

2. Белебеха І.О. Самоорганізація сільських громад / І. О. Белебеха, В. В. Бакум // Вісник аграрної науки. – 2008. – №9. – С. 59-61.
3. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – №1(22). – С. 11-18.
4. Давидович І.Є. Калькулювання собівартості будівельної продукції та напрямки його вдосконалення / І.Є. Давидович // Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2010. – №6. – С. 224-230.
5. Миронова Ю.Ю. Економічна сутність собівартості продукції та шляхи її зниження / Ю.Ю. Миронова // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2009. – № 3. – С. 160-165.
6. Макконелл К.Р. Економикс: принципы, проблемы и политика: підручник / К.Р. Макконелл, С.Л. Брю. – М. : ИНФРА, 1999. – 974 с.
7. Нагайчук В.В. Основні резерви зниження витрат сільськогосподарського підприємства / В.В. Нагайчук // Економіка АПК. – 2012. – № 1(25). – С.146-149.
8. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : [монографія] / Л.В. Нападівська. – Д. : Наука і освіта., 2000. – 224с.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства Фінансів України за станом на 31.12.1999 № 318. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
10. Про затвердження Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) : наказ Державного комітету промислової політики України : за станом на 2 лютого 2001 р., №47. – Офіц. вид. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

УДК 657.01

**Кірсанова В.В.,**  
*к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту*  
**Пеліпадченко Д.О.**  
*Одеський національний політехнічний університет*

## ВПЛИВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА НА ФОРМУВАННЯ ЙОГО ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

**Постановка проблеми.** Об'єктивна оцінка показників прибутку, наведених у фінансовій звітності, необхідна не тільки для його оподаткування, а й для визначення ступеня надійності фінансового становища підприємства зовнішніми користувачами бухгалтерської звітності та для ефективного управління підприємством. Зазначені причини обумовлюють актуальність дослідження впливу облікової політики на величину прибутку підприємства з метою скорочення різниці між зафіксованою у фінансовій звітності номінальною величиною та його реальною величиною, яка виникає внаслідок впливу застосування різних методів облікової політики.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми впливу облікової політики підприємства на формування його фінансових результатів досліджувались у працях таких відомих вітчизняних та зарубіжних вчених, як Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Ковальов В.В., Олійничук В.М., Пушкар М.С., Соколов Я.В., Сопко В.В., Шеремет А.Д., Щирба М.Т. та ін.

Як зазначають Пушкар М.С., Щирба М.Т., від прийнятої облікової політики залежить не тільки фінансовий результат, а й фінансовий стан підприємства. Повне та правдиве подання інформації про фінансові результати і фінансовий стан підприємства у фінансовій звітності в значній мірі залежить від рівня формування та застосування облікової політики, яка б враховувала умови діяльності підприємства, організаційно-технічні особливості тощо [1, с. 178].

Таким чином, під час дослідження впливу методів облікової політики на фінансові результати доведено, що облікова політика сформована підприємством, відкриває можливості для обрання методичних прийомів, які можуть радикально змінити показники фінансових результатів підприємства.

Внесенням 12.05.2011 доповнень до Закону України № 996-XIV від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] закріплена можливість застосування підприємствами України міжнародних стандартів фінансової звітності. Більшість наукових публікацій вітчизняних авторів на тему облікової політики ґрунтуються на національних стандартах бухгалтерського обліку, а тема облікової політики підприємства, яке застосовує міжнародні стандарти фінансової звітності та її впливу на формування фінансових результатів, залишається у них недостатньо висвітленою.

Також після введення в дію з 19.03.2013 р. Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 [3], удосконалення документів про облікову політику підприємств є актуальною темою і для досліджень облікової політики, яка ґрунтується на національних стандартах бухгалтерського обліку.

Разом з тим, після набуття чинності з 01.01.2011 Податкового кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [4], відбулися зміни у законодавстві України, яке регулює питання визначення фінансових результатів підприємств. У планах Міністерства фінансів України – зробити відправною точкою для податкового обліку фінансовий результат до оподаткування, сформований за правилами П(С)БО або МСФЗ [5, с. 8-10].

Вищезазначені зміни у нормативній базі обумовлюють необхідність у нових дослідженнях впливу облікової політики підприємства на формування його фінансових результатів з урахуванням законодавчого закріплення можливості застосування в нашій державі міжнародних стандартів фінансової звітності, останніх змін у національних стандартах та новацій у законодавстві України, пов'язаних з Податковим кодексом України.

**Постановка завдання.** Завданням цієї статті є огляд основних способів впливу облікової політики на величину прибутку підприємства з урахуванням законодавчого закріплення можливості застосування в Україні міжнародних стандартів фінансової звітності та останніх змін у законодавстві України.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розбіжності звітної та реальної величини прибутку підприємства обумовлені *по-перше*, особливостями самої діючої системи бухгалтерського обліку, відображення у звітності фінансових результатів діяльності підприємства методом нарахувань на відміну від касового методу; *по-друге*, застосуванням регулюючих впливів облікової політики підприємства, тобто особливостями конкретної методики, форми, техніки ведення та організації бухгалтерського обліку на підприємстві [6, с. 188-190; 7, с. 531].

Визначення терміну «облікова політика» в законодавстві України наведене у статті 1 Закону України № 996-XIV від 16.07.1999 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в пункті 3 розділу I Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: *облікова політика* – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [2; 3].

Згідно з параграфом 5 МСБО (IAS) 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 [8].

Методичний аспект облікової політики визначає варіанти відображення в бухгалтерському обліку та отримання інформації про факти господарської діяльності, виходячи з альтернативних способів (приймів) та специфіки діяльності підприємства [1, с. 66].

Вибір облікової політики підприємством, яке складає звітність у відповідності з міжнародними стандартами, не є довільним, а обмежується положеннями стандартів та їх інтерпретацій. Так, відповідно до параграфу 7 МСБО 8, якщо МСФЗ конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, облікову політику чи облікові політики, застосовані до такої статті, слід визначити шляхом застосування МСФЗ. У випадку відсутності МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати *судження* під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація була: а) доречною; б) достовірною [8].

Таким чином, облікова політика може бути як стандартизована, так і нестандартизована [9, с. 41].

Міністерство фінансів України у листі № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 р. «Про облікову політику» запропонувало перелік методів оцінки, обліку і процедур, які має містити розпорядчий документ підприємства про облікову політику підприємства [10].

Також, відповідно до пункту 6 розділу IV Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1, підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності, методів обліку щодо окремих статей звітності [3].

Отже, визначені самостійно підприємством та закріплені у розпорядчому документі про облікову політику принципи оцінки статей звітності, методи обліку щодо окремих статей звітності можуть впливати на величину його фінансового результату; нижче детальніше оглянемо основні з них.

**1. Вибір методу амортизації основних засобів.** Використання прискорених методів амортизації виробничих основних засобів призводить до збільшення собівартості продукції та зменшення суми прибутку, а отже, й податку на прибуток.

МСБО 16 «Основні засоби» передбачає, що метод амортизації, застосований до активу, слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року, а якщо відбулася значна зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі, метод слід змінити для відображення зміненої форми [11].

У національних стандартах *не передбачена* необхідність принаймні щорічного перегляду методу амортизації основних засобів. Відповідно до п.28 П(С)БО 7 «Основні засоби», метод амортизації

об'єкту основних засобів переглядається у разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від його використання [12].

2. *Зміна методу переоцінки основних засобів: шляхом індексації первісної вартості з використанням середньостатистичних коефіцієнтів перерахунку або прямим перерахунком первісної вартості у ціни, які склалися на дату переоцінки на відповідні види основних засобів.* Від обраного методу переоцінки основних засобів залежить сума амортизаційних відрахувань та як результат – величина прибутку та власного капіталу підприємства.

В міжнародних стандартах оцінка основних засобів регламентується МСБО 16, яким передбачено, що суб'єкт господарювання має обирати своєю обліковою політикою або *модель собівартості*, або *модель переоцінки*, і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів [11].

Згідно з пунктом 17 П(С)БО 7, переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Разом з тим, слід зазначити, що у вітчизняній нормативній базі відсутня заборона щодо здійснення переоцінки шляхом прямого перерахунку первісної вартості у ціни, які склалися на дату переоцінки на відповідні види основних засобів [12].

3. *Зміна порядку списання витрат по ремонту основних засобів.* МСБО 16 передбачає, що суб'єкт господарювання не визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів витрати на щоденне обслуговування об'єкта. Навпаки, ці витрати визнаються в прибутку чи збитку, коли вони понесені. Витрати на щоденне обслуговування об'єкта, як правило, – це витрати на заробітну плату та витратні матеріали, а також це можуть бути витрати на незначні деталі [11].

Згідно з підпунктом 139.1.5 статті 139 Податкового кодексу України № 2755-VI від 02.12.2010 р., витрати на придбання, виготовлення, будівництво, реконструкцію, модернізацію та інше поліпшення основних засобів не включаються до складу витрат [4].

Розподіл та відображення в бухгалтерському обліку витрат на поліпшення, ремонт основних засобів згідно з П(С)БО 7 здійснюється за такими напрямками: 1) витрати, пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта основних засобів; 2) витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані (проведення технічного огляду, нагляду, обслуговування, ремонту тощо) та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання. Такі витрати включаються до складу витрат звітного періоду [12].

Разом з тим, нещодавно у в П(С)БО 7 з'явилася положення, яке дозволяє вести бухгалтерський облік ремонтних витрат на податкових засадах: первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством [12].

Тобто, ремонтні витрати, які перевищують 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації на початок звітного року, можуть бути капіталізовані у вартості активу. Таким чином, альтернативна облікова політика щодо ремонтних витрат безпосередньо може впливати на виробничу собівартість продукції та фінансові результати діяльності.

4. *Вибір методу оцінки спожитих виробничих запасів.* Підприємства під час визначення облікової політики згідно з МСФЗ або П(С)БО можуть обирати один з таких способів для визначення собівартості запасів (формули собівартості): 1) конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості (для одиниць запасів, які не є взаємозамінними, та товарів чи послуг, призначених для конкретних проектів); 2) «перше надходження – перший видаток» (ФІФО); 3) середньозваженої собівартості; 4) метод стандартних витрат 5) метод роздрібних цін, можуть використовуватися для зручності, якщо їх результати приблизно дорівнюють собівартості [13; 14].

Середньозважена собівартість може бути обчислена на періодичній основі або з отриманням кожної додаткової партії залежно від обставин суб'єкта господарювання [13].

На думку деяких дослідників, в умовах інфляції оцінка матеріальних витрат за методом середньозваженої собівартості веде до невиправданого заниження собівартості продукції та, як наслідок, до невиправданого завищення прибутку та податку на прибуток [6, с. 192].

5. *Вибір методу визнання доходів від реалізації продукції.* Раніше, п.п. 11.3.1 п. 11.3 ст. 11 Закону України № 334/94-ВР від 28.12.1994 «Про оподаткування прибутку підприємств», який втратив чинність з 01.04.2011, було передбачено, що датою збільшення валового доходу вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають продажу; або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку [15].

Станом на теперішній час, згідно з п. 137.1 ст. 137 Податкового кодексу України дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар [4].

Отже, при діючому методі визнання доходів від реалізації продукції величина нарахованого прибутку не підкріплена реальним надходженням грошової маси на підприємство, оскільки цей метод ініціює відтік грошової маси за рахунок прискорення платежів до бюджету за податком на прибуток. Невелика затримка платежів покупцями може викликати погіршення фінансового стану підприємства. Тому такий метод стимулює підприємства до переходу на попередню оплату продукції, що не відповідає умовам нормальної ринкової економіки.

6. *Вибір способу розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку та калькулювання.* Розподіл непрямих витрат за об'єктами обліку та калькулювання може здійснюватися пропорційно основної заробітної плати виробничих робітників, пропорційно виробничій собівартості або іншими методами, які відображають особливості цього виробництва. Спосіб розподілу непрямих витрат суттєво впливає на точність вирахування собівартості та рентабельності окремих видів продукції, робіт, послуг [6, с. 193-194].

Окрім перерахованих методів, на фінансові результати впливають обрані підприємствами методи оцінки нематеріальних активів та способів нарахування по ним амортизації, розміри резервів майбутніх витрат та платежів, методи визначення величини резерву сумнівних боргів та інше.

**Висновки з даного дослідження.** Наведений перелік основних способів впливу облікової політики підприємства на величину його прибутку (який не є вичерпним) підтверджує висновок про те, що важливе значення у діяльності керівників та бухгалтерів підприємства має формування такої облікової політики, яка не тільки дозволить отримувати за допомогою бухгалтерського обліку повну та об'єктивну інформацію щодо фінансових результатів, але й обрати оптимальну схему оподаткування прибутку підприємства та уникнути необґрунтованого завищення або заниження показників прибутку, що особливо актуально у зв'язку з перспективами використання прибутку, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, як бази розрахунку податку на прибуток.

Перехід українських підприємств на міжнародні стандарти фінансової звітності потребує внесення змін до його облікової політики, які, перш за все, передбачають застосування суб'єктом господарювання під час ведення обліку, при складанні та поданні фінансової звітності, принципів, основ та правил передбачених міжнародними стандартами.

Міжнародні стандарти не передбачають (але й не забороняють) складання окремого розпорядчого документа про облікову політику підприємства. Під час визначення облікової політики підприємства за міжнародними стандартами, доцільним є прийняття за основу документа, який визначає облікову політику за національними стандартами: його положення, що не суперечать міжнародним стандартам необхідно залишити без змін. Принципи обліку, які не відповідають МСФЗ необхідно змінити, при цьому, якщо правила обліку певних операцій мають великі відмінності, необхідно використати той варіант, що призведе до мінімуму витрат праці та матеріальних ресурсів на трансформацію звітності.

Розробка проекту примірною документу підприємства про облікову політику, який міг би бути використаний на практиці під час застосування підприємством міжнародних стандартів фінансової звітності, є завданням подальших досліджень щодо формування облікової політики підприємства під час застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.

### Література

1. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010.–260 с.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. – Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 [Електронний ресурс] / Сайт «Законодавство України» офіційного веб-порталу Верховної Ради України – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=293533](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533).
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=35493&cat\\_id=35489](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=35493&cat_id=35489).
5. Які новації в цьому році очікують бухгалтерський облік / Інтерв'ю з начальником Управління методології бухобліку Департаменту податкової, митної політики та методології бухобліку Міністерства фінансів України Канцуровим О.О. // Все про бухгалтерський облік. –2013. – № 22. – С. 8-10.
6. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности / А.Д. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 415 с.
7. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 720 с.

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) 8 «Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки» [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).

9. Чалий І. БухХХоблік для дорослих. МСФЗ-трансформація. Управління прибутком. Податки / Іван Чалий – Х.: Фактор, 2011. – 400 с.

10. Про облікову політику. Лист Міністерства фінансів України № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=58984&cat\\_id=34931](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931).

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 № 92 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=293533](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533).

13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408).

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Міністерства фінансів України – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=293533](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=293533).

15. Про оподаткування прибутку підприємств. Закон України № 334/94-ВР від 28.12.1994 р. [Електронний ресурс] / Сайт «Законодавство України» офіційного веб-порталу Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр>.

УДК 657

Пирець Н.М.,  
к.е.н., доцент кафедри обліку, економіки  
і управління персоналом підприємства  
Псюк Ю.А.,  
ДВНЗ «Придніпровська державна академія  
будівництва та архітектури»

## ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ НАЦІОНАЛЬНИХ ТА МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

**Постановка проблеми.** В умовах активізації інтеграційних процесів економічного середовища в Україні значення прозорості, достовірної та зрозумілої для всіх користувачів бухгалтерської інформації невпинно зростає. На сьогоднішній день постає необхідність адаптації національної системи обліку до вимог міжнародної практики. Впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) сприяє підвищенню прозорості та зрозумілості інформації про діяльність суб'єктів господарювання для іноземних інвесторів. Важливим елементом, що забезпечує ефективне функціонування діяльності будь-якого підприємства в будь-якій державі є основні засоби. Вони є основною складовою балансу і значно впливають на фінансовий результат діяльності підприємства, тому правильність ведення їх обліку та врахування міжнародного досвіду є необхідним.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Оскільки основні засоби є однією з головних складових активу балансу, а відповідно впливають на фінансовий результат, то багато науковців приділяють увагу цьому питанню, серед них: Л. Косовиць, Р. Грачова, С. Голова, Н. Крічка, І. Бланк, М. Баканов та ін. Питання ведення обліку відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку відображено у роботах С. Голова, В. Костюченка, М. Войнаренка, Н. Пономарьова, О. Замазій, І. Жолнер.

Проте, за останні роки були внесені суттєві доповнення та зміни в національних та міжнародних стандартах, що обумовлює необхідність здійснити порівняння правил ведення обліку з метою визначення шляхів їх удосконалення.

**Постановка завдання.** Мета даної статті полягає у визначенні відмінностей в обліку основних засобів згідно з міжнародними та національними стандартами та приведення порівняльної характеристики їх сутності та взаємозв'язку.