-

заготівельні витрати відносяться на конкретний запас відповідно до вартості, що зазначено у товарно-транспортних накладних.

Ті виробничі запаси, що виготовлені підприємством — напівфабрикати, мають бути оцінені за фактичною собівартістю. Також стосовно оцінки запасів при списанні, зазначено наказом використання методу оцінки за середньозваженою собівартістю (Додаток Б, пункт 16.5.3), проте не визначено на який момент розраховується середньозважена собівартість: на початок звітнього періоду; після кожного надходження запасів; на кінець звітнього періоду.

На нашу думку більш прийнятним є метод оцінки FIFO [9], тобто за варіантом оцінки на кінець звітнього періоду за ціною останнього надходження та розрахункового визначення вартості використаних матеріалів, що не суперечить вимогам формування матеріальних витрат з метою оподаткування та є простим для розрахунку.

За умови використання методу оцінки за середньозваженою собівартістю об'єктивно визначається середньозважена поточна (ковзаюча) собівартість, що потребує перманентного розрахунку за кожним видом запасів після кожного надходження за окремими видами запасів надходження від постачальників, що здійснюються декілька разів на місяць, й потребує проведення розрахунку середньозваженої собівартості бухгалтером. Такий підхід можливий, у разі використання автоматизованого розрахунку, що не здійснюється на підприємстві.

У додатку К наведено приклад розрахунку витрат матеріалів за середньозваженою собівартістю (поточною). Цей метод передбачає віднесення на витрати купівельної вартості списаних на собівартість продукції товарно-матеріальних цінностей за середньозваженою собівартістю. Така оцінка за розраховується за одиницею запасів шляхом розподілу підсумкової вартості залишку цих запасів на початок звітнього періоду та вартості запасів, що надходять у звітньому місяці.

При використанні оцінки за поточною середньозваженою собівартістю розрахунок здійснюється після надходження кожної нової партії запасів.

Перевагою методу оцінки за середньозваженою поточною є нівелювання впливу на собівартість зміни закупівельних цін на ринку. Проте цей метод є працевитратним. За цим методом витрати склали 3807 грн.

У додатку Л наведено розрахунок витрат з використанням методу FIFO з перерахунком собівартості після кожного надходження запасів. На підприємстві є можливим використовувати метод FIFO без обліку запасів за партіями, за розрахунковим варіантом: оцінюється залишок запасів на кінець місяця за ціною останнього надходження (за розрахованим прикладом це становить 580 кг): останнє придбання (200 кг) * 7 грн. + (380 кг) * 8 грн. = 4 440 кг.

На початок звітної періоду вартість цього запасу становила 750 грн. Надійшло запасів на 7 800 грн., залишок на кінець становить 5 200 грн., відповідно вартість списаних запасів: 7 800 грн - 5 200 грн. + 750 грн = 3 350 грн.

Основною перевагою використання цього методу оцінки вибуття запасів для досліджуваного ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» є його простота у використанні та забезпечення відображення залишків невикористаних запасів на дату балансу за вартістю, максимально наближеною до реальної ринкової. Хоча в умовах постійного зростання цін на запаси метод FIFO призводить до заниження витрат, і, як наслідок, завищується фінансовий результат, проте так як досліджуване підприємство не є платником податку на прибуток [86], то цей аспект не є суттєвим.

Таким чином, є можливим зазначити, що не розкрито внутрішнім регламентом з обліку варіативну складову за більшістю облікових об'єктів, що знецінює регламент та негативно впливає на якість інформаційного забезпечення управління та формування податкової звітності. Так, наказом не передбачено організаційні та методичні особливості ідентифікації витрат, пов'язаних із модернізацією, поліпшенням та реконструкцією необоротних активів, як таких, що збільшують первісно очікувану економічну вигоду від використання об'єкту або є поточними.

На підприємстві, за період що аналізується, мали місце витрати, пов'язані із модернізацією активів, проте в обліку вони віднесені виключно на поточні. Наказом помилково зазначено, що «фактичні витрати на поточний ремонт основних засобів включаються до складу витрат виробництва, а витрати на капітальний ремонт на поліпшення основних засобів» відносяться на збільшення вартості об'єктів необоротних активів (Додаток Б, пункт 15.1.1) проте національними стандартами та податковим законодавством взагалі не передбачено терміну «капітальні витрати».

На ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» відповідно до наказу з облікової політики використовують податковий метод амортизації, проте відповідно до змін до ПКУ цей метод вже не використовується, що обумовлює необхідність змінити цю позицію регламенту. На балансі підприємства основні засоби становлять за первісною вартістю 9 676 тис. грн., за якими нараховано знос 5 501 тис. грн. Є необхідним при проведенні інвентаризації уточнити залишкову вартість та провести переоцінку.

Відповідно з вимогами чинного законодавства, не заборонено проведення переоцінки щокварталу або щороку, у разі суттєвого відхилення облікової оцінки (балансової вартості) від справедливої. Результати переоцінки мають бути відображені у фінансовій звітності у тому періоді, на дату балансу якого таку переоцінку було проведено.

Відповідно з вимогами чинного законодавства — п. 16 НП(С)БО 7 необхідною умовою для проведення переоцінки є факт істотної відмінності залишкової вартості об'єкта основних засобів від його справедливої вартості на дату балансу, який свідчить, що «порогом суттєвості для проведення переоцінки або відображення зменшення корисності об'єктів основних засобів може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів основних засобів від їх справедливої вартості» [87]. 1 % чистого прибутку ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» становить 39 630 грн.

Після проведення переоцінки необоротних активів та запровадження позамовного методу обліку витрат доцільно використовувати для різних груп необоротних активів різні методи амортизації. Так, для підприємства, у системі виробничого обліку, з огляду на необхідність калькуляції за замовленнями доцільним є використання виробничого методу амортизації, саме тому, що цей метод уможливорює більш точне формування собівартості за кожним замовленням.

За необоротними активами загальновиробничого, загальногосподарського призначення та тих, що обслуговують збутову діяльність доцільно застосовувати прямолінійний метод нарахування амортизації та визначити ліквідаційну вартість, що мінімально може становити вартість металобрухту або зворотних відходів за умовної ліквідації об'єкту основних засобів. На підприємстві при визначенні норм амортизації визначили термін корисної експлуатації на підставі мінімального, що прописаний ПКУ.

Наказом з облікової політики підприємства, в частині ремонту прописано позицію, що не відповідає вимогам чинного законодавства, так, відповідно з нормами ПКУ узгоджено фінансовий облік витрат на модернізацію, модифікацію та інші поліпшення необоротних активів з формуванням податкових наслідків. Так, є необхідним визначити осіб, що відповідають за прийняття рішень стосовно кваліфікації цих витрат відповідно до впливу на первісно очікувані економічні вигоди.

Щодо віднесення об'єктів необоротних активів до основних засобів або інших необоротних матеріальних активів порушено наказом оцінку їх визнання, що необхідно узгодити з вимогами НП(С)БО 7 [88].

У складі нематеріальних активів обліковують програмні продукти, що морально застарілі – їх треба списати. Необхідно також прописати метод нарахування амортизації за нематеріальними активами.

На підприємстві не передбачено обліковою політикою та робочим планом рахунків ведення обліку витрат майбутніх періодів, проте на підприємстві оформлюють підписку на періодику як наприклад видання «Все про

бухгалтерський облік». Необхідно, відповідно, зазначити, що витрати майбутніх періодів обліковують з віднесенням щомісяця відповідно до спожитих витрат.

Стосовно забезпечення майбутніх витрат і платежів робочим планом рахунків передбачено та в обліковій практиці реалізується створення резерву на виплату відпусток, що має бути зафіксовано регламентом. Також вважаємо за доцільне створення резерву на виконання гарантійних зобов'язань, що обумовлено потенційною можливістю рекламаций замовників.

У структурі активів підприємства станом на 01.01.2023 року значна питома вага припадає на заборгованість перед підприємством за податками і платежами у сумі 4 858, що становить 34% загальної вартості активів підприємства. Ця ситуація виникла внаслідок ускладнення розрахунків з бюджетом за ПДВ. Відповідно неправомірним є те, що у Наказі про облікову політику не прописано метод створення сумнівних боргів, а редакція чинного на підприємстві пункту щодо дебіторської заборгованості не є інформативною та не використовується в обліковій практиці.

На досліджуваному ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» припускаються суттєвих методичних помилок в обліку витрат, зокрема не ведуть облік загально-виробничих витрат, не визначають показник «нормальна потужність» та, відповідно, порушують вимоги НП(С)БО 16 «Витрати» в частині використання методу обліку витрат «модифікований директ-кост». На підприємстві потребує оптимізації виробничий облік витрат.

На підприємстві має бути визначено з метою інформаційного забезпечення управління витратами: об'єкти, методи обліку витрат, структуру загально-виробничих витрат, показник нормальної потужності, базу розподілу загально-виробничих витрат, порядок оцінки незавершеного виробництва тощо.

Відповідно до особливостей господарської діяльності підприємства на нашу думку є необхідним по рахунку 23 «Виробництво» відкрити субрахунки у розрізі виробничих підрозділів 231 «Дільниця полімерного покриття», 232 «Дільниця дротяних виробів», 233 «Механіко-складальна дільниця».

За кожним із цих підрозділів є необхідним обліковувати витрати загально-виробничого характеру на відповідних субрахунках до рахунку 91, тобто цехові витрати по виробництву меблів є необхідним обліковувати на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» де відкрити два субрахунки: 911 «Загальновиробничі витрати дільниці полімерного покриття», 912 «Загальновиробничі витрати дільниці дротяних виробів» та 913 «Загальновиробничі витрати механіко-складальної дільниці».

Для цих субрахунків в межах облікової політики є необхідним передбачити за функціональним підходом які витрати є постійними. До прикладу, майстру, прибиральниці нараховується почасова оплата праці яка не залежить від обсягу виконаних робіт. Відповідно, саме такі витрати, що розраховуються на півріччя є доцільним передбачити як постійну частку витрат на субрахунках 911, 912, 913 «Цехові витрати».

За базу розподілу загальновиробничих витрат на першому етапі розподілу загально-виробничих витрат є доцільним обрати загальні витрати (без включення матеріальної складової) тому, що на підприємстві при виготовленні виробів використовують матеріали, що суттєво відрізняються за своєю вартістю. Так, при виготовленні меблів може використовуватися як деревина так і листовий композиційний матеріал. Показник нормальної потужності, за чинних умов діяльності підприємства, є можливим обрати у вигляді кількості вироблених умовних виробів, що потребує розробки коефіцієнтів переведення фактичних виробів в умовні. Такі коефіцієнти має розробити технологічний підрозділ з врахуванням як матеріалоємності так і витрат праці щодо виробництва готових виробів.

Доцільно з огляду на особливості діяльності та необхідність інформаційного забезпечення управління витратами та формування цінової політики запровадити позамовний метод обліку витрат (за таким напрямом здійснюється лише планування та визначення планової собівартості, фактична ж собівартість не розраховується).

На підприємстві Наказом з облікової політики передбачено, що оцінка перехідних залишків незавершеного виробництва здійснюється за нормативними затратами, а оцінка запасів при відпуску у виробництво чи іншому вибутті здійснюється за методом середньозваженої собівартості, проте в обліку цього не дотримуються, тому, що стосовно незавершеного виробництва відсутні відомості оцінки незавершеного виробництва.

На підприємстві (що не зафіксовано регламентом з облікової політики) використовують «котловий» метод обліку витрат з віднесенням до собівартості лише прямих витрат за безнапівфабрикатного варіанту зведеного обліку. Є доцільним запровадити облік напівфабрикатів власного виробництва за рахунком 25 «Напівфабрикати», за виробами дільниці дротяних виробів, що можуть бути використані як у власному виробництві, так і реалізовані зовнішнім споживачам. Нині, собівартість на підприємстві є виключно об'єктом фінансового обліку, а для потреб формування фінансової звітності визначається лише сукупна собівартість реалізованої продукції.

При цьому, підприємство припускається суттєвої методичної помилки — до собівартості не включається частка загально-виробничих витрат, що відповідають нормальній потужності. Так, відповідно з чинним законодавством досліджуване підприємство (як було зазначено у розділі 2.2) користується податковими пільгами, як суб'єкт соціального підприємництва (від УТОГ до 2025 року), відповідно підприємству необхідно у 2024 році виправити методичні помилки тому, що платники податку на прибуток та ПДВ зобов'язані дотримуватися вимог вітчизняних стандартів при веденні обліку доходів, витрат, формуванні фінансових результатів до оподаткування, формуванні податкових зобов'язань та податкового кредиту з ПДВ. На підприємстві облікова політика за цим напрямком не відпрацьована і потребує суттєвої оптимізації, що буде викладено у третьому розділі.

Як було зазначено вище, робочий план рахунків підприємства має суттєві похибки, зокрема це стосується і податкових аспектів облікової політики та розрахунків із страхування. Так, передбачено за рахунком 65 «Розрахунки за

страхуванням» субрахунки, що не є чинними. Є необхідним узгодити побудову нарахування лікарняних за рахунок цільового державного фонду та включити до робочого плану рахунків рахунок 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами». Також на підприємстві не відпрацьовано побудову робочого плану рахунків в частині податків та платежів. Наказом лише зазначено за цим напрямом рахунок 641 — за податками і 642 — неправомірно виокремлено для розрахунків з ПДВ.

Управлінські аспекти обліку не достатньо відпрацьовані, а управлінський облік не здійснюється. Окремі функції, що покладаються на управлінський облік реалізуються економічним відділом, зокрема економіст з планування розробляє норми виробітку та оплати праці. Планування виробничої програми здійснюється у виробничому підрозділі, зокрема технолог при оформленні замовлення розробляє кошторис його виконання. До кошторисної вартості включають прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та відповідно до встановленого відсотка, накладні витрати.

На підприємстві використовують метод ціноутворення «Витрати +». Саме цей документ і є основою визначення цінової політики. З виробничих підрозділів до бухгалтерії (бухгалтеру з матеріально-технічної бази) надходять лише матеріальні звіти про використання матеріальних цінностей (у натуральних вимірниках) та зведена відомість нарахування оплати праці. Розрахунки з оплати праці та вартісний облік використання матеріалів ведуть безпосередньо в бухгалтерії.

Необхідно у 2024 році виправити методичні помилки, зокрема стосовно формування витрат, відображення в обліку нарахування податку на прибуток та вивільнення цих коштів, як цільового фінансування, а також запровадження аналітики щодо соціальних витрат, пов'язаних з придбанням путівок та нарахуванням за рахунок вивільнення коштів зі сплати податку на прибуток на нарахування лікарняних під час перебування працівників, що мають інвалідність на санаторному лікуванні.

У контексті забезпечення приведення виробничого обліку, у тому числі обліку витрат, у відповідність до вимог чинного законодавства, слід посилити управлінську орієнтацію облікової політики в частині витрат та формування собівартості.

Досліджуване підприємство є суб'єктом оподаткування, що сплачує податки за загальною системою. Підприємство має статус платника ПДВ, є платником податку на прибуток, податковим агентом із стягнення та сплати ПДФО та Військового збору, нараховує та сплачує ЄСВ.

З огляду на реалізацію державної соціальної політики та підтримки зайнятості осіб, що мають особливі потреби (засновником підприємства є Українське товариство глухих і на підприємстві працюють 70% штатної чисельності саме особи, що мають вади слуху, мета економічної діяльності безпосередньо пов'язана із соціальними функціями), підприємство користується податковими пільгами.

Підприємство є платником ПДВ, проте у регламенті з облікової політики та у робочому плані рахунків ці аспекти не знайшли відображення. Адміністрування ПДВ є достатньо складним і впливає на фінансовий облік розрахунків з бюджетом з ПДВ.

Підприємство користується пільгами за цим податком, тому зазначимо, що відповідно до Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення сприятливих умов діяльності для підприємств та організацій, які засновані громадськими об'єднаннями осіб з інвалідністю» [89] подовжена дія пільгової ставки з податку на додану вартість (ПДВ — 0%) за операціями з постачання товарів та послуг, що виготовляються та постачаються організаціями чи підприємствами об'єднань осіб з інвалідністю до 1 січня 2025 року.

Досліджуване підприємство як суб'єкт, що є роботодавцем для осіб з особливими потребами сплачує ЄСВ з використанням пільгових тарифів [90] Так, відповідно до Закону України «Про оплату праці» (ст. 7 Закону України від 08 липня 2010 року № 2464-VI) [91], та Закону України «Про збір та облік

єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування») [92], ЄСВ для підприємств та організацій всеукраїнських громадських організацій осіб з інвалідністю, зокрема УТОГ за умови, що кількість осіб з інвалідністю становить не менш як 50% загальної чисельності працюючих, і за умови, що фонд оплати праці таких осіб з інвалідністю становить не менш як 25% суми витрат на оплату праці, встановлюється у розмірі 5,3 %. Досліджуване підприємство відповідає цим критеріям, проте є похибки щодо робочого плану рахунків в частині розрахунків із страхування. Рекомендації з оптимізації будуть висвітлені у наступному розділі кваліфікаційної роботи.

Підприємство, незважаючи на статус платника податку на прибуток як суб'єкт, що знаходиться на загальній системі оподаткування, відповідно до статті 142 ПКУ [8], має право на звільнення від оподаткування прибутку підприємств та організацій, відповідно до того, що протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість осіб з інвалідністю, які мають на ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» основне місце роботи, становить більш ніж 65 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу та фонд оплати праці таких осіб з інвалідністю становить протягом звітного періоду 47 відсотків суми загальних витрат на оплату праці.

Чинним законодавством передбачено, що згідно пункту 142.1 відповідно до статті 142 ПКУ «звільняється від оподаткування прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими об'єднаннями осіб з інвалідністю і є їх повною власністю, отриманий від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг..., де протягом попереднього звітного (податкового) періоду кількість осіб з інвалідністю, які мають там основне місце роботи, становить не менш як 50 відсотків середньооблікової чисельності штатних працівників облікового складу за умови, що фонд оплати праці таких осіб з інвалідністю становить протягом звітного періоду не менш як 25 відсотків суми загальних витрат на оплату праці... підприємства та організації громадських об'єднань осіб з інвалідністю мають право застосовувати цю пільгу за наявності дозволу на право користування такою пільгою, який видається

уповноваженим органом відповідно до Закону України «Про основи соціальної захищеності осіб з інвалідністю в Україні» [8].

Таким чином, досліджуване підприємство є платником податку на прибуток, проте його статус та відповідність критеріям застосування пільг, обумовлює можливість не перераховувати податок до бюджету, а залишати і використовувати за цільовим призначенням УТОГ. Так, згідно з абзацом третім пункту 197.6 статті 197 Податкового кодексу досліджуване підприємство як підприємство, що засноване громадською організацією УТОГ має право застосовувати пільгу відповідно до факту реєстрації у ДПС м. Кропивницький на підставі заяви ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» про бажання отримати таку пільгу та позитивного рішення [8].

Є певні ускладнення контролю справляння податку на прибуток, на які акцентують увагу фахівці Рахункової палати у Звіті «Про результати аналізу ефективності виконання державними органами повноважень у частині контролю за обґрунтованістю застосування податкових пільг з податку на додану вартість та податку на прибуток підприємствами та організаціями, які засновані громадськими об'єднаннями осіб з інвалідністю» [93] Так, на тепер жодним нормативно-правовим актом не визначено порядку обліку вказаної категорії пільговиків, а також не прописано чинним законодавством напрями цільового використання вивільнених коштів, що не відповідає вимогам ПКУ.

Податковим кодексом передбачено, що є необхідним здійснювати контроль за вивільненими від оподаткування коштами платника податку і у разі порушення цільового характеру, є необхідним корегувати податкові зобов'язання з цього податку за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, а також сплатити пеню, нараховану відповідно до ПКУ.

Такий порядок має бути враховано при розробці податкових аспектів облікової політики, що не здійснено на підприємстві. Так, в обліку відсутня інформація про використання вивільнених від оподаткування коштів, а контроль здійснюється шляхом вибірки таких витрат (наприклад витрати на

путівки), що ускладнює як процес поточного контролю так і здійснення податкового контролю. Вважаємо за доцільне врахувати це питання під час удосконалення облікової політики, спрямованої на оптимізацію оподаткування.

Підприємство як платник податку на прибуток зобов'язано забезпечити ведення фінансового обліку доходів і витрат відповідно із вимогами національних стандартів. Проте, підприємство у 2023 році не сплачувало податок на прибуток за рахунок вивільнення від оподаткування і відповідно, йому потенційно не загрожують штрафні санкції.

Керівництво досліджуваного підприємства у сучасних умовах не має наміру організаційного виокремлення управлінської та фінансової бухгалтерії. Проте, відповідно до облікової практики, таке виокремлення вже має місце, тому що виробничий облік здійснюється економічною службою. Однак, це стосується лише планування та розробки технологічних карт.

Висновки до розділу 2

У результаті проведеного дослідження особливостей організаційної діяльності ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» та їх впливу на формування облікової політики підприємства, встановлено, що досліджуване підприємство здійснює комерційну діяльність, проте його підприємницьку діяльність є можливим визнати як соціальну, адже суб'єкт господарювання є об'єднанням громадян та реалізує комплексні соціальні функції професійного навчання та працевлаштування осіб, що мають особливі потреби, пов'язані із необхідністю компенсації вад слуху.

ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» має певні особливості в частині оподаткування діяльності, зокрема, пільгову нульову ставку з ПДВ та є платником податку на прибуток, що має право не сплачувати цей податок, а використовувати його на соціальні потреби.

Аналіз показників фінансово-господарської діяльності ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» за останні роки, а саме 2020-2022 роки, дає

підстави визнати стабільну прибутковість та позитивні тенденції динаміки основних показників. Фінансовий стан підприємства є стійким. Оборотність активів підприємства є достатньо високою та має в цілому позитивну тенденцію динаміки. Показники, що характеризують оборотність основних засобів (фондовіддача) та власного капіталу мають позитивну динаміку та відповідають нормативному значенню, проте незважаючи на те, що активи та власний капітал ефективно використовуються підприємством, рівень рентабельності невисокий, що свідчить про необхідність реалізації заходів, спрямованих на підвищення ефективності діяльності.

Дослідження організаційних та методичних аспектів облікової політики підприємства привело до висновку про необхідність суттєвого їх перегляду, що стосується обліку виробництва, інформаційного забезпечення управління та формування податкової звітності.

На підставі аналізу організаційних та методичних складових ведення обліку та організації контролю на ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» є можливим визнати, що потребує оптимізації як регламент з облікової політики, так і облікова практика. Є необхідним посилити інформаційне забезпечення управління та оптимізувати поділ та кооперування праці обліково-економічного персоналу.

Доцільно з огляду на особливості діяльності та необхідність інформаційного забезпечення управління витратами та формування цінової політики запровадити позамовний метод обліку витрат. Суттєвим недоліком регламенту з організації обліку є те, що взагалі не висвітлено податковий аспект облікової політики.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ПІДХОДІВ ДО ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ВИКОРИСТАННЯ ЇЇ ЕЛЕМЕНТІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

3.1. Удосконалення організаційних та методичних підходів до формування облікової політики на ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ»

Вивчення організаційних та методичних особливостей регламенту з облікової політики ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» та облікової практики підприємства дає підстави визнати необхідність перегляду більшості позицій та розробки регламенту, що відповідає вимогам чинного законодавства та враховує особливості господарської діяльності.

Підприємства мають право обирати варіант структурування регламенту з облікової політики, зокрема є можливим складати окремі регламенти в частині організації обліку, облікової політики за методичним аспектом, облікової політики в управлінському обліку та облікової політики за податковим аспектом. Таким чином, підприємству доцільно розробити єдиний регламент, але з виокремленням вищезазначених напрямів.

Так, у розділі 1 Наказу має бути висвітлено організаційний аспект облікової політики. Відповідно, першим пунктом має бути зазначено чи підприємство користується правом вести облік та складати звітність за

НП(С)БО (розмір діяльності та статус підприємства це дозволяє), чи обирає варіант ведення обліку та складання фінансової звітності за МСФЗ. ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» обрало варіант за національними стандартами, що і має бути зафіксовано пунктом 1.1. Наказу (Додаток Ж).

Обов'язковим є визначення межі критерію суттєвості інформації: для тих операцій що, пов'язані із рухом активів, зобов'язань, власного капіталу, та за іншими операціями, відповідно до вимог національних стандартів.

Так, більш поширеною є практика для операцій щодо руху активів, зобов'язань власного капіталу встановлювати таку межу у розмірі 3 % чистого прибутку (збитку) підприємства за попередній звітний період — що становить у рекомендованій редакції Наказу від 1 січня 2024 року на 2024 рік 118,89 тис. грн. (Додаток Ж).

Для визнання окремих видів доходів і витрат, така кількісна межа відповідно становить 79.26 тис. грн. (що є 2 % чистого прибутку (збитку) підприємства за попередній звітний період). У складі нематеріальних активів підприємства обліковують ліцензоване програмне забезпечення Excel (встановлено на комп'ютери економічного персоналу).

Відповідно є необхідним у Наказі зазначити умови для проведення переоцінки або зменшення корисності основних засобів і нематеріальних активів у разі відхилення їх облікової вартості на 10 % від справедливої вартості об'єкта.

Також, відповідно до методичних рекомендацій щодо застосування суттєвості в бухгалтерському обліку, наданих у листі Мінфіну України, необхідно зафіксувати межу суттєвості: «статей Балансу (Звіту про фінансовий стан) – 5 % підсумку Балансу; статей Звіту про фінансові результати – 10 % фінансового результату від операційної діяльності; статей Звіту про рух грошових коштів – 5 % суми чистого руху грошових коштів від операційної діяльності; статей Звіту про зміни у власному капіталі – 5 % розміру власного капіталу підприємства» [94].

Також у першому розділі регламенту (Додаток Ж) необхідно формалізувати практику складання звіту про рух грошових коштів на основі прямого методу. Отож, є доцільним поєднати перший розділ Наказу з облікової політики з встановленням поділу посадових обов'язків облікового персоналу, організації оплати праці цього персоналу та інших організаційних складових, шляхом розробки та надання до Наказу відповідних додатків.

Важливою методичною складовою облікової політики є визначення межі вартості матеріальних активів, що відносяться до необоротних та фіксація амортизаційної політики для потреб фінансового обліку. Ця інформація має бути наведена у підрозділі 2 регламенту з облікової політики. На підприємстві, як було зазначено у підпункті 2.3. кваліфікаційної роботи, використовують застарілі критерії, тому у Наказі на 2024 рік доцільно узгодити ці параметри та методи з вимогами чинного законодавства та прописати у підрозділі 2.1. (Додаток Ж), що необоротні матеріальні активи, вартість яких не перевищує 20 000 грн, а очікуваний строк корисного використання перевищує більш ніж один рік або операційний цикл, відносять на підприємстві до малоцінних необоротних матеріальних активів.

У Наказі рекомендовано прописати (Додаток Ж), що основними засобами визнаються матеріальні активи, за якими передбачено експлуатацію на більш ніж один рік або вартість одиниці перевищують 20 000 грн.

У Наказі необхідно зазначити склад постійно діючої балансової комісії, що буде відповідати за прийняття об'єктів до експлуатації, формування їх первісної вартості, визначення термінів корисної експлуатації та ліквідаційної вартості для розрахунку амортизації. Для умов досліджуваного підприємства до складу такої комісії доцільно ввести Головного механіка, Начальника відділу постачання, Бухгалтера матеріально-технічної бази. (Додаток Ж, пункт 2.1.3)

Саме ці посадові особи рішенням комісії мають приймати рішення щодо впливу витрат з поліпшення необоротних активів на економічну вигоду від їх використання. Регламентом з облікової політики має бути зафіксовано методи амортизації, що прийняті підприємством для різних груп необоротних активів.

Також рекомендовано для підприємства використання виробничого методу амортизації за необоротними активами, що використовуються безпосередньо у виробництві. Для інших об'єктів основних засобів більш прийнятним є застосування прямолінійного методу нарахування амортизації. (Додаток Ж, пункт 2.1.4)

Суттєвим недоліком є те, що на підприємстві не встановлено ліквідаційну вартість тому є необхідним хоча б формалізувати у наказі таке рішення та зазначити, що ліквідаційна вартість дорівнює 0. Також не зафіксовано терміни корисної експлуатації, що рекомендовано здійснити за результатами експлуатації у 2023 році на зафіксувати на 2024 рік.

Також необхідно зафіксувати проведення переоцінки об'єктів основних засобів і зменшення їх корисності за умови досягнення відповідності критерію суттєвості, що зазначений регламентом з облікової політики. З метою проведення переоцінки групами основних засобів є групи, перелічені в п. 5 НП(С)БО 7. Перша переоцінка проводиться на підставі наказу керівника підприємства. (Додаток Ж, пункт 2.1.6)

Необхідно також передбачити пункт у якому буде зазначено, що «суму перевищення попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості такого об'єкта щокварталу включати до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу в дооцінках, пропорційно до нарахованої на такий об'єкт основних засобів амортизації. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включати залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, відображених у складі капіталу в дооцінках» (Додаток Ж, пункт 2.1.7)

Щодо нематеріальних активів, то у Наказі доцільно передбачити окремим пунктом нарахування амортизації прямолінійним методом та проведення переоцінки у випадку досягнення критерію суттєвості. (Додаток Ж, пункт 2.2.1-2.2.2.) На підприємстві доцільно перманентно здійснювати оцінку необоротних активів з приведенням у відповідність до справедливої вартості тому, окремим

пунктом регламенту (Додаток Ж, пункт 2.2.2), рекомендовано зафіксувати обов'язки постійної балансової комісії проведення щорічного моніторингу та внесення пропозицій щодо перегляду на кінець звітнього року строку корисного використання, ліквідаційної вартості та методу амортизації об'єктів основних засобів у разі зміни очікуваних економічних вигід від їх використання. Такий підхід обумовлено вимогами чинного законодавства, зокрема тим, що пункт 25, 28 НП(С)БО 7 саме це і передбачає.

Вважаємо за необхідне рекомендувати внести зміни до Робочого плану рахунків та передбачити рахунок 41 із субрахунками 411 "Дооцінка (уцінка) основних засобів" та 412 "Дооцінка (уцінка) нематеріальних активів". Досліджуване підприємство не має у складі активів об'єктів інвестиційної нерухомості, відповідно наказом не потрібно передбачати вибір варіативної складової облікової політики за цим обліковим об'єктом.

Окремий розділ Наказу є необхідним відвести для фіксації варіативної складової елементів обліку в частині запасів. Так, у діючому регламенті прописано, що (пункт 16.5. «Визнання та первісну оцінку запасів (матеріалів, сировини, палива, комплектуючих виробів, товарів) (Додаток Б) здійснювати залежно від шляхів надходження запасів на підприємство: придбані за плату, виготовлені власними силами, внесені до статутного капіталу, одержані безоплатно, придбані у результаті обміну на подібні та неподібні запаси згідно з НП(С)БО 9 «Запаси»», що є імперативною складовою і не розкриває варіативну частину. Такий пункт не потрібно вводити до регламенту з облікової політики.

Так, у діючому регламенті згідно з пунктом 16.5.1. «Обліковою одиницею бухгалтерського обліку запасів вважати найменування запасів» є можливим погодитися, але у робочому плані рахунків є необхідним представити аналітику більш розгорнуто за рахунком 20, що відповідає такому трактуванню. (Додаток Б). Таким чином, рекомендовано виокремити субрахунок 201 «Сировина та матеріали», за яким передбачити таку аналітику: 2011 «Металевий дріт» (з

аналітикою за діаметром); 2012 «Деревина»; 2013 «Полімери»; 2014 «Фурнітура»; 2015 «ДСП»; інші матеріали.

Не зважаючи на те, що окремим пунктом діючого регламенту (16.5.2. «Оцінку незавершеного виробництва здійснювати за нормативними затратами») (Додаток Б) передбачено оцінку незавершеного виробництва за нормативними затратами, в обліковій практиці не спостерігаються перехідні залишки незавершеного виробництва, так відповідно для здійснення оцінки незавершеного виробництва необхідно передбачити елементи облікової політики більш розгорнуто.

Так, доцільно передбачити окремим пунктом рекомендованого регламенту варіант, що базується на визначенні товарного випуску кожного виробничого підрозділу та ґрунтується на необхідності включення до витрат випуску зміни залишків незавершеного виробництва. Відповідно необхідно зазначити у Наказі період інвентаризації і виявлення браку. Для підприємства у Наказі доцільно встановити таку періодичність по завершенню кожного кварталу. Оцінку незавершеного виробництва є можливим здійснювати за нормативними матеріальними витратами. (Додаток Ж, пункт 2.3.2)

Регламентом підприємства передбачено використання методу оцінки запасів при списанні їх у виробництво — середньозваженої собівартості при оцінці запасів за їх відпуску у виробництво. На підставі порівняльного аналізу використання цього методу та методу FIFO рекомендовано до застосування саме метод FIFO (підпункт кваліфікаційної роботи 2.4).

Є некоректною чинна редакція пункту 16.5.5 «Транспортно-заготівельні витрати, що входять до первісної вартості запасів, придбаних за плату, безпосередньо включаються до собівартості запасів», так як у ній не розкрито порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат. Відповідно рекомендовано таку редакцію регламенту за цим напрямом — вести облік транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку 20115 «Транспортно-заготівельні витрати на сировину та матеріали» із списанням

щомісяця на витрати за середнім відсотком транспортно-заготівельних витрат пропорційно до суми запасів, що вибули. (Додаток Ж, пункт 2.3.3)

Окремим підпунктом регламенту з облікової політики має бути передбачено формування резерву сумнівних боргів. (Додаток Ж, пункт 2.4.1) Досліджуване підприємство такий резерв не створює, що негативно позначається на аналітичних якостях звітності. Так, у структурі активів значна питома вага припадає на дебіторську заборгованість, зокрема це дебіторська заборгованість за товарні операції, що є поточною та пов'язана із тим, що замовниками є бюджетні установи, які не використовують розрахунки за попередньою оплатою.

Відповідно, те що не створено резерв за такою заборгованістю є можливим визнати виправданим, але має місце значна дебіторська заборгованість за розрахунками не пов'язаними із товарними операціями. Саме тому в частині дебіторської заборгованості бюджету, що виникла внаслідок незгоди податкових органів погашати податковий кредит і оскаржується у судовому порядку (більш докладно буде висвітлено у пункті кваліфікаційної роботи 3.3.) є необхідним створювати резерв сумнівних боргів за методом абсолютної суми сумнівної заборгованості. (Додаток Ж, пункт 2.4.1)

Також, з огляду на те, що підприємство надає гарантії замовникам та відповідно мають місце випадки рекламацій є необхідним передбачити формування на останній день квартала забезпечення на виконання гарантійних зобов'язань у розмірі 3 % обсягу реалізації продукції у грошовому вираженні за поточний період (відповідно до реалій — це максимальний брак). (Додаток Ж, пункт 2.4.3)

Згідно з чинним законодавством є необхідним створювати по закінченню місяця забезпечення на оплату відпусток працівникам – як добуток суми фактичного фонду оплати праці за поточний місяць та ЄСВ, нарахованого на такий фонд, і відсотку, що розраховується на 1 січня звітного року. [95, 96]. Зазначений відсоток розраховується як відношення річної планової суми на

оплату відпусток до загального планового фонду, установленого на 2024 рік, що має бути прописано окремим підпунктом (Додаток Ж)

Також, згідно з вимогами п. 8.2 розд. III Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Мінфіну від 02.09.2014 № 879. Є необхідним передбачити проведення інвентаризації резервів.

Важливим розділом регламенту з облікової політики є такий, де визначено елементи стосовно обліку доходів, витрат і фінансових результатів, що рекомендовано відобразити для досліджуваного підприємства. Відповідно до того, що ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» реалізує власну продукцію не лише замовникам за безготівковими розрахунками, але й у власному фірмовому магазині є необхідним виокремити доходи від реалізації у роздрібній мережі на рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» та передбачити робочим планом рахунків формування торговельної націнки та товарних запасів при передачі з виробництва у фірмову торгівлю продукції, тому необхідно ввести до робочого плану рахунків рахунок 28 «Товари» та рахунок 28 «Торгівельна націнка». Також необхідно привести у відповідність з чинним законодавством назву рахунку 702 «Дохід від реалізації товарів». На підприємстві цей рахунок має назву 702 «Дохід від реалізації товарів і послуг».

Підприємство надає послуги із збирання реалізованих металоконструкцій, що безпосередньо пов'язано із реалізацією виготовленої продукції та не потребує виокремлення у складі доходів. Відповідно, використання рахунку 703 «Дохід від реалізації послуг» на підприємстві не доцільно. Доходи ж з операційної оренди обліковують на рахунку 713 «Дохід від операційної оренди» що є виправданим.

Потребує суттєвих змін регламент в частині витрат. Відповідно до вимог НП(С)БО 16 вважаємо за доцільне надати наступні рекомендації: об'єктом обліку витрат вважати в частині прямих витрат витрати за замовленням та використовувати позамовний метод обліку витрат. (Додаток Ж, пункт 2.5.2) Також необхідно до цього розділу Наказу надати перелік та структуру прямих і загальновиробничих витрат за підрозділами.

Загальновиробничі витрати на підприємстві не обліковують і включають до витрат періоду без розподілу на постійні та змінні. Відповідно рекомендовано ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» вести облік загальновиробничих витрат за кожним виробничим підрозділом з виокремленням наступних виробництв: дільниці полімерного покриття, дільниці дротяних виробів механіко-складальної дільниці . (Додаток Ж, пункт 2.5.2)

До постійних загальновиробничих витрат (Додаток Ж, пункт 2.5.3) віднести: заробітну плату цехового персоналу та прямолінійну амортизацію цехового обладнання. Інші прямі витрати на утримання підрозділів вважати змінними. Відповідно до особливостей господарської діяльності доцільно встановити за кожним підрозділом показник нормальної потужності відповідно до нормативної вартості переробленої сировини за плановими обсягами замовлень на поточний рік (Додаток Ж, пункт 2.5.4).

За базу розподілу постійної частки загальновиробничих витрат, що не відповідають нормальній потужності прийняти витрати з обробки . (Додаток Ж, пункт 2.5.5). У регламенті вважаємо за доцільне прописати застосування напівфабрикатного варіанту зведеного обліку, що потребує необхідності обліку формування собівартості напівфабрикатів. (Додаток Ж, пункт 2.5.6).

З огляду на те, що досліджуване підприємство не здійснює фінансову та інвестиційну діяльність та не має у складі активів та зобов'язань фінансових інструментів та валютних ресурсів, ці аспекти облікової політики у регламенті прописувати не потрібно.

Підприємство формально є платником податку на прибуток, що потребує уточнення облікової політики в частині відстрочених податкових активів та відстрочених податкових зобов'язань, проте підприємство не відображає в обліку витрат з нарахування податку на прибуток. Більш докладно ці аспекти будуть висвітлені у розділі 3.3 кваліфікаційної роботи.

З огляду на достатньо складний виробничий процес і специфіку оподаткування для досліджуваного підприємства більш прийнятним є варіант з

виокремлення відповідними розділами управлінської складової облікової політики (розділ 2, кваліфікаційної роботи) та облікової політики з метою оподаткування (розділ 3, кваліфікаційної роботи).

Вважаємо за доцільне підприємству звернутися на засадах аутсорсингу до науковців або до аудиторських структур із замовленням щодо обґрунтування базових аспектів облікової політики в частині витрат та формування собівартості. Досліджуване підприємство не здійснює товарних операцій з пов'язаними особами, що визначає недоцільність висвітлення цього аспекту в регламенті. Додатками Ж та З представлено узагальнення регламенту в частині організаційної та методичної складових облікової політики ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» та робочий план рахунків відповідно до наведених вище рекомендацій.

3.2. Розширення можливостей використання елементів облікової політики ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» в сфері прийняття управлінських рішень та оптимізації оподаткування

У результаті дослідження внутрішніх регламентів та облікової практики є можливим зазначити, що на підприємстві бухгалтерський облік спрямовано на формування звітності та майже не реалізовано управлінські аспекти облікової політики. Відповідно є необхідним на основі врахування організаційної та галузевої специфіки визначити ті елементи облікової політики, що можуть бути використані при впровадженні елементів (на першому етапі) та у подальшому системи управлінського обліку. Стосовно облікової політики для оподаткування є необхідним забезпечити прозорість формування податкових наслідків та з метою профілактики штрафних санкцій розробити напрями удосконалення облікової політики.

У фаховій літературі мають місце різні підходи щодо доцільності або недоцільності розробки розділу «Облікова політика для управлінського обліку» (Додаток Ж) у загальному регламенті або розробки окремого регламенту

облікової політики для управлінського обліку. Прибічники другого варіанту аргументують його тим, що інформація внутрішньогосподарського — управлінського обліку становить комерційну таємницю і не потрібно розкривати навіть методичні підходи до його формування. [97] Для підприємства на першому етапі впровадження елементів управлінського обліку вважаємо прийнятним управлінський аспект облікової політики прописати окремим розділом регламенту.

За організаційним аспектом облікової політики в частині управлінського обліку є необхідним визначити організаційну форму ведення управлінського обліку. На нашу думку, є доцільним об'єднання планово-економічного відділу та бухгалтерії із підпорядкуванням головному бухгалтеру та впровадження посади бухгалтера з виробничого обліку.

Поєднання фінансових та управлінських аспектів обліку витрат у фаховій літературі має назву «інтегрований метод». В основі цього методу використання єдиного бухгалтерського інструментарію для вирішення всієї сукупності облікових завдань: для обліку формування фінансових результатів та для обліку формування витрат та собівартості готової продукції і здійснення контролю їх формування.

Цей підхід, що полягає в об'єднанні рахунків витрат виробничого обліку та фінансових рахунків, уможливорює економію трудових витрат обліково-економічного персоналу. За використання такого методу бухгалтерській службі ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» має бути підпорядковано планово-технологічний підрозділ з впровадженням посади бухгалтера з обліку виробництв. На цей відділ доцільно покласти ведення аналізу незавершеного виробництва, визначення показника «нормальна потужність» та розподіл загальновиробничих витрат виробничих підрозділів. При цьому є необхідним при розробці посадових інструкцій визначити обов'язки з ведення контрольних рахунків витрат і контрольних фінансових рахунків.

Важливим питанням організації управлінського обліку є визначення варіанту його організації, зокрема варіант інтегрованої або автономної

організації. На нашу думку, на першому етапі впровадження елементів управлінського обліку доцільною є інтегрована форма з розробкою загального робочого плану рахунків, що поєднує фінансовий та виробничий облік. Проте, за цим варіантом потребує поглиблення аналітика в частині витрат основного виробництва (Додаток 3), введення рахунку 25 «Напівфабрикати» з аналітичними рахунками за їх видами та рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» із субрахунками за видами виробництв. До організаційних аспектів облікової політики в управлінському обліку відноситься перелік центрів затрат та центрів відповідальності, а також система внутрішнього контролю.

Важливим аспектом управлінської облікової політики є фіксація рішення підприємства щодо використання або невикористання рахунків 8 класу «Витрати за елементами». Досліджуване підприємство складає фінансову звітність у повному обсязі із включенням розділу «Елементи операційних витрат», проте рахунки 8 класу «Витрати за елементами» не використовує, що знецінює аналітичні якості звітності та потенційно впливає на наявність похибок. Доцільно запровадити використання транзитних рахунків 8 класу.

При розробці розділу Наказу з облікової політики для управлінського обліку необхідно уточнити діючі та розробити необхідні посадові інструкції, що є обов'язковою організаційною передумовою. Особливістю методичного аспекту розділу регламенту облікової політики для управлінського обліку є те, що він має включати як варіанти відображення в обліку витрат і формування собівартості згідно з нормами чинного законодавства, так і форми і методи відображення виробничої діяльності, що визначені безпосередньо підприємством та враховують його специфіку.

На думку деяких науковців [97] технічні аспекти облікової політики для цілей управлінського обліку повинні передбачати різні складові елементи, що проілюстровано у таблиці 3.1:

Таблиця 3.1

Організаційні елементи облікової політики з управлінського обліку

Технічні елементи	Сутність технічних елементів	Вимоги до їх формування
Робочий План рахунків бухгалтерського обліку	Поглиблена аналітика для здійснення управлінських та контрольних функцій.	Враховує організаційну та виробничу структуру і потреби як фінансового так і управлінського обліку витрат та формування собівартості.
Форми первинних документів	Розглядаються ті, що не представлені типовими формами	Забезпечують мультिवаріантність оцінки (наприклад FIFO) та порівняння фактичних та нормативних витрат
Регістри управлінського обліку	Забезпечення сукупності даних, які необхідні внутрішнім користувачам для управління виробничо-фінансовою діяльністю підприємства	Визначення переліку об'єктів, за якими необхідно розробити і затвердити форми реєстрів управлінського обліку
Спосіб ведення реєстрів	Ручний спосіб (на паперових носіях) або з використанням комп'ютерної техніки (в електронному вигляді з подальшим виведенням на паперовий носій)	Рішення щодо комп'ютерного ґрунтується на порівняльному аналізі програмних продуктів на ринку України.

Джерело : побудовано автором за даними [97]

Досліджуване підприємство використовує для формування облікової інформації комп'ютерну техніку та програмне забезпечення, що є ліцензійним, проте не використовує програмні продукти, що уможливають комп'ютеризацію виробничого обліку та впровадження елементів управлінського обліку.

На підставі огляду в мережі інтернет пропозицій щодо вітчизняних програмних продуктів в сфері обліку та управління вважаємо за доцільне рекомендувати підприємству використовувати програмне забезпечення для автоматизації обліку підприємств — «Афіна» [98]. За даними розробників система охоплює як класичні облікові задачі так і специфічні управлінські, що проілюстровано рис.3.1.



Рис.3.1. Облікові задачі, що реалізуються програмним продуктом «Афіна»

Джерело : розроблено автором за даними [98]

Також, запропонований програмний продукт передбачає можливості управління конкурсними закупівлями (тендерами), управління персоналом, управління діловодством та забезпечує повний процес повного бухгалтерського обліку в одному сервісі. Для малого та середнього бізнесу (досліджуване підприємство є середнім) вартість одного робочого місця складатиме від 1680 грн, для потреб виробничої бухгалтерії та кооперування виробничої звітності з фінансовою є доцільним придбати 4 пакети такого програмного забезпечення [98].

Облікова політика управлінського обліку має цільову спрямованість на формалізацію звітів для забезпечення менеджерів різного рівня та керівника підприємства інформацією щодо: процесу виробництва, дотримання технологічних вимог формування витрат відповідно до нормативу та

відхилення від нормативу; чинники, що обумовлюють відхилення та конкретних винуватців цих відхилень.

У разі використання такої звітності в практичній діяльності досліджуваного підприємства є можливим визначити внесок конкретних підрозділів та їх керівників до загальних результатів. Такий підхід доцільно пов'язати з формуванням показників преміювання або депреміювання.

Не зважаючи на те, що розробка облікової політики для управлінського обліку є достатньо витратним процесом, при ретельному обґрунтуванні елементів та належному впровадженні ці витрати є економічно виправданими.

Загальновизнаним є необхідність при розробці такого елементу облікової політики в управлінському обліку як метод обліку витрат максимально враховувати галузевий аспект та технологічні особливості виробництва, що також справедливо і стосовно методів калькулювання собівартості, при цьому саме професійне судження керівника облікової служби має бути визначальним при виборі методів обліку витрат та калькулювання собівартості.

На досліджуваному підприємстві цим аспектам не приділяється належна увага так, як це було зазначено у попередніх розділах, реалізується лише планова функція управління стосовно витрат, а облікова й контрольна є недостатньо реалізованими.

Так, на практиці об'єктом обліку витрат на підприємстві є сукупна собівартість реалізованої продукції, при цьому порушуються вимоги НП(С)БО 16 «Витрати» щодо розподілу загальновиробничих витрат. Відповідно використовується котловий метод обліку витрат, а єдиним напрямом групування витрат є витрати, що відносяться на виробництво та витрати періоду: витрати збутової діяльності та адміністративні витрати.

Підприємство має фінансові ресурси, відповідно є доцільним рекомендувати замовити розробку системи внутрішніх реєстрів та звітності на засадах аутсорсингу аудиторській фірмі або спеціалізованому консалтинговому підприємству. При цьому є обов'язковим співпраця з розробниками та чітка постановка завдань.

На думку провідних науковців, «створення інформаційної бази про виробничі витрати підприємства можливе тільки на основі системи обліку, побудованої адекватно до організаційних та технологічних особливостей діяльності підприємства та зосередженої на потребах користувачів бухгалтерської інформації, як внутрішніх, так і зовнішніх» [99].

Вибір методу обліку витрат та об'єктів обчислення собівартості має враховувати характер виробництва та організацію виробничих процесів. При цьому вважається більш об'єктивним підхід, що ґрунтується на формуванні витрат у розрізі аналітичних статей одночасно з їх фіксацією за елементами.

Досліджуване підприємство здійснює виробництво у відповідності з отриманими замовленнями, відповідно при прийманні замовлень розробляється технологічна карта. Отож, доцільно при веденні виробничого обліку поєднати технологічну карту, що розробляється на відкрите замовлення з оперативним обліком витрат, де буде фіксуватись інформація про витрати, як у розрізі статей витрат за нормативною вартістю, так і порівняння з плановими витратами.

Таким чином, на підставі відкритого замовлення буде здійснюватися відпуск матеріалів та фіксуватись фактичні витрати, що в оперативному режимі може бути порівняно з нормативними та оперативно будуть встановлюватись відхилення.

У таблиці 3.2 наведено недоліки та переваги позамовного метода виробництва у поєднанні з методом оцінки для управлінського обліку продукції за прямими витратами (директ-костинг) з елементами нормативного методу.

Відповідно до прийнятого способу формування інформації: накопичення поточних витрат за нормами і одночасно фіксація відхилень від них, або без врахування відхилень, визначають нормативний і безнормативний методи обліку.

Таблиця 3.2

Позамовний метод обліку прямих змінних витрат: недоліки та переваги

Метод	Переваги	Недоліки
-------	----------	----------

Позамовний метод	Визначення собівартості кожної окремої одиниці виготовленої продукції, що є дуже інформативним для управлінського обліку	Складність оперативного контролю рівня витрат, складний процес інвентаризації незавершеного виробництва, громіздкість аналітичного обліку
Директ-костинг	Точний аналіз маржинального доходу, значна інтеграція фінансового та управлінського обліку, звітність дає оперативну інформацію про поточну рентабельність продукції	Відсутність інформації про повну фактичну собівартість продукції, як наслідок – не обґрунтоване формування ціни реалізації

Джерело : побудовано автором за даними [99]

Нормативний метод трактується виключно як метод обліку витрат і його реалізація пов'язується із сферою праці облікового персоналу. На думку багатьох практиків, це обумовило формальний характер реалізації такого методу, тому більш прийнятним є його поширення не лише на облікові процедури, але й на планування, організацію виробництва, а також оперативне управління процесом формування собівартості на основі оперативної облікової інформації про відхилення від норм.

Відповідно, створення єдиної обліково-економічної служби з підпорядкованим відділом виробничого обліку буде сприяти реалізації впровадження нормативного методу обліку на підприємстві. Необхідною передумовою ефективної реалізації елементів нормативного методу обліку є затвердження виробничих норм, оперативний їх перегляд у зв'язку із змінами технології та сировини.

При використанні нормативного методу в Наказі про облікову політику має бути прописано обраний підхід щодо відображення відхилень, а саме:

- організація поточного обліку відхилень від діючих норм витрат;
- спосіб накопичення відхилень за центрами витрат та відповідальності;
- методика розрахунку частки відхилень, що припадають на калькуляційну одиницю.

Більш прийнятним для підприємства є такі методи обліку відхилень: документування та інвентарний метод. При застосуванні методу обліку витрат директ-костинг, що базується на оцінці продукції за прямими витратами,

непрямі витрати не розподіляються на об'єкти обліку витрат, а обліковуються як витрати періоду і відносяться на рахунки фінансових результатів, в тому періоді в якому вони були здійснені.

Цей підхід не відповідає НП(С)БО 16, але для встановлення відхилень суто технологічних та формування показників преміювання виробничого персоналу він є прийнятним для управлінського обліку. Відповідно у фінансовій бухгалтерії на підставі розрахунку показника нормальна потужність та встановленні постійної частки нерозподілених загальновиробничих витрат, що надається виробничою бухгалтерією буде здійснено аналіз відхилень. Саме цей підхід є рекомендовано зазначити в регламенті з облікової політики.

Формування облікової політики з метою оподаткування має бути спрямовано на такі цілі:

- оптимізація оподаткування;
- прозорість та відповідність чинному законодавству формування податкових наслідків з метою профілактики штрафних санкцій.

При здійсненні аналізу типових помилок, яких припустилися платники податків при складанні наказів з облікової політики, провідні фахівці відомої аудиторської фірми KPMG зауважили, що до складання облікової політики слід підходити зважено та приділити цьому документу необхідний час, при цьому необхідно уникати ситуацій, що можуть привести до неоднозначного трактування та негативних податкових наслідків і судових процедур.

Відповідно, для управління податками та профілактики штрафних санкцій має бути представлено у регламенті з облікової політики її податковий аспект, що не здійснено досліджуваним підприємством [100].

ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ», як було зазначено у підрозділі 2.4. кваліфікаційної роботи, є платником ПДВ та користується пільговою «нульовою» ставкою. На нашу думку, така редакція нормативного документу має певну суперечливість. Так, «0%» ставка залишає за підприємством право на податковий кредит, а пільга з ПДВ не передбачає права на податковий кредит.

Відповідно підприємство має певні проблеми, так, при здійсненні перевірок, представники податкової служби донараховували податкові зобов'язання до сплати та не повертають суми податкового кредиту, що заявлені підприємством. Так, підприємство мало дебіторську заборгованість відповідно до балансу станом на 01.01.2023 року у сумі 4 858 тис. грн. за розрахунками з бюджетом. Підприємство подавало позов до судових органів та цей позов виграло [101].

На нашу думку, у разі наявності додатку до Наказу з облікової політики з посиланням на норми законодавства та прозорості формування показників з податкової звітності з ПДВ такої ситуації б не виникло. Так, є необхідним оптимізувати робочий план рахунків та привести його у відповідність до вимог чинного законодавства. Діючим робочим планом рахунків на підприємстві передбачено ведення обліку розрахунків з ПДВ на рахунку 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами (ПДВ)», до того ж не виокремлено субрахунки другого порядку в частині податкових зобов'язань та податкового кредиту.

Регламентування формування облікової політики в частині розрахунків з бюджетом за ПДВ в Україні до 09.08.2019 р. здійснювалось на підставі Інструкції №141 [102], яка була розроблена відповідно до ЗУ «Про ПДВ» і її було скасовано саме внаслідок втрати чинності цього закону.

Після чого платники податків на підставі врахування вимог Податкового кодексу, Типового плану рахунків та особливостей господарської діяльності мають розробити елементи облікової політики та оновлювати її у разі необхідності при внесенні змін до облікових стандартів та податкового законодавства.

Згідно з побудовою типового плану рахунків для обліку розрахунків з бюджетом з ПДВ відокремлено такі субрахунки – 641 «Розрахунки за податками», 643 «Податкові зобов'язання», 644 «Податковий кредит» та 315 «Спеціальні рахунки в національній валюті» — для відображення коштів, що надходять в частині розрахунків ПДВ та оплати податкових зобов'язань:

– На субрахунку 641 «Розрахунки за податками» ведеться облік розрахунків за ПДВ, що нараховуються та сплачуються відповідно до чинного законодавства;

– На субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» призначено для обліку ПДВ, відповідно до суми попередньої оплати за готову продукцію, товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню;

– На субрахунку 644 «»Податковий кредит» типовим планом рахунків передбачено ведення обліку ПДВ в частині прав підприємства на податковий кредит.

При розробці регламенту з облікової політики є необхідним передбачити субрахунки другого і третього порядків до субрахунків 643 «Податкові зобов'язання» та 644 «Податковий кредит». Підприємства платники ПДВ в межах облікової політики самостійно приймають рішення щодо введення додаткових субрахунків, і яких саме.

Ми вважаємо, що для забезпечення прозорості формування податкових наслідків та уникнення непорозумінь при проведенні камеральних та документальних перевірок податковими органами доцільно прописати поглиблену аналітику в частині розрахунків з обліку ПДВ у регламенті та робочому плані рахунків.

Аналітичні субрахунки з метою формування податкових наслідків та складання податкової звітності вважаємо за доцільно відкрити такі:

- 315/ПДВ «Розрахунки у Казначействі — ПДВ»;
 - 642.1 «Розрахунки за ПДВ». Основний рахунок ПДВ, на якому відображається сума нарахованого та сплаченого ПДВ;
 - 642.2 штраф «Розрахунки з бюджетом за штрафними санкціями ПДВ».
- Таке розмежування дозволить відстежити заборгованість за штрафами, пов'язаними з ПДВ, та її погашення. Оскільки штрафи сплачуються не на електронний рахунок, а безпосередньо до бюджету.

Недосконалість системи обліку розрахунків із бюджетом за ПДВ та ускладнення складання податкової звітності призводять до можливих методичних похибок та помилок підприємств. Така ситуація зумовлює необхідність впорядкування організаційних та методичних аспектів формування облікової політики з метою інформаційного забезпечення формування податкової звітності (стосується як первинного так і фінансового та податкового обліку).

ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» здійснює роздрібний продаж у фірмовому магазині та виконує різні замовлення одних і тих саме клієнтів. Відповідно доцільно рекомендувати підприємству зафіксувати у Наказі про облікову політику рішення стосовно виписки зведених та підсумкових податкових накладних.

Зведена податкова накладна оформлюється за операціями, що носять безперервний або ритмічний характер. Досліджуваному підприємству для постійних замовників (більше одного на місяць замовлення) є доцільним прописати рішення щодо виписки та реєстрації зведеної накладної із зазначенням дати, наприклад «на 25 число кожного місяця», також необхідно узгодити це в договорах із замовниками.

Саме розробка елементів облікової політики з врахуванням вимог чинного законодавства, інформаційних запитів складання податкової звітності та особливостей господарської діяльності підприємства дають можливість це реалізувати. Таблицею 3.3 нижче проілюстровано пропозицію щодо відкриття аналітичних рахунків за рахунком 643 «Податкові зобов'язання».

Таблиця 3.3

Рекомендації з податкового аспекту облікової політики
(рахунок 643 «Податкові зобов'язання»)

Субрахунок та назва	Призначення рахунку
643.1 «Податкові зобов'язання підтверджені»	На цьому рахунку за дебетом відображуються податкові зобов'язання з ПДВ за зареєстрованими у ЄДРПН податковими накладними.

643.2 «Податкові зобов'язання за незареєстрованими ПН»	Залишок цього субрахунку відображує те, що мало місце постачання товарів, робіт, послуг звітного періоду, за якими податкові накладні ще не складені та/або не зареєстровані у Єдиному реєстрі. Такий підхід обумовлено потребою постійного контролю відповідності вимогам чинного законодавства щодо своєчасності реєстрації податкових накладних.
643.3 «Податкові зобов'язання, що підлягають коригуванню»	Облік ПДВ на цьому субрахунку уможлиблює відображення сум нарахованих компенсуючих податкових зобов'язань за розрахунками з ПДВ відповідно до норм чинного законодавства.
643.4 «Податкові зобов'язання (роздріб)»	Цей субрахунок для досліджуваного підприємства є доцільним з огляду на наявність фірмової торгівлі. Відповідно вважаємо, що за магазином доцільно складати не разову, а підсумкову податкову накладну.

Джерело : розроблено автором відповідно до чинного законодавства та особливостей діяльності підприємства.

Також необхідно оптимізувати робочий план рахунків у частині розрахунків за податковим кредитом та визначити рівень аналітики за розрахунками з контрагентами: у розрізі замовлень, або замовників, що дозволить ефективно відстежувати та аналізувати фінансові взаємодії, сприяючи більш деталізованому контролю над витратами та прибутками підприємства.

У таблиці 3.4, наведеній нижче, проілюстровано пропозиції щодо побудови аналітики за рахунком 644 «Податковий кредит».

Таблиця 3.4

Рекомендації з оптимізації робочого плану рахунків в частині податкового кредиту (рахунок 644 «Податковий кредит»)

Субрахунок та назва	Призначення рахунку
644.1 «Податковий кредит підтверджений»	На цьому рахунку обліковується податковий кредит з ПДВ за зареєстрованими постачальниками податкових накладних у ЄРПН.
644.2 «Податковий кредит непідтверджений»	На цьому рахунку дебетове сальдо ПДВ на кінець періоду надасть інформацію, що забезпечить більшу оперативність контролю.
644.3 «Податковий кредит, що підлягає коригуванню»	На цьому рахунку доцільно вести облік коригувань податкового кредиту з ПДВ за бухгалтерськими довідками, за помилково отриманими або не отриманими від

	контрагента податковими накладними та розрахунками коригування тощо.
--	--

Джерело : розроблено автором відповідно до чинного законодавства та особливостей діяльності підприємства.

Вважаємо за доцільне для ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» прописати у Наказі про облікову політику варіант ведення аналітичного обліку розрахунків та формування податкових наслідків у розрізі за окремими угодами — контрактами. Таким чином на нашу думку, в Наказі про облікову політику підприємства (податковий аспект), зокрема у розділі «Організація обліку розрахунків з ПДВ» необхідно конкретизувати такі питання:

- затвердити перелік документів, які будуть використовуватися для бухгалтерського обліку та обліку розрахунків з ПДВ згідно з податковим законодавством та нормативним регламентом ведення фінансового обліку;
- встановити механізм визначення нарахування зобов'язань до бюджету окремо при виникненні зобов'язань за першою подією: грошові кошти або відвантаження;
- доповнити робочий план рахунків необхідною аналітикою;
- надати перелік контрагентів за розрахунками з якими виписується зведена податкова накладна.

Також, підприємство як платник ЄСВ припускається помилок у робочому плані рахунків. Так, неправомірно представлено аналітику, зокрема в робочому плані рахунків мають місце такі рахунки:

- 651«Розрахунки за пенсійним забезпеченням»;
- 652«Розрахунки за соціальним страхуванням»;
- 653«За страхуванням на випадок безробіття».

Рекомендовано відповідно до робочого плану рахунків ввести рахунок 651«Розрахунки за ЄСВ» та рахунок 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» для нарахування лікарняних за рахунок фонду соціального страхування. Також є необхідним забезпечити постійний контроль

відповідності критеріям застосування пільгової ставки нарахування ЄСВ. Відповідно необхідно зафіксувати в посадовій інструкції бухгалтера з розрахунків з оплати праці такі обов'язки.

У періоді, що досліджувався, законодавство, яке регулює питання застосування податкових пільг підприємствами та організаціями, було неузгодженим та недосконалим, що ускладнювало контроль за обґрунтованістю та законністю застосування таких пільг, цільовим використанням вивільнених коштів. Підприємство за досліджуваний період не сплачувало податок на прибуток, але й не обраховувало вивільнені кошти та цільовий характер їх використання.

Досліджуване підприємство, відповідно з чинним законодавством відповідно до державної соціальної політики користується правом не сплачувати податок на прибуток, а залишати його і спрямовувати на цілі, визначені чинним законодавством. Ми вважаємо, що досліджуване підприємство як і інші суб'єкти системи УТОГ мають представити в обліку той податок на прибуток, який звільнено як вид цільового фінансування. Згідно з нормами НП(С)БО 15 «Дохід», є необхідним визнавати доходами від цільового фінансування кошти, що вивільняються від оподаткування у зв'язку з наданням пільг із податку на прибуток підприємств упродовж тих періодів, у яких були визнані витрати, пов'язані з виконанням умов такого фінансування.

Відповідно підприємству необхідно ввести до робочого плану рахунків рахунок 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування». На цьому субрахунку має узагальнюватися інформація про кошти, що вивільняються від оподаткування у зв'язку з користуванням пільгами із податку на прибуток, та їх використання за цільовим призначенням. Відповідно, у звіті про фінансовий результат має бути відображено як нарахування податку на прибуток, так і його спрямування на підтримку осіб, що мають особливі потреби у відповідності з вимогами чинного законодавства.

На основі вивчення організаційних особливостей господарської діяльності, внутрішніх регламентів та облікової практики є можливим визнати, що регламент з облікової політики потребує удосконалення, що пов'язано з необхідністю приведення облікової практики у відповідність з вимогами чинного законодавства та посиленням управлінської орієнтації облікової політики. Обґрунтовано доцільність оновлення регламенту з облікової політики з виокремленням організаційної, методичної, управлінської та податкової складових.

Стосовно організаційної та методичної складових розроблено та запропоновано підприємству регламент з облікової політики, що враховує особливості діяльності та вимоги чинного законодавства.

Рекомендовано підприємству додати до наказу про облікову політику окремий розділ «Облікова політика в управлінському обліку», визначено його структуру та зміст, зокрема, стосовно створення єдиного обліково-економічного підрозділу, використання інтегрованої форми організації управлінського обліку, позамовного методу обліку витрат, впровадження елементів нормативного методу обліку і контролю витрат та використання напівфабрикатного варіанту зведеного обліку витрат.

Відповідно до особливостей ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ», як суб'єкта оподаткування, обґрунтовано рекомендації з організації облікової політики за податковим аспектом, зокрема в частині аналітики обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ та використання підсумкових і зведених податкових накладних, робочого плану рахунків. Рекомендовано підприємству, як платнику податку на прибуток, що користується пільгою, запровадити облік коштів, що вивільняються від оподаткування на відповідному рахунку 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування».

Вважаємо, що впровадження пропозицій стосовно формування облікової політики за управлінським та податковим аспектом будуть сприяти

підвищенню ефективності господарської діяльності та оптимізації оподаткування.

ВИСНОВКИ

На основі узагальнення підходів щодо трактування сутності поняття «облікова політика» в нормативно-правових актах на наукових джерелах, було з'ясовано, що під обліковою політикою слід розуміти важливий інструмент формування інформації, націленої на прийняття ефективних управлінських рішень на різних рівнях управління.

Основними факторами, які впливають на формування облікової політики є принципи, методи і процедури, регламентовані обліковими стандартами та іншими нормативно-правовими документами, які регулюють методологію бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, організаційно-технологічні особливості господарської діяльності суб'єкта формування облікової політики, інформаційні запити управління та особливості оподаткування.

Визначено основні складові елементи облікової політики суб'єктів господарювання, які включають організаційний аспект облікової політики, методичну складову, що передбачає вибір варіативних елементів облікової політики на підставі оцінки варіативних елементів за врахування особливостей господарської діяльності та інформаційних запитів управління. Облікова політика розробляється суб'єктами господарювання як елемент організації фінансового обліку, так і відповідно до потреб ведення управлінського обліку та обліку з метою оподаткування. Відповідно важливими об'єктами облікової політики є управлінська та податкова складові.

В Україні спостерігається процес трансформації формування облікової політики у відповідності з вимогами міжнародних стандартів. Так, вимоги нормативної регламентації формування облікової політики України згідно з НП(С)БО та Методичними рекомендаціями щодо їх застосування, наближені до вимог міжнародних стандартів, хоча міжнародні стандарти передбачають більшу можливість вибору та гнучкість. В межах вітчизняного правового поля формування облікової політики суб'єктам господарювання надано право обирати ті варіанти облікової політики за різними об'єктами, що максимально відповідають організаційним та технологічним особливостям господарської діяльності, а також спрямовані на задоволення інформаційних запитів управління.

З метою врахування організаційно-економічних та технологічних особливостей господарської діяльності базового підприємства при розробці пропозицій щодо удосконалення методологічних аспектів формування

облікової політики ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» проведено їх аналіз та визначено вплив на формування облікової політики.

Встановлено, що досліджуване підприємство здійснює комерційну діяльність, проте його підприємницьку діяльність є можливим визнати як соціальну, адже суб'єкт господарювання є об'єднанням громадян та реалізує комплексні соціальні функції професійного навчання та працевлаштування осіб, що мають особливі потреби, пов'язані із необхідністю компенсації вад слуху. Як соціальне ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» має певні особливості в частині оподаткування діяльності, зокрема, пільгову нульову ставку з ПДВ та є платником податку на прибуток, що має право не сплачувати цей податок, а використовувати його на соціальні потреби, застосовує знижену ставку за ЄСВ.

Аналіз показників фінансово-господарської діяльності ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» за останні роки, а саме 2020-2022 роки, дає підстави визнати стабільну прибутковість та позитивні тенденції динаміки основних показників. Фінансовий стан підприємства є стійким. Оборотноість активів підприємства є достатньо високою та має в цілому позитивну тенденцію динаміки.

Показники, що характеризують оборотноість основних засобів (фондовіддача) та власного капіталу мають позитивну динаміку та відповідають нормативному значенню, проте незважаючи на те, що активи та власний капітал ефективно використовуються підприємством, рівень рентабельності невисокий, що свідчить про необхідність реалізації заходів, спрямованих на підвищення ефективності діяльності, що обумовлює необхідність розробки управлінської складової облікової політики. При здійсненні аналізу показників з'ясовано, що недоліки та похибки облікової політики негативно впливають на об'єктивність результатів аналітичних процедур та ефективність прийнятих управлінських рішень.

Визначено, на підставі дослідження організаційних та методичних аспектів облікової політики підприємства, необхідність їх оптимізації за такими напрямками: облік виробництва, інформаційне забезпечення управління,

усунення невідповідності чинному законодавству в частині витрат, дебіторської заборгованості та формування податкової звітності.

Встановлено, що штучно завищує показники ліквідності та платоспроможності оцінка дебіторської заборгованості без створення резерву сумнівної заборгованості. Невідповідність обліку витрат та формування собівартості вимогам НП(С)БО 16 негативно впливають на інформативність показників фінансової звітності в частині фінансових результатів та формування прибутку з метою оподаткування.

На підставі аналізу господарської діяльності та облікової політики, що використовується підприємством надано практичні пропозиції щодо організаційно-методичного забезпечення облікової політики при формуванні показників фінансової звітності з урахуванням сучасного рівня діджиталізації облікових процесів та за перспективою його розвитку відповідно до використання програмного продукту «Афіна». Так, розроблено і запропоновано підприємству регламент з облікової політики з виокремленням організаційної, методичної та управлінської складових.

Рекомендовано підприємству, з метою оптимізації інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, структуру та зміст розділу «Облікова політика в управлінському обліку», зокрема: створення єдиного обліково-економічного підрозділу, використання інтегрованої форми організації управлінського обліку, позамовного методу обліку витрат, впровадження елементів нормативного методу обліку і контролю витрат та використання напівфабрикатного варіанту зведеного обліку витрат.

На підставі аналізу впливу елементів облікової політики на процеси оподаткування підприємства та особливостей ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ», як суб'єкта оподаткування, обґрунтовано рекомендації з організації облікової політики за податковим аспектом, зокрема в частині аналітики обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ та використання підсумкових і зведених податкових накладних, робочого плану рахунків, запровадження обліку коштів,

що вивільняються від оподаткування на рахунку 481 «Кошти, вивільнені від оподаткування».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Верховна Рада України : веб-сайт. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020 (дата звернення: 14.11.2023).

2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 15.11.2023).
3. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73 (із змінами та доповненнями)
4. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 16.11.2023).
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2013 року [Електронний ресурс]. - Режим доступу:
http://minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=394683&cat_id=393571
(дата звернення: 17.11.2023).
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137. [Електронний ресурс] — Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99> (дата звернення: 18.11.2023).
7. Кодекс законів про працю України : закон України від 10.12.1971 № 322-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 19.11.2023).
8. Податковий кодекс України : Закон України від 19.05.2011 р. № 3393-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 48-49. Ст. 536 (дата звернення: 20.11.2023).
9. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. –Режим доступу : <http://law.dt-kt.com/nakaz-ministerstva-finansiv-ukrayiny-13>. (дата звернення: 22.11.2023).

10. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореферат / Т.В. Барановська. – К., Національний аграрний університет, 2005. – 21 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студ. вузів спец. 7.050106 “Облік і аудит”] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
12. Дерій В.А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві: курс лекцій / В.А. Дерій. – Тернопіль: Джура, 2003. – 92 с.
13. Житний П. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №3. – С. 19 – 22.
14. Ловінська Л.Г. Про національну облікову політику в Україні / Л.Г. Ловінська // Економіка України: політико-економічний журнал. – 2006. – № 4. – С. 22–2
15. Пантелійчук Л. Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства / Л. Пантелійчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №9. – С. 3 – 11.
16. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: [навч. посібник]. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 141 с.
17. Сук П. Облікова політика підприємства / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 1. – С. 2-4.
18. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник / В.Г. Швець. – К.: Вид-во «Знання», 2004. – 447 с.
19. Герасимович І. А. Організація облікової політики сучасного підприємства. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 7. С. 49–53.
20. Щирба М.Т., Щирба І.М., Щирба М.М. Облікова політика як інструмент організації управлінського обліку на підприємстві. Економіка і суспільство. 2017. № 8. С. 830-837.
21. Тесак О. В. Облікова політика як інструмент організації бухгалтерського обліку / О. В. Тесак // Науковий вісник Ужгородського національного

- університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2018. - Вип. 21(2). - С. 97-100. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2018_21\(2\)_22](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2018_21(2)_22) (дата звернення: 22.11.2023).
22. Радіонова Н. Облікова політика як методологічна основа управління підприємством / Н. Радіонова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – №2-3. – С.53-60.
23. Правдюк, Н. Л., Л. В. Коваль, О. В. Коваль. "Організація процесу формування облікової інформації для прийняття управлінських рішень: теорія, методологія: Монографія." Київ:«Центр учбової літератури». 2021. 492 с. (2021).
24. Яцишин, С. Р. Аспекти формування облікової політики підприємства [Текст] / С. Р. Яцишин //Економічні науки. – Серія “Облік і фінанси”. – Випуск 8 (29). – Ч.4. – 2011.
25. Кужельний М., Лінник В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : КНЕУ, 2001. 334 с
26. Лисенко Н.М. Облікова інформація в системі управління підприємства (на прикладі житловокомунального господарства) // Формування ринкових відносин в Україні. - 2005. - № 9(52). - С. 62-68.
27. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навчальний посібник. - К.: Знання-Прес, 2003. - 349 с
28. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004 / [упорядкув С.Ф. Голов]; ч. 1., перекл. з англ. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с.
29. Чумаченко М.Г. Управлінський облік потребує підтримки / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 5. – С. 3-7.
30. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко. – К. : Автоінтерсервіс, 1996. – 554 с.

31. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання : монографія / О.В. Карпенко. – Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
32. Лучко М.Р. Основи управлінського обліку в зарубіжних країнах / М.Р. Лучко, В.М. Мариновський. – Тернопіль : Поліграфіст, 1992. – 24 с.
33. Колос І.В. Формування раціональної облікової політики підприємства / І.В. Колос // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 47. – С. 47–54
34. Щирба М. Проблеми документального оформлення облікової політики підприємства та шляхи їх вирішення / М. Щирба // Економічний аналіз: збірник кафедри економічного аналізу ТНЕУ. – Тернопіль, 2010. – № 5. – С. 380-383
35. Черній М.Я. Формування облікової політики підприємства на основі організаційно-технологічних особливостей діяльності / М.Я. Черній // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_2/43.pdf. (дата звернення: 23.11.2023).
36. Стеців І.І. Організація облікового процесу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України (на прикладі малих підприємств): автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І.І. Стеців; Львівська комерційна академія. – Львів, 2002. – 19 с.
37. Каламбет С.В., Іванов С.І., Півняк Ю.В. Методологія наукових досліджень: навч. посіб. Дн-вськ: Вид-во Маковецький, 2015. 191 с. URL: <https://pgasa.dp.ua/wp-content/uploads/2017/10/3-1.pdf> (дата звернення: 23.11.2023).
38. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку. Монографія / В.А. Кулик. – Полтава: ВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.
39. Свірко С.В. Організація бухгалтерського: Навч. посібник / С.В. Свірко. – К.: КНЕУ, 2004. – 380 с.

40. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення: 25.11.2023).
41. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. № 1213, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 25.11.2023).
42. Голов С. Ф. Генезис управлінського обліку. Бухгалтерський облік і аудит, 2017. №7-8. С.2-24. URL : https://mrkt.mim.kyiv.ua/ftp/t_articles/G_BOA_7-8_2017.pdf (дата звернення: 25.11.2023).
43. Корягін М. В. Бухгалтерський облік в управлінні діяльністю підприємством : підручник / М. В. Корягін // М. В. Корягін, П. О. Куцик, В. І. Бачинський, О. А. Полянська, С. І. Головацька. – Львів : Видавництво ЛТЕУ, 2018. – 282 с.
44. Приходько, І. П., Павлова, Г. Є. Основні принципи формування облікової політики. Вісник Дніпропетровського державного аграрного університету, (2013), 177-181.
45. Петрук О.М. Облікова політика підприємства в системі регулювання бухгалтерським обліком/О.М. Петрук, Т.В. Барановська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2005. – Вип. 3. – С. 133–153
46. Барановська Т.В. Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 3 (25). – С. 18-26.
47. Бірюк О. Г. Формування облікової політики щодо малоцінних та швидкозношуваних предметів / О. Г. Бірюк // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. пр. / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана» ; редкол.: А. М. Мороз (відп. ред.) [та ін.]. – Київ : КНЕУ, 2008. – Вип. 12. – С. 197–203.

48. Боримська К.П. Робочий план рахунків у системі облікової політики підприємства: принципи та підходи до формування / К.П. Боримська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vdnuet/econ/2010_4/Borimska.pdf
49. Войналович О.П. Оптимізація положень розпорядчого документу з облікової політики / О.П. Войналович // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – Вип. 7, ч. II. – С. 288-296.
50. Войтенко Т. Облікова політика-2010: головне / Т. Войтенко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html?id=12039>
51. Гевлич І. Г. Облікова політика в рамках системи регулювання бухгалтерського обліку сучасного будівельного підприємства. / І. Г. Гевлич, Л. Л. Гевлич // Збірник наукових праць Буковинського університету. Економічні науки. – 2012. – Вип. 4. – С. 68- 76.
52. Гейер Е.С. Проблеми суміщення бухгалтерського і податкового обліку запасів / Е.С. Гейер // Вісник ДонДУЕТ. – 2006. – № 4/2. – С. 148-152.
53. Городянська Л. Наказ про облікову політику – основа організації обліково-аналітичної системи підприємства / Л. Городянська // Вісник ТНЕУ. - № 3. - 2007. - С. 140 – 146.
54. Гуйда Л. Як підготувати наказ про облікову політику підприємства / Л. Гуйда // Дебет-кредит. – 2001. – № 3. – С. 17-35.
55. Дроздова Т. Облікова політика підприємства: структура, формування, зміна / Т. Дроздова // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 8. – С. 52-56.
56. Кузьменко Г. І. Обліково-інформаційне забезпечення оцінки податкового потенціалу суб'єкту господарювання: автореферат... канд. екон. наук, спец.: 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльності) / Г. І. Кузьменко. — Одеса : МОН, молоді та спорту Укр. Одеський нац. економічний ун-т, 2012. — 22 с.

57. Руденко О.В. Управлінська спрямованість облікової політики / О.В. Руденко // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. – 2009. – № 4 (20). – С. 98-101.
58. Рузмайкіна І. Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством / І. Рузмайкіна // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekonomist/2010_5/36_41.pdf
59. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія / М.Т. Щирба. - Т.: ТНЕУ, 2011. - 338 с.
60. Щирба М.Т. Організаційний аспект аудиту облікової політики / М.Т. Щирба, І.М. Щирба // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/3560/>
61. Щирба М.Т. Організаційні та методичні засади аудиту ефективності облікової політики підприємства в системі управлінського обліку / М.Т. Щирба, І.М. Щирба // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2012_2/197.pdf
62. Ягмур К. А. Принципи побудови облікової політики підприємства / К.А. Ягмур // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/15_NPN_2009/Economics/46816.doc.htm
63. Яцишин С.Р. Облікова політика: формування та контроль за її дотриманням / С.Р. Яцишин // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vlca_ekon/2011_36/107.pdf
64. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
65. Пушкар М.С. Філософія обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
66. Патарідзе-Вишинська М.В. Облікова політика: теорія і практика / М.В. Патарідзе-Вишинська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/e-journals/eui/2009_1/09pmvtip.pdf

67. Островерха Р.Е. Шляхи удосконалення організації облікового процесу / Р.Е. Островерха // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2010_1/118.pdf
68. 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.
69. Облікова політика підприємства // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://credobooks.com/oblikova-politika-pidpriyemstva> (дата звернення: 12.12.2023).
70. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 326 с.
71. Міняйло В. Як скласти наказ про облікову політику / В. Міняйло // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/show/1cid02811.html>
72. Полянська О.А. Управлінський облік товарних запасів / О.А. Полянська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/torg/2009_10/10.pdf
73. Рузмайкіна І.В. Облікова політика підприємства – системний підхід до вироблення / І.В. Рузмайкіна // Вісник соціально-економічних досліджень. Вип. 19 / Одес. держ. екон. ун-т. — Одеса: ОДЕУ, 2005. – С. 261-267.
74. Олійник Я.В. Методичні аспекти облікової політики підприємств / Я.В. Олійник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2012_721/39.pdf
75. Шевчук В. Р. Стратегічний управлінський облік як інформаційне підґрунтя стратегічного менеджменту підприємства [Електронний ресурс] / В. Р. Шевчук. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/25410/1/57-417-422.pdf>
76. Яременко Л. М. Проблеми впровадження управлінського обліку на підприємстві / Л. М. Яременко // Економічний вісник університету. – 2013. – Вип. 20 (1). – С. 90–94.

77. Всеукраїнська організація осіб з інвалідністю зі слуху Українське товариство глухих [Електронний ресурс]. URL:<https://utog.org/pro-utog/> (дата звернення: 13.12.2023)
78. Обладнання для торгівлі та шкільні меблі ПОГ «Кропивницьке УВП УТОГ» [Електронний ресурс]. URL:<https://utog.uaprom.net/ua/> (дата звернення: 13.12.2023)
79. Opendatabot [Електронний ресурс]. URL:<https://opendatabot.ua/c/03972867> (дата звернення: 13.12.2023)
80. Clarity-project [Електронний ресурс] https://clarityproject.info/edr/03972867/finances?current_year=2022 (дата звернення: 13.12.2023)
81. Система електронного документообігу «М.Е.Дос» [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://www.me-doc.com.ua/> (дата звернення: 14.12.2023)
82. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 292. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.99 р. за №893/4186 (із наступними змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
83. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства Фінансів України за станом на 31.12.1999 № 318. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0027-0> (дата звернення: 15.12.2023)
84. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 (із змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 15.12.2023)
85. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 (із змінами та

- доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.help/article/polozhennyastandard-buhgalterskogo-obliku-9-zapasi> 5
86. Оцінка запасів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. URL: <https://posibniki.com.ua/post-ocinka-zapasiv-zanacionalnimi-ta-mizhnarodnimi-standartami> (дата звернення: 25.12.2023).
87. Щодо підприємств непромислових організацій УТОГ : Лист; ГДПІ України від 22.06.1995 № 14-212/11-2810. <https://zakon.rada.gov.ua/go/v2810225-95> (дата звернення: 17.12.2023)
88. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ МФУ від 7.04.2000р. № 92 (зі змінами і доповненнями) // Бухгалтерія. — 2001. — № 52/2. — С. 43-47.
89. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо створення сприятливих умов для діяльності підприємств та організацій, заснованих громадськими об'єднаннями осіб з інвалідністю URL: Про внесення змін до Податков... | від 05.12.2019 № 344-IX (rada.gov.ua) (дата звернення: 19.12.2023)
90. Яка ставка єдиного внеску застосовується для товариств УТОГ та УТОС? [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://kyiv.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/519035.html> (дата звернення: 20.12.2023)
91. Закон України «Про оплату праці» // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 17. – С. 376–383
92. Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” №. 2464-VI від 08.07.2010 р. [Електронний ресурс] <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2464-17> (дата звернення: 21.12.2023)
93. Рішення Рахункової палати від 10.03.2020 № 5-4 [Електронний ресурс] http://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2020/17-4_2020/Zvit_17-4_2020.pdf (дата звернення: 22.12.2023)

94. Лист Міністерства фінансів України «Методичні рекомендації щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності» від 29.07.2003 р. № 04230-04108.
95. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення: 25.12.2023)
96. НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» від 28 жовтня 2003 р. № 601. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show> (дата звернення: 26.12.2023)
97. Тесак О. В. Особливості формування та реалізації облікової політики підприємства / О. В. Тесак, Р. Л. Хом'як, С. П. Барановська // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : матеріали IV Міжнародної науково-практичної конференції, 24-26 жовтня 2019 року, Львів. — Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2019. — С. 199–200. <https://h-profit.com/blog/top-12-ukrainskih-servisiv-z-finansovogo-ta-skladskogo-obliku/#financial-accounting-services-6>
98. Програмне забезпечення «Афіна» [Електронний ресурс] <http://afinapro.com.ua/> (дата звернення: 27.12.2023)
99. Пастернак Я.П. Вибір методів обліку витрат основної діяльності для потреб управління. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 5. С. 1019–1022. URL: <https://er.chdtu.edu.ua/handle/ChSTU/1424>
100. Облікова політика: огляд типових помилок [Електронний ресурс] <https://kpmg.com/ua/uk/home/media/press-releases/2020/02/accounting-policy-ua.html> (дата звернення: 29.12.2023)
101. Рішення № 112831937 від 14.08.2023 по справі 340/3685/23 (opendatabot.ua): [Електронний ресурс] <https://opendatabot.ua/court/112831937-ec7f2b2cc8c50ee9c2e7af56e52d5c65> (дата звернення: 30.12.2023)
102. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість: затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. № 141. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0284-97>.

ДОДАТКИ