

I. РЕЄСТРАЦІЙНА ФОРМА

№	Назва поля	Вміст поля
1	Назва роботи	Магістерська кваліфікаційна робота
2	УДК	657
3	Автор (ПІБ)	Бабенко Надія Петрівна
4	Дата (рік, місяць, день)	
5	Факультет	Економічний
6	Спеціальність	071 – Облік і оподаткування
7	Освітня програма	Облік і аудит
8	Кафедра (шифр, назва)	11.05 – обліку та оподаткування
9	Форма навчання	Денна
10	Тема магістерської кваліфікаційної роботи	Формування облікової політики підприємства в системі управління запасами підприємства
11	Керівник (ПІБ, науковий ступінь, вчене звання)	Данілочкіна Оксана Валеріївна, доцент, к. е. н.
12	Ключові слова	Облікова політика, запаси, облік, контроль
13	Анотація (до 300 символів)	У роботі відображено теоретичні і методичні положення з формування облікової політики щодо запасів КНП «ІЦПМСД» та виявлено недоліки даного процесу

Магістерська кваліфікаційна робота, яка подана на плагіат в електронному вигляді повністю відповідає роздрукованому примірнику.

Магістр

Бабенко Н. П.

(підпис)

(ПІБ)

Керівник МКР

Данілочкіна О. В.

(підпис)

(ПІБ)

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

**МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

**11.05 - МКР. 1757 "С" 2021.10.18. 011. ПЗ**

**БАБЕНКО НАДІ ПЕТРІВНИ**

**2022 р.**

НУБІП України

НУБІП України

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ

І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ  
Економічний факультет  
УДК 657.44:336.226.11

ПОГОДЖЕНО ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ  
Декан економічного факультету Завідувач кафедри обліку та оподаткування

Діброва А.Д.  
(підпис)

Гуцаленко Л.В.  
(підпис)

2022р. " " 2022р.  
МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему  
"Формування облікової політики підприємства в системі управління запасами підприємства"

Спеціальність 071 – "Облік і оподаткування"

Освітня програма Облік і аудит  
Орієнтація освітньої програми освітньо- професійна

Гарант освітньої програми

Ке.н., професор  
(науковий ступінь та вчене звання)

Керівник магістерської  
кваліфікаційної роботи  
к.е.н, доцент  
(науковий ступінь та вчене звання)

Калига Є.В.  
(підпис) (ПІБ)

Данілочкіна О.В.  
(підпис) (ПІБ)

Виконала Бабенко Н.П.  
(підпис) (ПІБ студента)

Київ – 2022

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ  
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ  
Економічний факультет

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку та оподаткування

д.е.н., проф. \_\_\_\_\_ Гуцаленко Л.В.

2021р.

**ЗАВДАННЯ**

до виконання магістерської кваліфікаційної роботи студенту (-ці)

**Бабенко Надії Петрівні**

(прізвище, ім'я, по-батькові)

Спеціальність **071 - "Облік і оподаткування"**

Освітня програма **Облік і аудит**

Орієнтація освітньої програми **освітньо - професійна**

Тема магістерської роботи: **«Формування облікової політики підприємства в системі управління запасами підприємства»**

Затверджена наказом ректора НУБіП України від "18" жовтня 2021 р. №1757 «С»

Термін надання завершеної роботи на кафедру **2022.11.11**

Вихідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи: **звітність Коомунального некомерційного підприємства «Центр первинної медико-санітарної допомоги»**

Вихідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи:

Перелік питань, що підлягають дослідженню:

1. \_\_\_\_\_

2. \_\_\_\_\_

3. \_\_\_\_\_

Перелік графічного матеріалу: таблиці, рисунки, схеми

Дата видачі завдання " \_\_\_\_\_ " жовтня 2021 р.

Керівник магістерської кваліфікаційної роботи

**Данілочкіна О.В.**

Завдання прийнята до виконання

**Бабенко Н.П.**

<b>ЗМІСТ</b>	
<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ПІДПРИЄМСТВІ</b> .....	5
1.1 Сутність та законодавче регулювання облікової політики.....	6
1.2 Формування облікової політики запасів.....	17
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ КНП «ЦЕНТР ПЕРВИННОЇ МЕДИКО-САНІТАРНОЇ ДОПОМОГИ»</b> .....	27
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства.....	27
2.2 Методологічні та організаційні аспекти облікової політики КНП «Центр первинної медико-санітарної допомоги».....	35
2.3 Вплив облікової політики при формуванні показників фінансової звітності.....	38
<b>РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ТА КОНТРОЛЬ ПОЛОЖЕНЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УПРАВЛІННІ ЗАПАСАМИ ПІДПРИЄМСТВА</b> .....	43
3.1 Методика контролю положень облікової політики.....	43
3.2 Оцінка якості контролю положень облікової політики та прийняття управлінських рішень.....	48
3.3 Удосконалення облікової політики для ефективного управління запасами підприємства.....	53
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	57
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	Ошибка! Закладка не определена.
<b>ДОДАТКИ</b> .....	Ошибка! Закладка не определена.

НУБІП України

НУБІП України

УМОВНІ ПОЗНАЧЕННЯ

НУБІП України

ЗУ – Закон України

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

НУБІП України

МСБО – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку

МСФЗ – Міжнародний стандарт фінансової звітності

МСП – малі та середні підприємства

ТЗВ – транспортно-заготівельні витрати

НУБІП України

КНП – комунальне некомерційне підприємство

ЦПМСД – центр первинної медико-санітарної допомоги

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

**ВСТУП**

# НУБІП України

У сучасному економічному середовищі ефективність діяльності будь-

якого підприємства досить сильно залежить від його здатності достовірно давати оцінку ситуації та вчасно реагувати на неї.

# НУБІП України

Для безперервної діяльності суб'єкта господарювання наявність оборотних активів є обов'язковою умовою.

# НУБІП України

Організація та ведення обліку запасів має значний вплив на точність визначення фінансового результату діяльності підприємства, на показники його фінансового стану, на плато- та конкурентоспроможність та на загальну ефективність його роботи, оскільки, наявність належної кількості запасів потребує значних капіталовкладень.

# НУБІП України

Важливим аспектом організації обліку запасів є формування облікової політики щодо запасів, адже правильно та вдало сформована облікова політика надає можливість формування та надання достовірної інформації для прийняття ефективних економічних рішень.

# НУБІП України

Облікова політика має суттєве значення для будь-якого бізнесу для підтримки послідовності стандартів для прийняття рішень.

# НУБІП України

Багато вітчизняних та зарубіжних вчених під час своєї наукової діяльності присвячували свої праці саме проблемам питання облікової політики. До українських науковців, які присвятили даній темі свої праці, можна віднести:

Барановська Т.В., Бутинець Ф.Ф., Житній П.Є., Пушкар М.С., Щирба М.Т. та ін.

# НУБІП України

Дослідження вчених розкривають теоретичні та прикладні аспекти облікової політики підприємства, але незважаючи на це проблеми формування облікової політики щодо запасів залишаються не повною мірою дослідженими.

# НУБІП України

**Метою магістерської роботи** є обґрунтування теоретичних і дослідження методичних положень з формування облікової політики підприємства щодо запасів КНП «ЦПМСД», виявлення недолгів даного процесу та внесення пропозицій щодо їх усунення.

# НУБІП України

Для досягнення поставленої мети доцільно виконати наступні завдання:

- дослідити сутність облікової політики та її правове значення;

- дослідити порядок формування облікової політики запасів;

- ознайомитися з організаційно-економічною характеристикою підприємства;

- опрацювати методологічні та організаційні аспекти облікової політики

КНП «ЦІМСД»;

- визначити вплив облікової політики на показники діяльності підприємств;

- опрацювати методику контролю положень облікової політики

- зробити оцінку якості контролю положень облікової політики

та прийняття управлінських рішень;

- надати рекомендації щодо удосконалення облікової політики для ефективного управління запасами підприємства.

**Об'єктом дослідження** є процес формування облікової політики підприємства в системі управління запасами підприємства.

**Предметом дослідження** є теоретичні, методичні й організаційні аспекти формування облікової політики підприємства в системі управління запасами підприємства та її правове забезпечення в інформаційному обліковому забезпеченні управління підприємствами.

**Методи дослідження.** У даній роботі застосовуються такі методи дослідження: індукція, дедукція, спостереження, історичний метод, метод емпіричного дослідження та інші.

**Інформаційними джерелами** написання магістерської роботи є законодавчі та нормативні документи України, наукові публікації зарубіжних та вітчизняних вчених з питань формування облікової політики підприємства, спеціалізовані періодичні видання, первинні документи, облікові реєстри та форми звітності досліджуваного підприємства, інтернет ресурси.

**Наукова новизна** отриманих результатів полягає у розробленні теоретико-методичних та практичних рекомендацій з удосконалення облікової політики в системі управління запасами підприємства.



**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що їхнє застосування надає змогу досліджувати положення облікової політики в системі управління запасами підприємства на КНП «ЦІМСД».

**Апробація результатів.** Основні теоретичні положення і практичні результати досліджень доповідалися та обговорювалися на I Міжнародній науково-практичній онлайн-конференції «Міжнародні тенденції формування професійної компетентності фахівців з обліку і оподаткування» (м. Київ, 2021); Всеукраїнській науково-практичній онлайн-конференції «Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева» (м. Київ, 2022).

**Публікації.** За результатами наукового дослідження опубліковано тези доповідей на теми «Рух запасів та їх документальне оформлення» та «Контроль за вибуттям запасів на сільськогосподарських підприємствах».

Випускна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновку, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг наукової роботи складає ... сторінок. Основний текст наукової роботи викладено на 51 сторінці друкованого тексту. Робота містить 16 рисунків, 6 таблиць, 1 додатків. Список використаних джерел включає 77 джерел.

**РОЗДІЛ I. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ОСОБЛИВОСТІ  
ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

## 1.1. Сутність та законодавче регламентування облікової політики

Сучасний розвиток світової економіки відзначається цілою низкою тенденцій, які у свою чергу безпосередньо впливають на розвиток системи обліку. Дослідження сучасної теорії бухгалтерського обліку в Україні повинно проводитись синхронно до економічної ситуації, як зовнішньої, так і внутрішньої. Зміни в економіці сприяють постійному переосмисленню термінів у вимірі облікової науки.

Існують загальні правила, які введені нормативними актами: національними положеннями стандартів бухгалтерського обліку, методичними рекомендаціями, інструкціями та ін. Проте, норми, які зазначені в цих нормативних документах, надають лише рамки для утворення власної системи обліку на підприємстві.

Багато учених вивчали питання формування та реалізації облікової політики, серед них: Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. А. Дерій, П. Є. Житний, М. В. Кужельний, С. О. Левицька, Л. М. Ловінська, В. С. Лень, М. Ф. Огійчук, С. В. Свірко, В. В. Сопко, Я. В. Соколов, М. Г. Чумаченко та інші. Але ж є проблема, пов'язана із дослідженням впливу облікової політики на систему управління підприємством, яка є актуальною та потребує подальшого вивчення та дослідження.<sup>(12)</sup>

Бухгалтерський облік є складним процесом, який включає виявлення, вимір, реєстрацію, накопичення, узагальнення, збереження і передачу інформації про діяльність підприємства різним зовнішнім та внутрішнім користувачам, весь цей шлях має бути пройдений за встановленими правилами.

На суб'єкти господарювання покладено обов'язок ведення бухгалтерського обліку з дня реєстрації такого суб'єкту до його ліквідації. Керівник підприємства має забезпечити всіма необхідними умовами для вірного ведення обліку.

Поняття «облікова політика» було закріплено законодавчо і офіційно введено з початком реформування бухгалтерського обліку. В Україні

цей термін почали вживати у 1999 р. із введенням в дію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (8)

Незважаючи на встановлені державою правила, суб'єкти господарювання мають певний ступінь свободи при формування своєї облікової політики.

Згідно ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» підприємство самостійно визнає облікову політику при цьому погодивши її з власниками компанії відповідно до установчих документів (9)

Іншими словами, розпорядчий документ (наказ) щодо облікової політики у загальному випадку видає керівник підприємства. Але розробка облікової політики – найчастіше, справа бухгалтера.

Наказ про облікову політику – це один з основних документів, наявність і дотримання якого перевіряють фіскальні органи, аудиторські фірми й інші відповідні служби під час підтвердження показників фінансової та податкової звітності (3)

Проте, МСФЗ не містять інформації про необхідність розробки конкретного документа для фіксування положень облікової політики. Але при цьому вимога про необхідність розкриття положень політики є.

Тобто, мається на увазі, що в міжнародній практиці більшу увагу приділяють якісному наповненню, а не формі.

Але, все-таки більшість експертів наголошує на тому, що при розробці єдиного положення про облікову політику, необхідно затверджувати його наказом. Аргументи створення наказу на підприємстві такі:

- саме форма наказу є головним документом, що забезпечує розпорядчу діяльність на підприємствах та оформлює документально рішення керівника з певних питань;

- положення про облікову політику, яке затверджено наказом, слугуватиме джерелом інформації під час розкриття стислого викладу суттєвих застосованих облікових політик у примітках до фінансової звітності (як цього вимагає МСБО 1);



- внутрішнім користувачам звітності, а саме керівнику та власникам, набагато легше буде визначити порядок і методи одержання звітних даних та зрозуміти підстави для прийняття певних рішень в конкретних ситуаціях бухгалтером;

- при перевірках підприємства контролюючими органами, положення про облікову політику буде корисним під час обґрунтування правомірності та законності певних дій.

Оскільки, не існує єдиної загальноприйнятої форми наказу чи положення про облікову політику, то підприємство має самостійно розробити її та визначити необхідну для себе деталізацію інформації. (18)

У багатьох випадках норми міжнародних та національних стандартів надають право вибору серед сукупності методів, принципів і процедур для ведення обліку та складання звітності, які разом формують облікову політику підприємства. (4)

Визначення облікової політики наведено на рисунку 1.1.

НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"

МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки", МСФЗ для МСП

Облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Облікові політики - конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Рис. 1.1. Визначення облікової політики

Джерело: Сформовано автором на основі (4, 7)

Порівнюючи трактування облікової політики в міжнародному та вітчизняному законодавстві можна помітити, що в міжнародних нормативних документах вживають термін «облікові політики». Тобто облікова політика стосується конкретного об'єкта обліку, а їк сукупність складає облікові

політики підприємства. В Українському законодавстві облікова політика розглядається в загальному до усіх об'єктів обліку. (5)

Можна зазначити облікову політику як вибір кожним підприємством конкретних методик, форм і техніки ведення бухгалтерського обліку, що виходять з особливостей діяльності підприємства та чинних нормативних актів. (8)

Облікову політику, яку обрало підприємство, мають застосовувати усі філії, відділення, представництва й інші відокремлені підрозділи незважаючи на їх місце розташування.

Головною метою облікової політики є забезпечення одержання правдивої інформації про майновий і фінансовий стан підприємства та результати його діяльності, яка потрібна для користувачів фінансової звітності для прийняття відповідних управлінських рішень.

Облікова політика є інструментом управління бухгалтерським обліком на підприємстві, але це не все її значення. Як інструмент управління облікова політика підприємства виконує певні функції, що наведено на рисунку 1.2.

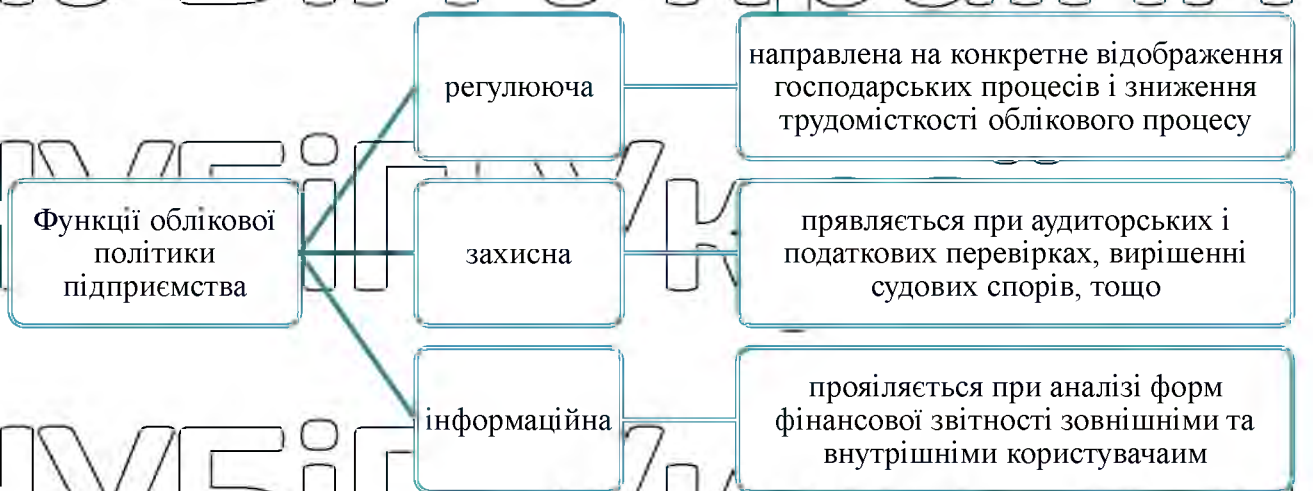


Рис. 1.2. Функції облікової політики підприємства

Джерело: (5)

Формування облікової політики це не право, а зобов'язання підприємства, вона повинна висвітлюватися у відповідному наказі. Структура якого визначається підприємством індивідуально, вона може бути розширеною або скороченою.

У випадку розширеної структури наказ про облікову політику може мати такі частини:

1. Загальні відомості про підприємство;
2. Організація роботи бухгалтерської служби;
3. Методи і способи відображення в обліку об'єктів підприємства;
4. Організаційно-технічні аспекти обліку (3)

Згідно Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства розпорядчий документ про облікову політику визначає наступне:

- Методи оцінки вибуття запасів;
- Порядок визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;

- Порядок обліку та розподілу ТЗВ, ведення окремого субрахунку обліку ТЗВ;

- Вартісні ознаки предметів, які входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;

- Методи амортизації основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, за умови, що вони обліковуються за первісною вартістю;

- Підходи до переоцінки необоротних активів;

- Застосування 8 та 9 класів Плану рахунків;

- Метод обчислення резерву сумнівних боргів;

- Підходи до періодичності зарахування сум до оцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку та ін.(10)

До облікової політики підприємства варто вносити лише ті умови, в яких суб'єкт господарювання обирає один з можливих способів обліку. Наприклад, методи амортизації основних засобів чи методи списання запасів. Немає потреби дублювати все, що зазначено в законі. Це також стосується змін до облікової політики. Вносити їх потрібно лише у разі, якщо вони безпосередньо стосуються способів ведення обліку, які застосовує підприємство.(4)



Облікова політика є одним з елементів державного регулювання бухгалтерського обліку. Вона створюється на державному рівні та розробляється відповідними державними органами у вигляді методик і облікових процедур.

Облікова політика підприємства – це важливий інструмент, який надає можливість найкращому поєднанню державного регулювання та власної ініціативи підприємства, щодо організації ведення обліку. Рівні застосування облікової політики та суб'єкти її формування зображено на рисунку 1.3.



Рис. 1.3. Рівні застосування облікової політики та суб'єкти її формування  
Джерело: (15)

Формування облікової політики на першому рівні здійснюється Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standard Board (IASB)).

Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) – це незалежна група, яка складається з експертів з різних країн, що мають відповідний рівень практичного сучасного досвіду у розробці бухгалтерських стандартів, підготовці, аудиті та використанні фінансової звітності, та навчанні бухгалтерського обліку.(16)

Міжнародний рівень облікової політики включає принципи та правила ведення обліку, що визначені Міжнародними стандартами фінансової звітності(МСФЗ), Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення (КТМФЗ, ПКТ).

Що стосується міждержавної облікової політики, то вона включає аспекти облікової політики підприємств-членів міждержавних об'єднань. Зокрема, окремі Директиви Європейського Союзу присвячені уніфікації вимог щодо розкриття інформації у фінансовій звітності.

Державна облікова політика забезпечує нормативно-правове регулювання організації обліку і складання звітності у межах країни. Міжнародна практика показує, що обліковим політикам різних країн притаманні певні особливості.

Під галузевою обліковою політикою розуміють розробку методичних рекомендацій (вказівок, інструкцій) щодо формування облікової політики підприємств конкретної галузі. Ця розробка проводиться на основі загальноприйнятих принципів та правил функціонування фінансового обліку в межах країни. Регламентація галузевої політики необхідна, оскільки державна облікова політика не здатна врахувати особливості усіх галузей економіки країни.

Слід відмітити, що на перших трьох рівнях затверджуються загальні правила бухгалтерського обліку, які мають доречно поєднувати державну регламентацію із засадами ринкової економіки. У масштабах галузі ці правила уточнюються. Більш докладна розробка правил і визначення механізму їх реалізації повинна проводитись на підприємстві.

Всі рівні облікової політики передбачають наявність нормативно-правового забезпечення. Характеристика основних нормативно-правових актів наведено в Додатку А.1.(15)



Оскільки, всі підприємства без винятку зобов'язані дотримуватись засад бухгалтерського обліку та законодавчої бази, то облікова політика на державному рівні має бути обов'язковою. На рівні підприємства облікова політика формується з урахуванням особливостей конкретно кожного підприємства. Зміст облікової політики на рівні держави та на рівні підприємства наведено на рисунку 1.4.

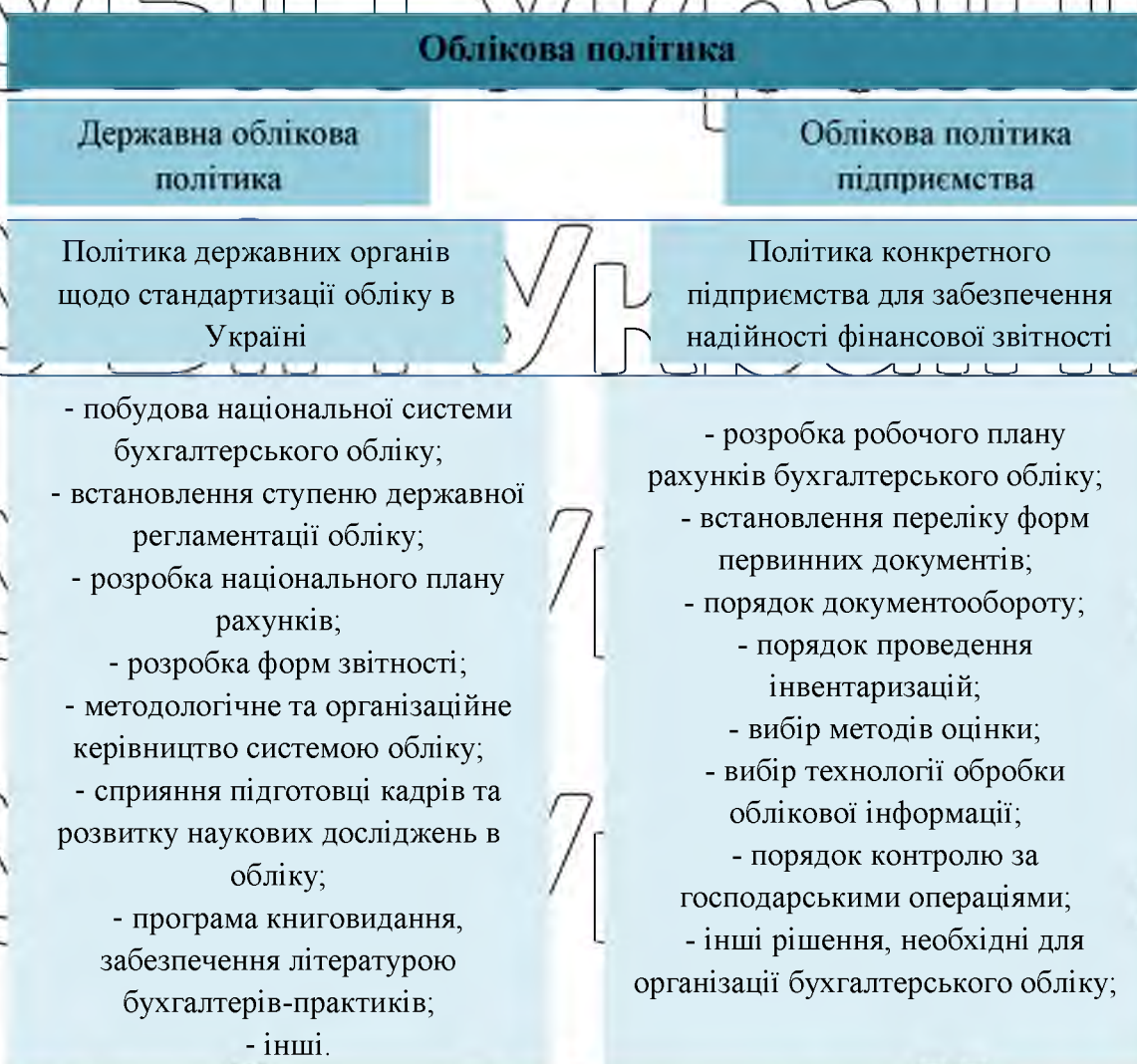


Рис. 1.4. Облікова політика на державному рівні та на рівні підприємства

Джерело: (8)

До нормативно-правових актів України систематично вносяться зміни, доповнення або виникають зовсім нові акти. Такі зміни з'являються не випадково, а в результаті перевірки національних положень (стандартів) на практиці (5)

Згідно ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтується на семи принципах, одним з яких є послідовність. Керуючись даним принципом облікова політика підприємства передбачає постійне (з року в рік) застосування прийнятої облікової політики.(9)

Змінюватися облікова політика може лише у випадках, що передбачені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі та міжнародними стандартами фінансової звітності.

Такими випадками є зміни статутних вимог на підприємстві; зміни вимог органу, що виконує функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності; або зміни в обліковій політиці, що забезпечать достовірніше відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Наказ чи інший розпорядчий документ щодо облікової політики можна прийняти на час діяльності підприємства, як фундаментальний, до якого з часом можна вносити зміни за їх необхідності. Але, якщо до облікової політики

вносяться зміни, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або мають істотний вплив на її зміст, то доцільно викласти розпорядчий документ повністю в новій редакції.

Зміни в обліковій політиці та сама облікова політика обов'язково розкриваються у примітках до фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії розпорядчого документа про встановлення і змінення облікової політики.(13)

Відповідно до НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» існують випадки та події, які не вважаються зміною облікової політики.

До таких слід віднести:

- Події або операції, що різняться за змістом від попередніх подій або операцій;
- Події або операції, які раніше не відбувалися.

Облікова політика використовується щодо операцій та подій з моменту їх виникнення. Винятком є випадки, коли неможливо достовірно визначити суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року.

Вплив зміни облікової політики на події та операції, які були в минулих періодах, у звітності варто відображати шляхом:

1. Коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
2. Повторного надання порівняльної інформації про попередні звітні періоди.

У випадку, коли неможливо відрізнити зміну облікової політики від зміни облікових оцінок, доречно розглядати і відображати це як зміну облікових оцінок.<sup>(14)</sup>

Від обліковою оцінкою слід розуміти попередню оцінку, яку підприємство використовує з метою розподілу витрат і доходів між звітними періодами.

Отже, зміни в наказі – це не завжди зміни в обліковій політиці, вони можуть стосуватися виключно облікових оцінок. Важливо розрізнити поняття «облікова політика» та «облікова оцінка». Для кожного з них існують власні правила внесення змін, а наслідки коректив відрізняються.<sup>(17)</sup>

Незважаючи на те, що наказ про облікову політику є одним з основних документів на підприємстві, відсутність такого наказу ще не означає, що суб'єкт господарювання не може здійснювати господарську діяльність, сплачувати податки та подавати звітність. Ані Податковий кодекс України, ані ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» не вимагають створення такого наказу, проте в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики згадується такий розпорядчий документ.

Відсутність наказу означає, що кожну операцію, за якою НП(С)БО передбачають альтернативу, керівник повинен узгоджувати окремим наказом.

Це викликає певні незручності, адже замість того, щоб з'ясувати всі облікові правила заздалегідь, бухгалтер повинен звертатися до керівника при кожній господарській операції, яка вимагає зробити вибір щодо них правил.

Хоча, розпорядчий документ вимагається лише, Методичними рекомендаціями, контролюючі органи можуть розцінити відсутність наказу на підприємстві як порушення правил ведення бухгалтерського обліку. (4)

Відповідно до ст.164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення за ведення бухгалтерського обліку з порушенням встановленого порядку передбачено накладання штрафу від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, що у 2022 році складає від 136 до 255 грн. У випадку повторного порушення протягом року адміністративна відповідальність зростає від 10 до 20 неоподаткованих мінімумів доходів громадян, що складає від 170 до 340 грн. (19)

Однак для підприємства найголовніший ризик залишається не штрафи, а невизначеність у випадку фіскальної перевірки та неможливість використати додаткові методи захисту своїх інтересів у суді.

Отже, облікова політика має неабияке значення для всіх видів підприємницької діяльності, для всіх галузей та підгалузей економіки. В кожній галузі вона має свої особливості, але вихідні її положення єдині спільні для всіх – отримання максимального прибутку. Від правильно сформованої облікової політики залежить ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу.

Вірно розроблена облікова політика, що враховує умови та можливості ведення господарської діяльності, має забезпечити:

- Повноту відображення усіх фактів господарської діяльності в обліку;
- Відображення в обліку фактів та умов господарської діяльності, виходячи не лише з їх правової форми, але й з їх економічного змісту;
- Раціональне ведення бухгалтерського обліку, виходячи з умов господарської діяльності та величини підприємства;
- Тотожність даних аналітичного обліку з оборотами та залишками на рахунках синтетичного обліку на перше число кожного місяця, а також показників бухгалтерської звітності з даними синтетичного та аналітичного обліку. (3)

# НУБІП України

## 1.2 Формування облікової політики запасів

Важливим питанням формування облікової політики організації є визначення її складових. До таких складових належать суб'єкти, аспекти, об'єкти та їх елементи. (20)

Облікова політика підприємства має такі складові:

- Організаційна;

- Методична;

- Технічна.

Кожна з цих складових об'єднує відповідні об'єкти, за якими існують альтернативні варіанти, тобто елементи. Під об'єктом облікової політики слід розуміти будь-яку норму чи позицію підприємства щодо організації та ведення обліку.

Елементами облікової політики є методичні прийоми або способи, що вибираються з урахуванням особливостей діяльності компанії з числа загальноприйнятих. (22)

Одним із завдань при формуванні облікової політики є виокремлення факторів, які мають вплив на систему управління підприємством. Такі фактори можна класифікувати на зовнішні та внутрішні. Відповідно на зовнішні фактори підприємство не може вплинути, а внутрішні залежать від організації фінансово-економічної діяльності підприємства. На рисунку 1.5. зображено класифікацію зовнішніх та внутрішніх факторів.

# НУБІП України



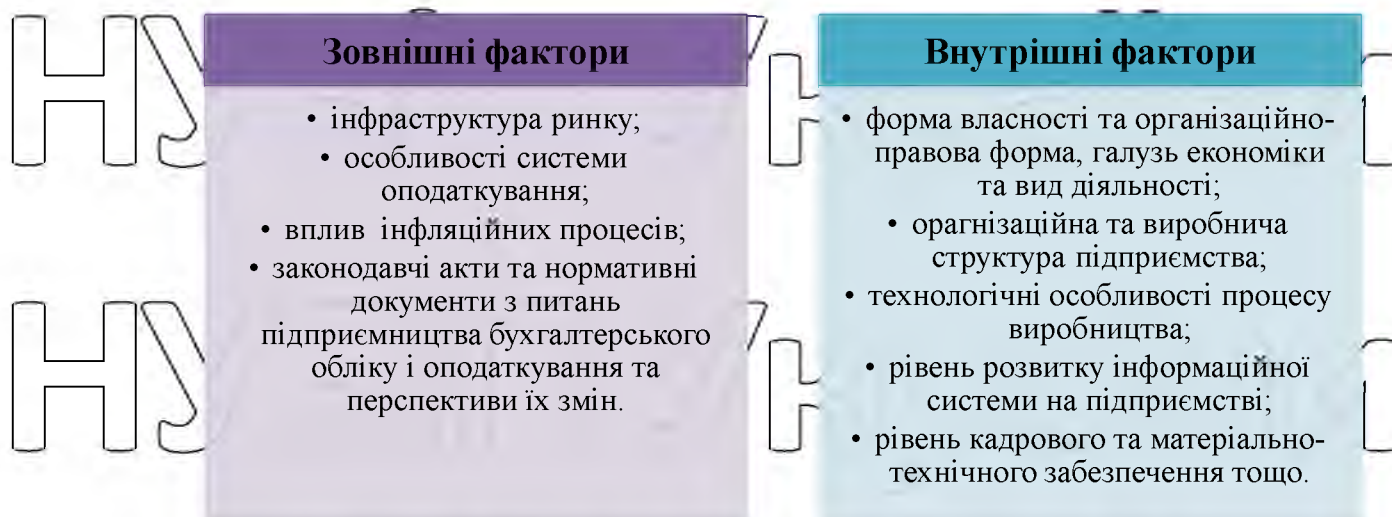


Рис. 1.5. Фактори, що впливають на формування облікової політики підприємства

Джерело: [26, 5]

Оскільки, формування облікової політики має вплив на фінансові результати діяльності та ефективність підприємства загалом, то можна стверджувати, що це досить трудомістка та відповідальна частина у діяльності суб'єкта господарювання.

Різні вчені вважають, що формування облікової політики проводиться у декілька етапів. Кожен науковець дещо по-різному групує провідні дії і процеси, що повинні бути виконані на тому чи іншому етапі, хоча зміст цих етапів може бути дещо схожим. На думку С.В. Яцишинна та О.А. Хаблюк (23) найбільш доречним є поділ на наступні етапи:

1. Організаційний етап. Прийняття рішення про виконавчий орган, тобто комісію, що займається розробленням облікової політики.

2. Підготовчий етап. Визначення щодо яких питань організація має прийняти ті чи інші рішення в частині облікової політики.

3. Аналіз та визначення передумов облікової політики. Дослідження установчих документів, які є підставою для формування облікової політики.

4. Визначення об'єктів бухгалтерського обліку. Встановлення об'єкта облікової політики, так як кожному підприємству притаманна своя специфічна сукупність об'єктів бухгалтерського обліку.

5. Етап виявлення, аналізу та оцінювання внутрішніх та зовнішніх факторів, які мають вплив на вибір способів ведення обліку.

6. Етап вибору та обґрунтування вихідних положень побудови облікової політики.

7. Етап визначення переліку елементів, що відповідають конкретним об'єктам обліку.

8. Ідентифікація потенційно придатних до використання суб'єктом способів ведення обліку для кожного об'єкта обліку та за кожним прийомом.

9. Етап оформлення облікової політики. Створення наказу та дотримання формальних вимог до оформлення.

10. Заключний етап. Передбачає контроль за впровадженням та використанням норм та положень обраної облікової політики.

Наявність оборотних активів у суб'єкта господарювання є досить важливою умовою для безперервного виробничого процесу. Це стосується зокрема виробничих запасів. Технологічні та галузеві особливості виробництва продукції мають вплив на склад і структуру виробничих запасів (29)

У планом рахунку для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух виробничих запасів, що належать компанії та знаходяться на складі передбачено рахунок другого класу 20 «Виробничі запаси».(30)

Запаси – це наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, і які ще не використовуються.(25)

На рисунку 1.6. наведено визначення запасів відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси».

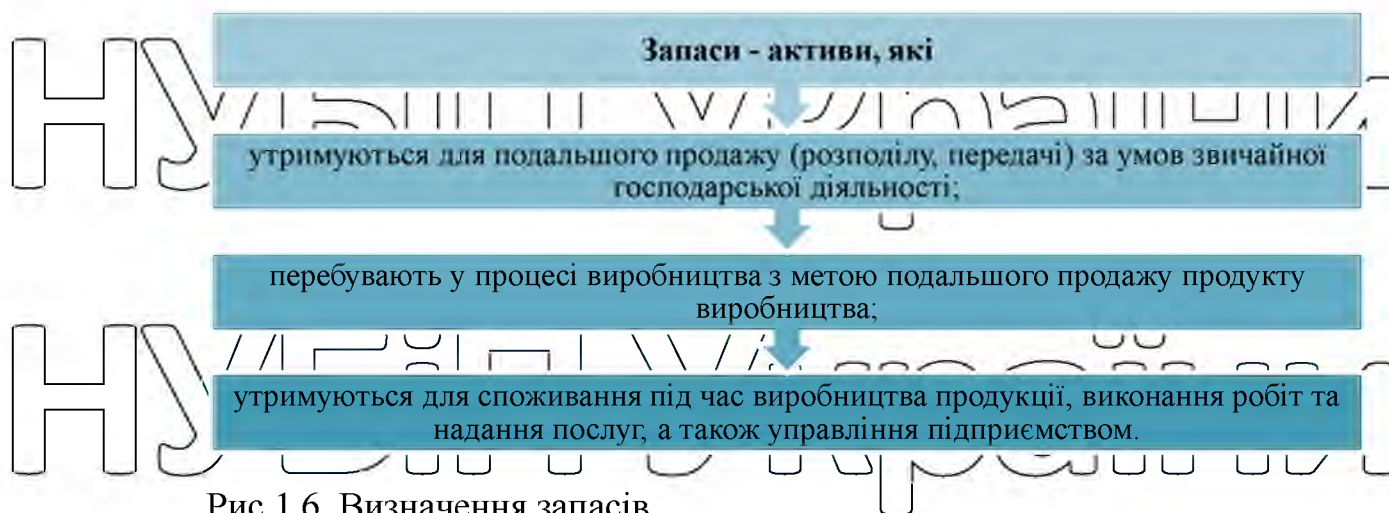


Рис. 1.6. Визначення запасів.

Джерело: сформовано автором на основі (2)

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають

- Сировину, основні та допоміжні матеріали, запасні частини, паливо, тару, тарні матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, які призначені для виробництва продукції, надання послуг, виконання робіт, обслуговування виробництва, адміністративних потреб збуту;
- Готову продукцію, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу та відповідає технічним та якісним характеристикам, що передбачені договором, встановленим стандартам чи технічним умовам тощо;
- Незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробок і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;
- Товари у вигляді матеріальних цінностей, які придбані або отримані та утримуються підприємством з метою продажу в подальшому;
- Малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше року або операційного циклу, у випадку якщо він більше року;
- Продукція сільського і лісового господарства після її первісного визнання;
- Поточні біологічні активи, якщо вони опієні за НПК(С)БО 9 «Запаси»;
- Інші запаси. (26)



Одним з досить важливих аспектів організації запасів є саме формування облікової політики щодо запасів, тому що добре сформована політика надає можливість надання правдивої інформації для прийняття ефективних економічних рішень.

Формування облікової політики щодо запасів проводиться на підставі НП(С)БО 9 «Запаси» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів (Таблиця 1.1).<sup>(24)</sup>

Таблиця 1.1

### Елементи облікової політики підприємства щодо запасів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти обліку
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»	
Одиниця обліку запасів	- найменування; - однорідна група (вид)
Метод обліку транспортно-заготівельних витрат	- через пряме списання транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості одиниці запасів, що придбаються (у разі можливості точного розподілу (віднесення); - за середнім відсотком (при узагальненні суми транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку та подальший їх розподіл)
Методи оцінки вибуття	- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); - нормативних витрат; - ціни продажу
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	
База розподілу транспортно-заготівельних витрат, що прямо включаються до первісної вартості запасів	За кількісним критерієм: - вага; - об'єм; - кількість місць; - одиниць; за вартісним критерієм: - ціна одиниці запасів
Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	Підприємство встановлює самостійно
Призначення та умови використання запасів	Підприємство встановлює самостійно

Одним з перших елементів облікової політики запасів є побудова класифікатора матеріальних цінностей, в якому запаси систематизуються за групами, підгрупами, видами або сортами і відповідно кожному найменуванню слід призначити номенклатурний номер. Розробка номенклатури починається з встановлення переліку груп виробничих запасів, які використовуються в господарській діяльності суб'єкта господарювання. Кількість і найменування груп залежить від загальної чисельності запасів, фізично-хімічних властивостей, економічного призначення у виробничому процесі, а ще вимог до їх групування при плануванні придбання і споживання, контролю за використанням та складанням звітності. (36)

Щодо первісного визнання, то первісною вартістю запасів, які придбані за плату визнається собівартість, до складу якої включаються наступні фактичні витрати:

- суми, що сплачуються постачальнику відповідно до укладеного договору, за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не підлягають відшкодуванню підприємству;

- транспортно-заготівельні витрати (далі ТЗВ) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів;

- інші витрати, що прямо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. (33)

Одним з важливих елементів первісної оцінки запасів, який повинен бути висвітлений в обліковій політиці, це ТЗВ. Згідно НП(С)БО 9 «Запаси» суб'єкт господарювання має можливість та право вибрати один з двох методів обліку ТЗВ.

Оскільки, первинні документи не завжди дають підтвердження транспортних витрат із закупівлі запасів в «чистому вигляді» – це викликає певні

складнощі обліку ТЗВ. Як приклад можна привести ситуацію, коли перевізник надає до оплати рахунок-фактуру загальною сумою транспортних послуг, які надані підприємству за першу декаду місяця, або коли перевізник здійснює перевезення декількох найменувань запасів за одним транспортним документом. У таких ситуаціях в обліковій політиці повинна бути встановлена методика для визначення ТЗВ, пов'язаних з купівлею запасів чи товарів, та розподіл цих ТЗВ за конкретними товарами чи запасами або списання на витрати по реалізованих товарах.

Для того, щоб включити ТЗВ до собівартості конкретної одиниці запасу підприємство має обрати базу розподілу витрат із урахуванням специфіки запасів, порядку формування розподілу витрат на перевезення. Виступати базами для розподілу ТЗВ можуть бути вартість товару або маса, або кількість місць. (32)

Ще одним з важливих елементів облікової політики стосовно запасів є метод вибуття запасів. НП(С)БО 9 «Запаси» передбачено п'ять методів вибуття запасів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- середньозваженої собівартості;
- нормативних витрат;
- ціни продажу. (2)

У разі списання запасів у виробництво найуживанішим методом є середньозваженої собівартості, який є найбільш оптимальним при коливанні цін на ринку. Недоліком зазначеного методу є складність визначення середньої ціни в умовах, коли запаси надходять та витрачаються щоденно. Перевагами даного методу є те, що він найменш ризиковий та найпростіший у своєму використанні.

Найбільш логічним і обґрунтованим слід вважати метод ФІФО. Він базується на хронології надходження. Цей метод передбачає, що запаси придбані першими, продаються чи використовуються також першими,

що запобігає псуванню. Даний метод застосовують підприємства, які прагнуть максимізувати показник прибутку (38)

Виробничі запаси також слід оцінювати на кінець року за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю чи чистою вартістю реалізації. Слід звернути увагу, що розрахунок чистої вартості реалізації має враховувати мету, задля якої вони запаси були придбані.

Також в наказі про облікову політику варто врахувати, що чиста вартість реалізації виробничих запасів, які утримуються для виконання контрактних зобов'язань, виходить з ціни контракту – а чиста вартість реалізації запасів, які утримуються для продажу, опирається на загальні ціни продажу. (37)

Витання обліку запасів має важливе значення для розвитку підприємства, в тому числі процес документування. Надходження запасів прийнято оформляти прибутковим касовим ордером, товарно-транспортною накладною, актом про приймання матеріалів або накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалі. (35)

При розробці облікової політики підприємства варто дотримуватись певних загальнонаукових принципів, як приклад: комплексності, системності та наукової обґрунтованості. Це спричинено тим, що окрім функції обліку, облікова політика також покликана надавати інформацію для планування, організації та контролю при операціях із виробничими запасами.

На думку Радкевич І. О., Положення про облікову політику підприємства щодо виробничих запасів слід розглядати у розрізі чотирьох блоків. Структура такої облікової політики наведена на рисунку 1.7.

Виробничі запаси є найважливішою частиною активів суб'єктів господарювання усіх форм власності та галузей економіки. Вони посідають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. (28)

При формуванні облікової політики на рівні підприємства варто кваліфікувати всі матеріальні активи за різними критеріями, що обумовлює необхідність врахування особливостей формування матеріальних ресурсів

та їх використання. Тому важливим елементом облікової політики виробничих запасів є відпрацювання аналітичного рівня робочого плану рахунків та побудова аналітичного обліку, що повинно базуватися на їх економічно обґрунтованій класифікації. (27)

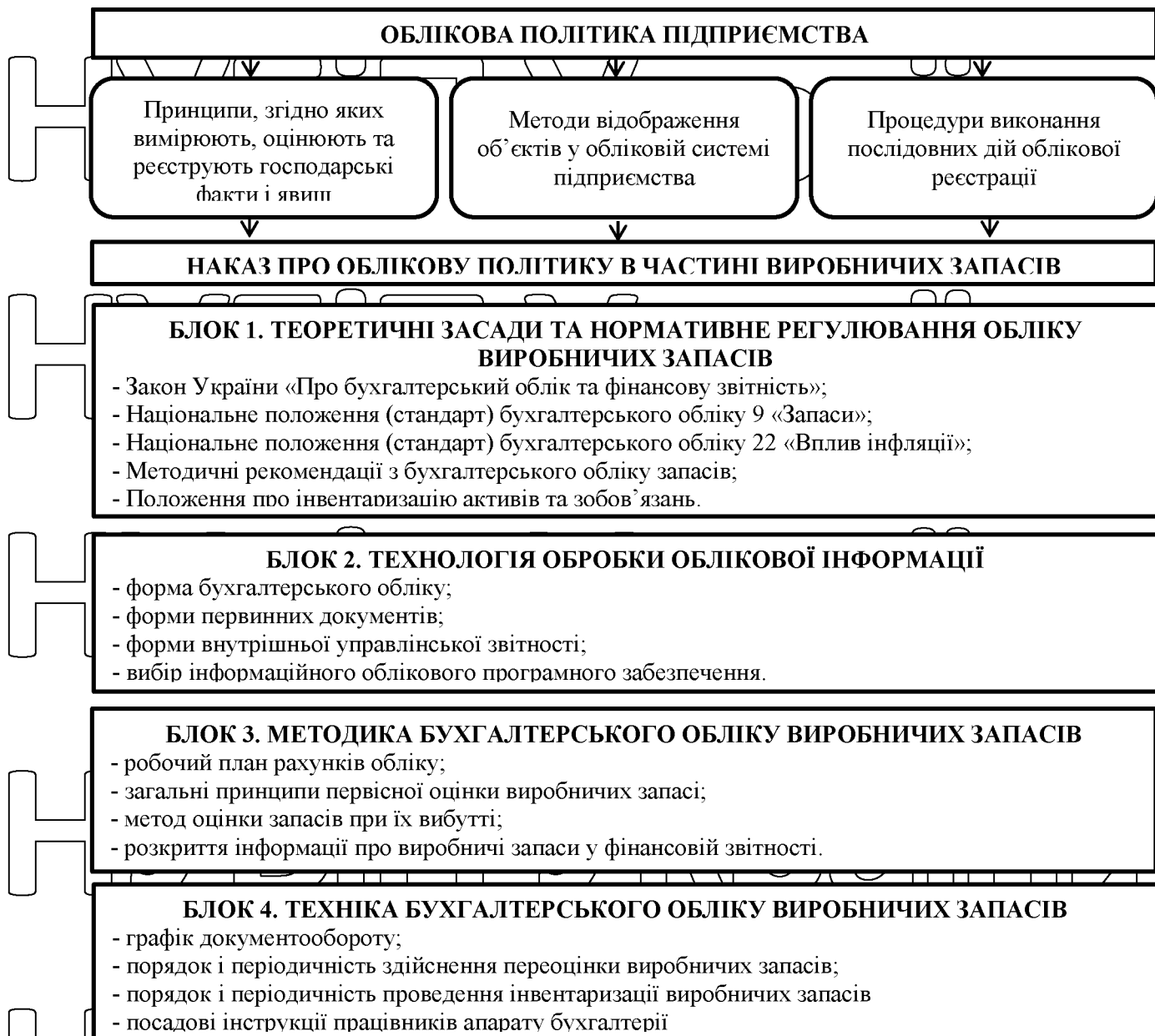


Рис. 1.7 Структура облікової політики підприємств щодо організації бухгалтерського обліку виробничих запасів

Джерело: (34)

Запаси займають чималу питому вагу в структурі активів підприємства і є однією з найбільш важливих складових його оборотного капіталу. У зв'язку з

цим своєчасному та точному обліку сировини і матеріалів має приділятися велике значення (40)

### *Висновки до розділу 1*

Отже, безумовно, облікова політика – важлива складова організації облікового процесу на кожному підприємстві. Розпорядчим документом яким затверджують облікову політику є наказ. Відповідальність за складання такого документу несе керівник, хоча у більшості випадків формує облікову політику головний бухгалтер підприємства.

На думку Шпак В. А. облікова політика – це складова політики підприємства, це діяльність, яка направлена на створення умов здійснення облікового процесу, це сукупність дій з упорядкування та управління, це організаційна і контрольно-регулятивна сфера облікової діяльності (39).

Відсутність наказу про облікову політику податківці можуть розцінювати як порушення ведення обліку на підприємстві, тому це може тягнути за собою накладення штрафу.

Важливою складовою у життєдіяльності більшості підприємств є наявність запасів, тому формування облікової політики запасів слід приділяти особливе значення.

При формування облікової політики запасів перш за все необхідно зазначати одиницю обліку запасів, метод розподілу ТЗВ та метод оцінки вибуття запасів.

## РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ КНП «ЦЕНТР ПЕРВИННОЇ МЕДИКО-САНИТАРНОЇ ДОПОМОГИ»

### 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Комунальне некомерційне підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Баришівської селищної ради Київської області відповідно до законодавства є закладом охорони здоров'я, який утворюється з метою забезпечення потреб населення у первинній медичній допомозі. (41)

Такі заклади формуються за рішенням органу місцевого самоврядування, в тому числі територіальної громади.

Досліджуване підприємство розташоване за адресою: вулиця Березанська, будинок 9, селище міського типу Баришівка, Баришівський район, Київська область, 07501.

Баришівський район є частиною Київської області та знаходиться у східній її частині на Придніпровській низовині. Район межує з такими районами Київської області: Бориспільським, Броварським, Яготинським,

Переяслав-Хмельницьким, Згурівським та Чернігівською областю. Площа району сягає 957,6 тис. кв. км, що складає 3,46% площі всієї області, 61,89% території припадає на ріллю, 10,01% - ліси. На території району протікають річки: Трубіж, Красилівка, Ільта та Недра. (43)

17 липня 2020 року у результаті адміністративно-територіальної реформи район увійшов до складу Броварського району.

Станом на 01.01.2019 р. населення району досягає 34 839 осіб. Кількість сільського населення складає 29,7 тис. осіб, міського – 11,3 тис. осіб. Частка пенсіонерів від загальної кількості населення становить 31,1% або 12800 осіб.

Густота населення складає 42,9 осіб/км<sup>2</sup>. Показник народжуваності дорівнює 4 особи на 1000 жителів, а смертність – 15 осіб на 1000 жителів, тому природне скорочення населення складає 11 осіб на 1000 жителів. (42)

У зв'язку з реформуванням медицини за для забезпечення належної доступності й якості первинної медико-санітарної допомоги населенню сіл району було сформовано Комунальний заклад «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Баришівського району Київської області.

Згодом за рішенням Баришівської районної ради 20 липня 2018 року було сформовано Комунальне некомерційне підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» (далі КНП «ЦПМСД»).

Джерелами фінансування організації є кошти медичної субвенції та місцевого бюджету або інші джерела, які не заборонені чинним законодавством.

Баришівська районна рада Київської області є засновником та власником підприємства. Статутний капітал підприємства дорівнює 1 683 384 грн.

З 25 лютого 2019 року керівником підприємства є головний лікар Коврига Павло

Олександрович, до головних обов'язків якого належить:

- Здійснення загального керівництва;
- Створення належних умов для вірного ведення обліку;
- Забезпечення виконання вимог головного бухгалтера щодо порядку

оформлення та надання первинних документів всіма підрозділами та працівниками, які причетні до бухгалтерського обліку.

Головним видом діяльності цього підприємства є діяльність лікарняних закладів. До неї входить надання послуг медичного та парамедичного персоналу;

забезпечення операційними послугами, готування лікарських засобів та їжі; послуги невідкладної медичної допомоги; послуги лабораторій і технічних служб. (44)

Досліджуване підприємство провадить свою діяльність без мети отримання прибутку.

Підприємство перебуває на обліку в Державній службі статистики України та Головному управлінні Державної податкової служби у Київській області.

Підприємство включено до реєстру неприбуткових установ



та організацій. КНП «ЦПМСД» є платником ПДВ, станом на вересень 2022 року у підприємства відсутній податковий борг та борг по ЄСВ (46)

КНП «ЦПМСД» обслуговує 35 тис. осіб населення району. Надання послуг хворим денного стаціонару здійснюється персоналом медиків в межах штатного розкладу підприємства.

До складу КНП «ЦПМСД» входять 148 штатних одиниць, в т.ч.: 26 лікарів, 70 фахівців з базовою та неповною медичною освітою, 28 молодших медичних сестер, 24 особи іншого персоналу.

На рисунку 2.1. наведено перелік закладів, що провадять обслуговування в 38 населених пунктах. Також до інфраструктури закладу входять 18 ліжок денного стаціонару, до числа яких входять терапевтичні.



Рис. 2.1. Заклади КНП «Центр ПМСД»

Джерело: сформовано автором на основі (45)

З 2020 року через складну епідеміологічну ситуацію в світі та країні та через стрімке зростання захворюваності на COVID-19 пункт невідкладної допомоги організації працює як мобільна бригада по боротьбі з COVID-19. Бригада майже щодня здійснює забір матеріалу на лабораторне дослідження

ДПР (полімеразної ланцюгової реакції), який потім КНП «ЦПСМД» транспортує до лабораторії міста Києва.

При виконанні своєї діяльності КНП «ЦПСМД» керується нормативно-правовими документами: Конституцією України, Господарським та Цивільним кодексами, законами України, постановами ВРУ, актами Президента та Кабінету Міністрів України, що є обов'язковими для всіх закладів охорони здоров'я, Міністерства охорони здоров'я України та іншими загальнообов'язковими нормативними актами центральних органів виконавчої влади, відповідні рішення місцевих органів виконавчої влади і органів місцевого самоврядування.

До основних напрямів в роботі лікувальних закладів є:

- підтримка та надання особам первинної медичної допомоги за місцем їх проживання чи перебування;
- здійснення профілактичних періодичних оглядів декретованих груп населення;
- обслуговування дорослого та дитячого населення;
- медичне обслуговування потерпілого населення;
- дотримання програми по боротьбі з захворюванням на туберкульоз;
- проведення застережних заходів роботи серед населення, що здійснюються з метою виявлення хвороби на ранніх етапах;
- диспансерний нагляд за пацієнтами, що перебувають на диспансерному обліку.(45)

При здійсненні своєї діяльності підприємство регулюється Статутом (додаток Б.1) та Наказом про облікову політику (додаток Б.2.), що є повновладними документами.

Керуючись наказом про облікову політику бухгалтерський облік на підприємстві здійснюється за меморіальною формою, використовуючи автоматизовану систему управління підприємством «Дебет плюс» та «АС-Комплекс (заробітна плата)». Організація використовує такі форми

реєстрів бухгалтерського обліку як журнали та відомості, що розроблені в системах цих програмних забезпечень.

«Дебет-плюс» – це програмне забезпечення для ведення бухгалтерського та фінансового обліку, для роботи з казначейськими програмами в установах медичного напрямку та для нарахування заробітної плати.(47)

Для малих підприємств згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» встановлюється скорочена фінансова звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати.(9)

На 31 грудня 2021 року баланс КНП «ЦПМСД» становив 10 619,1 тис. грн.

(Додаток Б.3.). Зміна складових активу та пасиву балансу порівняно з минулим роком наведено в таблицях 2.1. та 2.2. відповідно.

Таблиця 2.1

## Актив балансу КНП «ЦПМСД», тис. грн

№	Стаття балансу	Вартість активів на кінець 2021 року	Питома вага, %	Вартість активів на початок 2021 року	Питома вага, %
1.	Необоротні активи, в т.ч.:	3247,6	30,58	2699,3	33,01
1.1	Нематеріальні активи	11,3	0,11	11,8	0,14
1.2	Первісна вартість основних засобів	5610,1	52,83	4804,6	58,76
1.3	Знос основних засобів	(2373,8)	-22,35	(2117,1)	-25,89
2.	Оборотні активи, в т.ч.:	7371,5	69,42	5477,7	66,99
2.1.	Запаси	1305,5	12,29	918,7	11,24
2.2.	Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	0,0	0,00	8,4	0,10
2.3.	Гроші та їх еквіваленти	6066	57,12	4550,6	55,65
	Баланс	10619,1	100	8177	100

Найбільшу питому вагу в активі балансу займають оборотні активи. У порівнянні з минулим роком їх вартість збільшилась на 1793,8 тис. грн, а питома вага збільшилась на 2,43%. Найбільшу питому вагу у складі оборотних активів займають грошові кошти та їх еквіваленти. Вартість необоротних активів зросла порівняно з минулим роком, проте питома вага у сумі балансу зменшилась. Відсоткове співвідношення показників на кінець 2021 року зображено на рисунку 2.2.

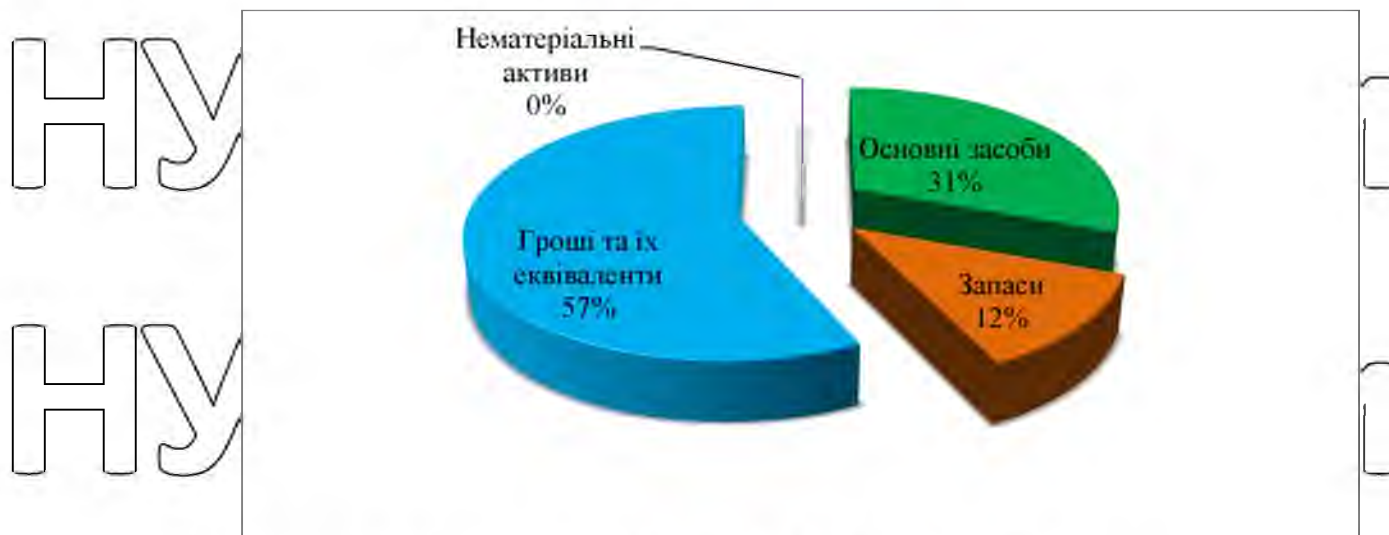


Рис. 2.2. Структура активу балансу КНП «ЦПМСД»

Найбільша питома вага припадає на грошові кошти та їх складові, також досить значним є показники основні засоби та запаси. Найменш вагомим показником є нематеріальні активи.

Таблиця 2.2

## Пасив балансу «ЦПМСД», тис. грн

№	Стаття балансу	Вартість пасиву на кінець 2021 року		Вартість пасиву на початок 2021 року	
		Вартість	Питома вага, %	Вартість	Питома вага, %
1.	Власний капітал, в т.ч.:	10619,1	100,00	8168,6	99,90
1.1.	Зареєстрований (пайовий) капітал	4373,2	41,18	3612,8	44,18
1.2.	Додатковий капітал	179,9	1,69	5,2	0,06
1.3.	Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)	6066	57,12	4550,6	55,65
2.	Поточні зобов'язання, в т.ч.:	0	0	8,4	0,10
2.1.	Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	0	0	1,6	0,02
2.2.	Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці	0	0	6,8	0,08
	Баланс	10619,1	100	8177	100

На кінець 2021 року весь баланс підприємства складається з власного капіталу, найбільша питома вага припадає на нерозподілений прибуток. Порівнянні з минулим роком вартість власного капіталу зростає на 2450,3 тис.



грн. Відбулося помітне зростання додаткового капіталу на 174,7 тис. грн. На рисунку 2.3. наведено структуру пасиву на кінець 2021 року.

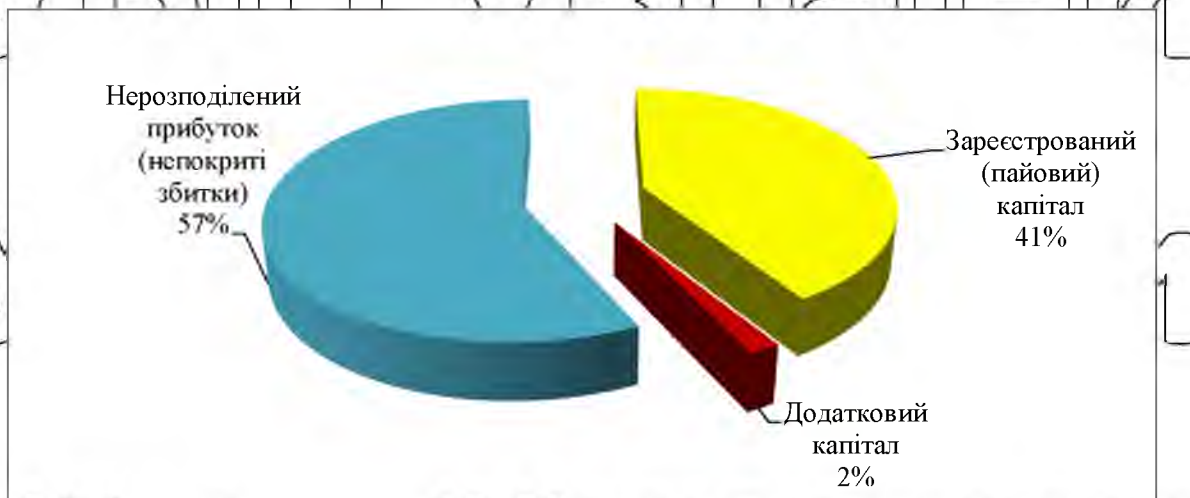


Рис. 2.3. Структура пасиву балансу КНП «ЦПМСД»

Найбільш вагомими складовими пасиву балансу є нерозподілений прибуток та зареєстрований капітал. Незначними показниками є додатковий капітал.

Відповідно до медичної реформи на 2020 та 2021 роки фінансування з медичної субвенції на Центри первинної медико-санітарної допомоги не передбачено. Починаючи з січня 2019 року фінансування КНП «ЦПМСД»

Баришівської районної ради здійснюється із Національної Служби здоров'я України. Фінансування проводиться відповідно до кількості заключених декларацій пацієнтами з цим лікувальним закладом, відповідно до капітаційної

ставки, яка коригується на віковий коефіцієнт, визначений для п'яти вікових груп пацієнтів. (Табл. 2.3.) Капітаційна ставка у 2022 році дорівнює 786,65 грн. на рік. (48)

Таблиця 2.3

Вікові коефіцієнти		
Вікова група пацієнтів, років	Значення вікового коефіцієнта	Сума фінансування на одного пацієнта, грн
0-5	2,465	1939,09
6-17	1,356	1066,70
18-39	0,616	484,58
40-64	0,739	581,33
≥ 65	1,232	969,15

На 2022 рік заключено 21540 декларацій із лікарями КНП «ЦПМСД» Баришівського району, що складає 69,4 % від загальної кількості населення району. У 2021 році організація одержала 21 805,6 тис. грн від Національної служби здоров'я України.

Динаміка зміни вартості балансу КНП «ЦПМСД» за останні роки наведена на рисунку 2.4. (Додавки Б.3, Б.4, Б.5, Б.6)

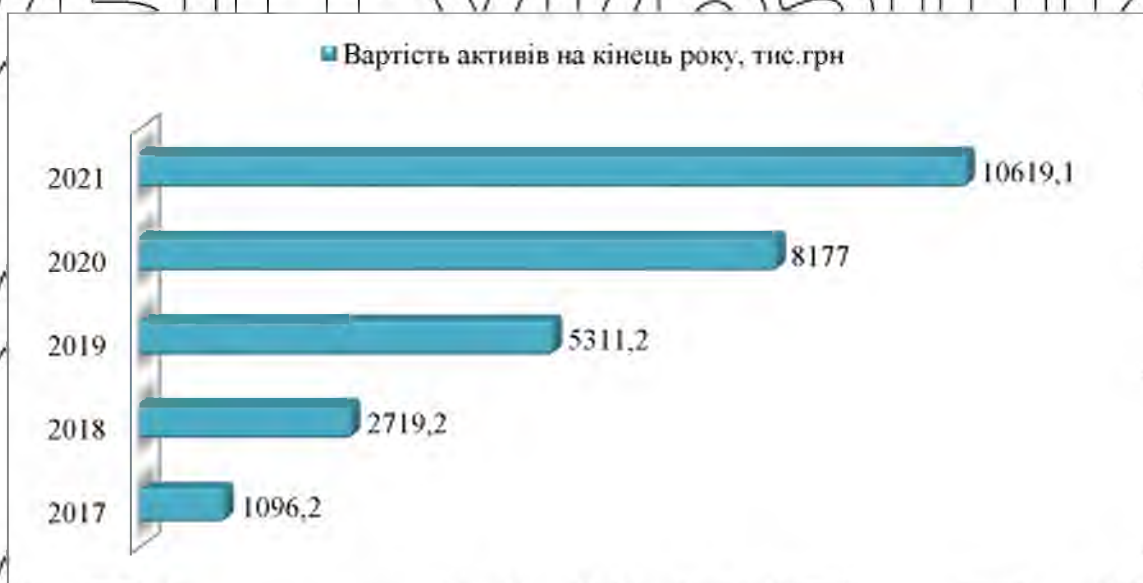


Рис. 2.4. Динаміка зміни вартості балансу підприємства

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності

Графік демонструє ріст вартості активів балансу останніми роками. У порівнянні з минулим роком сума балансу зросла на 2442,1 тис. грн.

Оплата праці та утримання підприємства відбувається за рахунок бюджетних коштів та коштів, отримання яких передбачено діючим законодавством України.

Джерелами одержання коштів підприємства є:

- Кошти з місцевого бюджету;
- Кошти від Національної служби здоров'я України;
- Надання в оренду приміщень;
- Інші джерела, які не заборонені чинним законодавством.

Тож основними завданнями КНП «ЦПМСД» є надання кваліфікованої медичної допомоги населенню в поліклініці, стаціонарі та вдома, а також організація та проведення профілактичних заходів серед населення, які направлені на зниження захворюваності та смертності.

## 2.2 Методологічні та організаційні аспекти облікової політики КНП «Центр первинної медико-санітарної допомоги»

В умовах згодолення кожному підприємству необхідно бачити реальну картину фінансового стану для прийняття рішень. Грамотно розроблена облікова політика є одним з головних факторів, який має вплив на об'єктивність інформації.

В обліковій політиці КНП «ЦПМСД» знаходять своє відображення сукупність принципів, процедур та методів, які підприємство використовує для складання та подання фінансової звітності.

Облікова політика досліджуваного підприємства була творена та затверджена Наказом «Про організацію бухгалтерського обліку» від 2 січня 2020 року. Облікова політика жодного разу не зазнавала змін та доповнень з моменту її прийняття.

Облікова політика КНП «ЦПМСД» була розроблена на виконання Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, інших нормативних документів та з метою дотримання єдиної методології ведення бухгалтерського обліку.

Наказ складається з одного розділу під назвою «Форма організації бухгалтерського обліку», який включає в себе 10 пунктів.

В наказі зазначена наступна інформація: форма ведення обліку, права першого та другого підписів, відповідальність посадових осіб,

правила документообігу, застосування Плану рахунків, особливості відображення в обліку окремих операцій, порядок і строки проведення інвентаризації, строк дії наказу та внесення змін.

У перших частинах наказу вказано, що ведення бухгалтерського обліку покладено на бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером.

Право першого підпису бухгалтерських та платіжних документів належить головному лікарю Ковризі П.О., а у випадку його відсутності виконуючий обов'язки заступника головного лікаря Забережній Л.В. Право другого підпису має головний бухгалтер Дудка О.М., у разі її відсутності – економіст Каталійчук О.М.

В пункті про відповідальність посадових осіб розписано обов'язки головного лікаря, головного бухгалтера, завідувача господарства, завідувачів структурних підрозділів, головної медичної сестри, бухгалтера з обліку товарно-матеріальних цінностей, бухгалтера з обліку розрахунків із заробітної плати, матеріально відповідальної особи.

В частині про правила документообігу зазначено, що КНП «ЦПМСД» відносить до грошових документів у національній валюті санаторно-курортні путівки та марки та конверти марковані. В обліковій політиці також зазначено терміни та порядок обліку первинних документів в облікових регістрах.

Підприємство відповідно до наказу застосовує робочий план рахунків та має право вводити нові субрахунки з огляду на потреби управління, контролю, аналізу та обліку.

Щодо ведення обліку на підприємстві, то в наказі зазначено, що для обліку витрат застосовується рахунки 9 класу «Витрати діяльності». Кошти цільового фінансування та цільові надходження, які отримує КНП «ЦПМСД», субвенції, інші надходження з бюджету, цільові внески фізичних та юридичних осіб обліковуються на субрахунках рахунків 48 та 70.

В частині обліку заробітної плати вказано, що заробітну плату за першу половину місяця слід виплачувати в межах наявних коштів, але не менше ніж 50 % посадового окладу, установленого працівнику.



Для обліку відпрацьованого часу на підприємстві застосовується Табель типової форми. Відповідальність за ведення Табеля покладена на завідувачів структурних підрозділів КНП. Розмір добових на відрядження на підприємстві становить не більше 0,1 розміру мінімальної заробітної плати.

В частині обліку матеріальних цінностей зазначено, що аналітичний облік запасів ведеться в розрізі місць зберігання, матеріально відповідальних осіб, видів запасів, ціни за одиницю. Оборотні відомості складаються за всіма субрахунками запасів.

Оприбутковуються запаси через головну медичну сестру та завідувача господарством з подальшим переданням до підрозділів КНП.

Номенклатурний номер запасам не присвоюється. Облік запасів ведеться в кількісному та сумарному вигляді за найменуванням запасів. Списання паливно-мастильних матеріалів здійснюється на підставі подорожніх листів за фактичною витратою, але не більше від норми витрат.

Оскільки, КНП «ШПМСД» надає медичні послуги, то в обліковій політиці наведенні особливості обліку медикаментів. Облік яких здійснюється відповідно до наказу Міністерства охорони здоров'я України

«Про затвердження Методичних рекомендацій ведення обліку лікарських засобів та медичних виробів у закладах охорони здоров'я» від 09.09.2014р. № 635. Обліковуються медикаменти в підрозділах та кабінетах за найменуванням за кожним лікарським засобом окремо, із зазначенням його назви, дозування, форми випуску, інформації про упаковку, кількість, ціни та суми.

Медичні сестри визначені матеріально відповідальні особи кожного структурного підрозділу визначають потребу в медикаментах та оформляють вимоги. У кожному структурному підрозділі отримані запаси відображають як надходження в Журналі обліку відділеннями отриманих і використаних лікарських засобів та медичних виробів. Залишок на кінець кожного робочого дня визначають за кожним записом таким чином: «залишок на початок дня» плюс «надійшло» мінус «фактично використано». Після закінчення

календарного місяця в Журналі виводять підсумки за місяць за кожним найменуванням.

Старша медична сестра видає медикаменти для фактичного лікування хворих, відповідно до записів у Книзі амбулаторного прийому хворих, яка є первинним документом для реєстрації факту надання медичної допомоги хворому.

Використання обліку енергоносіїв (дрова, вугілля тощо) обліковують у Книзі обліку. Списують інші енергоносії на підставі актів на списання не рідше ніж один раз на опалювальний сезон.

В наказі про облікову політику КНП «ЦПМСД» зазначено коли слід обов'язково проводити інвентаризацію та які форми застосовувати для відображення результатів інвентаризації.

Аналізуючи облікову політику КНП «ЦПМСД», зауважимо, що недоліком наказу є відсутність інформації про поріг суттєвості для показників фінансової звітності. Наказ чітко не структурований, він не розділений на окремі розділи, а лише на пункти. В наказі не вивітлені всі елементи, відсутня інформація про основні засоби, нематеріальні активи, амортизацію, власний капітал, зобов'язання. Не зазначено, що включається у первісну вартість запасів та за яким методом вони списуються. Відсутня інформація про те, що включається до витрат та доходів.

### 2.3 Вплив облікової політики при формуванні показників фінансової звітності

Правильно сформована облікова політика має значний вплив на кінцевий результат діяльності підприємства та стратегію розвитку в майбутньому. Також від облікової політики залежить розмір доходів, витрат, активів і зобов'язань. При формуванні облікової політики керівництву варто відповідально підходити до цього питання. (49)

Виходячи з того, що альтернативні варіанти методів і процедур застосованих підприємством мають суттєвий вплив на показники фінансової звітності підприємства, користувачі цієї звітності мають бути проінформованими щодо цих методів і процедур. З огляду на це, Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» та стандартами ЄААР вимагається подавати облікову політику, як окрему складову повного комплексу фінансової звітності.

Але, на жаль, наведені вимоги не були реалізовані на практиці.

У кращому випадку, підприємство створює Наказ про облікову політику, але інформація у фінансовій звітності про облікову політику ніяким чином не висвітлена. Причиною є недостатня увага до цього питання регламентуючих органів та неузгодженість нормативних документів, що мають відношення до облікової політики. (50)

При застосуванні різних принципів та методів в обліковій політиці виникає можливість маніпулювати фінансовим результатом, що спричиняє невідповідність показників звітності для здійснення її аналізу.

Під час формування облікової політики на підприємстві варто врахувати наслідки, до яких може призводити її реалізація. Напрямки впливу облікової політики підприємства на результати діяльності наведено в Додатку Б.7. (5)

Тобто облікова політика може спричинити як збільшення так і зменшення фінансових результатів підприємства.

Елементи облікової політики варто класифікувати за трьома групами з урахуванням суттєвості впливу на аналітичні показники фінансової звітності. Класифікацію зображено на рисунку 2.5.

Найбільш впливовими елементами облікової політики на фінансові результати є:

- Модель оцінки основних засобів;
- Визначення методу оцінки вибуття запасу;
- Визначення методу нарахування амортизації. (52)

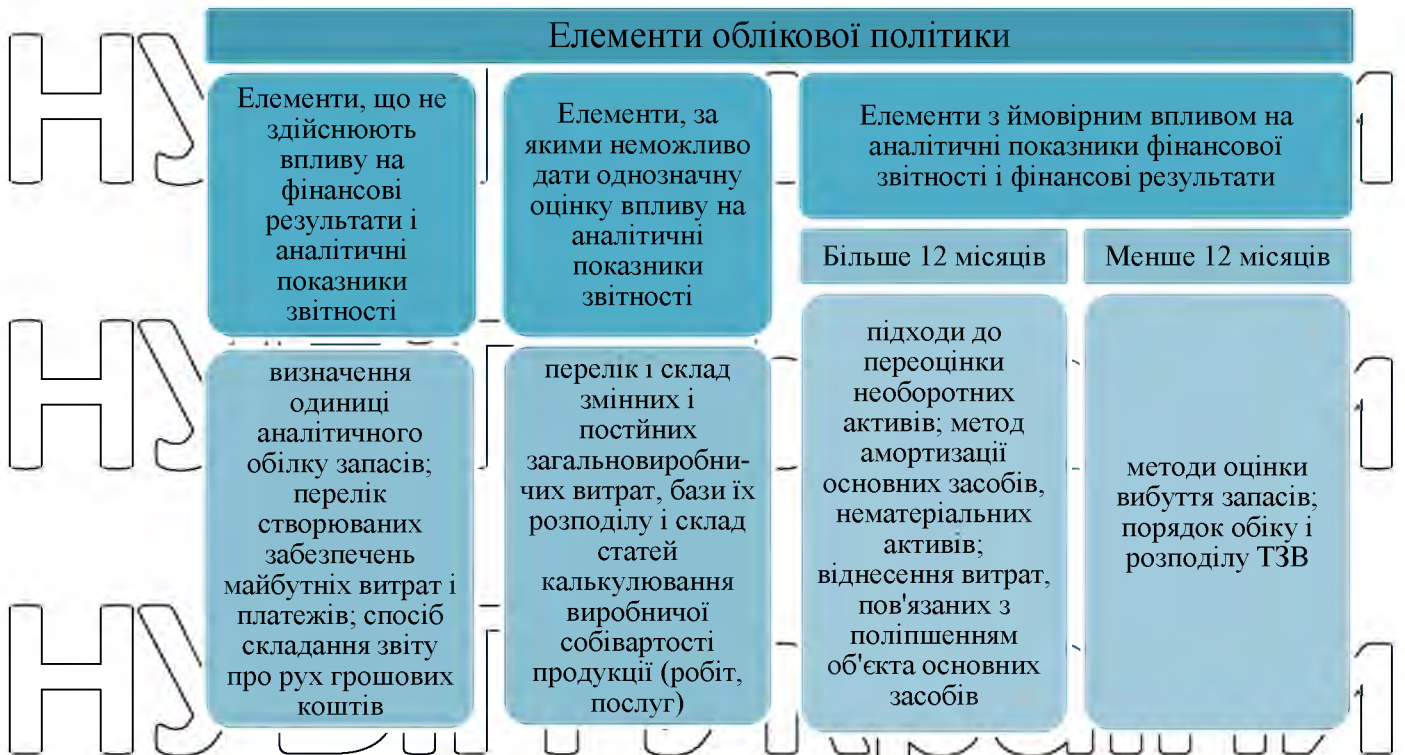


Рис. 2.5. Класифікація елементів облікової політики за ступенем впливу на фінансові результати і аналітичні показники фінансової звітності

*Джерело: [52]*

Наказ про облікову політику повинен містити детальні питання процесу ведення обліку доходів та фінансових результатів окремо щодо різних видів діяльності підприємства.

Більшість авторів приділяє увагу методам визначення виручки від реалізації продукції і порядку розподілу прибутку підприємства.

Але, на думку Чорнявської Т. М. передбачати в наказі питання щодо обліку використання прибутку нерационально, адже ці питання передбачені статутом підприємства та не потребують альтернативних варіантів вибору підприємства.

На обліковій політиці операцій з визнання доходів від надання послуг і виконання робіт варто зупинитись окремо, оскільки, альтернативними

варіантами щодо обліку доходів від надання послуг повинні бути метод рівномірного нарахування чи метод поступового закінчення на підставі: огляду виконаних робіт, співвідношення виконаних робіт на дату балансу робіт

до загального їх обсягу за договором, співвідношення фактично понесених витрат на дату балансу до їх оціненої загальної суми. (51)

На фінансові результати підприємства має неабиякий вплив метод оцінки вибуття запасів. Керуючись НП(С)БО 9 «Запаси» варто можна зазначити, що метод оцінки вибуття запасів повинен об'єктивно відображати їх вартість, що буде списана на витрати звітного періоду. Більша частина підприємств використовує метод оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю. Цей метод є найбільш доцільним та таким, що враховує зміни вартості запасів.

У разі зростання у звітному періоді цін на запаси, при використанні методу ФІФО виходить найнижча собівартість реалізованої продукції через низькі ціни на попередньо придбані запаси і як результат найвищий чистий прибуток. Але при цьому метод має недоліки, такі як вплив зовнішніх факторів на показник доходу.

Даний метод викривлює фінансовий результат при інфляції, оскільки, при цьому занижується собівартість через списання запасів за нижчою собівартістю, аніж тією яка реально існує на ринку на момент їх списання. (53)

## *Висновки до розділу 2*

Розпорядчим документом щодо формування облікової політики підприємства КНП «ЦПМСД» є наказ від 02.01.2020р. З моменту створення наказу зміни до нього не вносилися.

КНП «ЦПМСД» лікувальний заклад і деякі особливості їхнього ведення обліку відображено в обліковій політиці.

Досить велика увага приділена організаційним питанням, таким як обов'язки відповідальних осіб (головного лікаря, головного бухгалтера, завідувачів структурних підрозділів, головної медичної сестри, бухгалтера з обліку ТМЦ, бухгалтера із заробітної плати, матеріально відповідальних осіб).

В наказі також достатня увага приділяється правилам документообігу на підприємстві. А от частина, в якій описується ведення обліку

на підприємстві має певні недоліки. Не зазначено порядок відображення в обліку основних засобів, нематеріальних активів, що входить до первісної вартості, амортизація таких активів. Амортизація впливає на фінансовий

результат підприємства, оскільки, відноситься на витрати, тому на нашу думку в

наказі про облікову політику необхідно вказати метод нарахування амортизації

на необоротні активи.

В обліковій політиці відсутня інформація про встановлений поріг суттєвості на підприємстві. На підприємстві доречно застосувати поріг

суттєвості для активів, зобов'язань і власного капіталу на рівні 5% від підсумку

відповідно всіх цих елементів.

Оскільки, КНП «ЦПМСД» здійснює свою діяльність без мети одержання прибутку, то поріг суттєвості окремих видів доходів, витрат і відображення

переоцінки чи зменшення корисності об'єктів обліку рекомендуємо встановити

на рівні 0,5%.<sup>(54)</sup>

Що стосується запасів підприємства, то в обліковій політиці сказано, що вони списуються за балансовою вартістю, але не зазначено як ця вартість формується та вираховується.

НУБІП І УКРАЇНИ

НУБІП УКРАЇНИ

НУБІП УКРАЇНИ

## РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ТА КОНТРОЛЬ ПОЛОЖЕНЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УПРАВЛІННІ ЗАПАСАМИ ПІДПРИЄМСТВА

### 3.1 Методика контролю положень облікової політики

У процесі ведення бухгалтерського обліку облікова політика створюється з метою формування оптимальної, узгодженої та впорядкованої інформації для складання вірогідної звітності та прийняття ефективних економічних рішень на її основі. (15)

Аудит облікової політики слід вважати окремим етапом загального аудиту підприємства. Ознайомлення з діяльністю суб'єкта господарювання аудитор починає з вивчення його облікової політики. Своєчасна оцінка облікової політики дає змогу визначити особливості обліку підприємства, сформувати точний план перевірки з урахуванням особливостей діяльності і фінансового стану підприємства. (61)

В економічній літературі автори часто виокремлюють облікову політику як об'єкт аудиту або джерело інформації для аудиторського дослідження.

В додатку В.1 наведено мету та завдання аудиту облікової політики на думку різних авторів. (15, 56, 57, 58)

Варто зазначити, що аудитор вибирає відповідні джерела інформації в залежності від змісту об'єкта контролю. Джерелами аудиторських доказів згідно з міжнародним стандартом аудиту 500 «Аудиторські докази» є: інформація, яка одержана від суб'єкта господарювання; результати тестування чи проведення аудиторських процедур; інформація, що отримана від третіх сторін. (59)

Аудитор використовує наказ про облікову політику підприємства як джерело інформації для підтвердження або спростування певних даних у результаті проведення тестування або виконання інших процедур. (60)

Вагомим елементом методики аудиту облікової політики підприємства є виокремлення відповідних напрямків перевірки. Деякі автори вважають,



що доцільно проводити аудит облікової політики згідно з інтересами системи управління і за наступними напрямками:

1. Перевірка впровадження функцій обліку в центрі прийняття рішень;
2. З'ясування делегування і відповідальності;
3. Перевірка взаємозв'язку обліку з іншими функціями;
4. Перевірка взаємозв'язку між оперативними і бухгалтерськими видами обліку;
5. З'ясування рівня оперативності облікової інформації;
6. З'ясування достовірності інформації. (57)

На рисунку 3.1 наведено методичні прийоми для аудиту облікової політики.

Документальні

Розрахунково-аналітичні

Узагальнення і реалізації результатів аудиту

Рис. 3.1. Методичні прийоми аудиту облікової політики

Джерело: сформовано автором на основі (62)

Процедури, що відповідають обраним методичним прийомам аудиту:

нормативно-правові, логічні, лічильно-правові, опитування, порівняльно-зіставлювальні й узагальнення.

Оскільки, методика аудиту забезпечує оцінку не лише норм чинного законодавства в сфері бухгалтерського обліку, а ще й аналіз впливу облікової політики на створення інформації, то можна стверджувати, що вона дозволяє реалізувати завдання як зовнішнього так і внутрішнього аудиту (63)

Внутрішній аудит облікової політики являє собою з'ясування відповідності позицій прийнятої політики з даними усіх видів обліку,



що ведуться на підприємстві. Це має велике значення для контролю достовірності такої облікової політики. (64)

Аудит облікової політики підприємства розділяють на декілька етапів:

1. Початковий. На цьому етапі аудитор визначає відповідальних осіб за організацію та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, за створення облікової політики, за дотримання законодавства під час виконання господарських операцій, за своєчасне подання бухгалтерської звітності. Аудитор оцінює організаційні передумови створеної облікової політики через дослідження внутрішніх документів та самостійно розроблених аудитором тестів чи листів для опитування. Аудитор ознайомлюється зі структурою бухгалтерської служби, з формами первинних документів. На цьому етапі виявляють слабі місця системи внутрішнього контролю, через які з'являються спотворення в формуванні облікової політики.

2. Основний (контрольно-аналітичний). Аудитор оцінює сформовану облікову політику, при цьому враховує передумови формування та причини, які впливають на створення облікової політики. Аудитор досліджує відповідність облікової політики підприємству. На цьому етапі також перевіряється відображення в обліковій політиці таких питань як, метод нарахування амортизації основних засобів, метод оцінки списання запасів, формування резервів, методи оцінки активів та зобов'язань.

3. Завершальний. На цьому етапі аудитор проводить оцінювання результатів аудиту, робить висновки та готує звіт незалежного аудитора. Етап також характеризується розробкою нової облікової політики або коригування наявної. Аудитор аналізує виявлені помилки та недоліки.

Варто скласти програму за для перевірки дотримання облікової політики на підприємстві. В програмі доцільно зазначити такі питання:

- Перевірка дотримання організаційних заходів щодо порядку ведення бухгалтерського обліку;
- Дослідження характеристики особи, що керує бухгалтерською службою, складу бухгалтерії. (65)

Після складання програми аудиту, аудитор складає Анкету вивчення облікової політики клієнта (Дод. В.2)

Перед аналізом облікової політики аудитор детально вивчає структуру компанії, бере до уваги специфіку її діяльності, враховує систему оподаткування.

Перевіряючи ознайомлюються зі схемою документообігу, робочим планом рахунків, розподілом витрат та інше.

Облікову політику перевіряють на наявність обов'язкових положень, що стосуються порядку контролю за здійсненням господарських операцій, графіка документообігу, процедури та термінів проведення інвентаризації та ін.

Спеціалісти, які здійснюють контроль, особливу увагу приділяють формам первинних документів. Самостійно розроблені форми первинних документів мають бути затверджені в обліковій політиці (66)

Головні питання, які досліджуються при аудиті формалізації облікової політики підприємства відповідним положенням, наведено в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Вивчення аудитором додатків до Наказу про облікову політику підприємства

Питання 1	Назва додатку 2	Що вивчається 3	Значення для аудиту 4
Організація бухгалтерського обліку	Організація роботи облікового апарату	форма організації бухгалтерського обліку; штат бухгалтерії; складність робіт, що виконуються; рівень кваліфікації облікового персоналу	Визначається зміст, масштаб та кількість аудиторських процедур
	Посадові інструкції працівників облікового апарату	наявність посадових інструкцій, їх дотримання; перелік обов'язків; необхідний рівень кваліфікації	Встановлюється ступінь та межі відповідальності працівників бухгалтерії, розподіл обов'язків
Організація документування	Графік документообігу	обґрунтованість розробки графіку документообігу; чіткість виконання графіку документообігу	Оцінка ефективності побудови системи бухгалтерського обліку та
	Первинні документи створені на підприємстві та	наявність переліку таких документів та їх зразків; наявність обов'язкових	внутрішнього контролю, системи управління

1	2	3	4
затвердженні керівником	Первинні документи, затверджені законодавством	реквізитів; інструкції зі складання	підприємством в цілому
Робочий план рахунків	Техніка обліку	нааявність робочого плану рахунків, ступінь його деталізації, відповідність діючому Плану рахунків; аналітичні розрізи	Ознайомлення з особливостями ведення бухгалтерського обліку
Порядок проведення інвентаризації	Порядок проведення інвентаризації	нааявність в Наказі про облікову політику (у складі додатків); регламентація проведення інвентаризації перед складанням річної фінансової звітності; відповідальні за проведення склад інвентаризаційної комісії	Наявність та ефективність інвентаризаційної роботи є умовою достовірності залишків за статтями фінансової звітності

При дослідженні Наказу та додатків до нього аудитор може одержати відповідь на такі питання:

- Чи обмежується обліковою політикою можливість вчинення підприємством порушень та помилок;

- Чи дозволяє система організації обліку на підприємстві давати гарантії в достовірності та своєчасності відображення господарських операцій на бухгалтерських рахунках. (73)

Аудит облікової політики має велике значення для оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Розумно складена облікова політика надає змогу бухгалтерській службі реалізувати всю певноту функцій обліку та робить його одним з найважливіших інструментів управління підприємством.

Аудит облікової політики надає можливість скласти розуміння не лише про бухгалтерський облік й внутрішній контроль, а ще й про професійні здібності бухгалтерської служби та адміністративного персоналу підприємства. Він також надає можливість побачити зацікавленість підприємства в результатах діяльності.

Під час перевірки формується враження про якість організації обліку, а саме про:

- правильність відокремлення функцій та повноважень;
- максимальність зменшення можливостей для зловживань;
- повноту та раціональність системи обліку.

Отже, контроль облікової політики має неабияке значення для діяльності підприємства, оскільки, спрямований на вдосконалення процесу обліку, на досягнення стратегічної мети діяльності організації. (68)

### 3.2 Оцінка якості контролю положень облікової політики та прийняття управлінських рішень

Облікова політика базується на системі управлінського обліку будь-якого підприємства та має управлінську направленість. Під управлінським обліком слід розуміти облік для задоволення потреб в інформації передусім керівництва та структурних підрозділів. (64)

Якісна облікова інформація повинна відповідати комплексу критеріїв, що визначають корисність цієї інформації для користувачів, тобто інформація є якісною до тієї міри, до якої вона задовольняє потреби користувачів та є корисною для управлінських рішень. (69)

Головна мета управлінського обліку це зосередження управлінського процесу на досягненні цілей, що визначені для підприємства, а також надання оперативної, достовірної та повної інформації управлінському персоналу для прийняття управлінських рішень.

Операції управління доходами, витратами та результатами діяльності є важливими елементами управлінського обліку. Організація управлінського обліку має бути індивідуальною для кожного підприємства і має враховувати особливості та специфіку його діяльності. (70)

Внутрішній контроль положень облікової політики включає: оцінку якості побудови та функціонування системи обліку, оцінку ефективності діяльності підприємства. В таблиці 3.2 наведено елементи системи внутрішнього контролю положень облікової політики та формування показників звітності на думку Юнацького М.О.(71)

Таблиця 3.2  
Елементи внутрішнього контролю положень облікової політики та формування показників звітності

Елементи 1	Характеристика 2
Контрольне середовище	Включає позицію, проінформованість та дії керуючого персоналу задля дотримання облікової політики. Контрольне середовище формує відповідне ставлення персоналу до підприємства та здійснення внутрішнього контролю. Воно впливає на свідомість працівників. Це середовище – основа для ефективної системи внутрішнього контролю, що призводить до дисципліни та прядку на роботі.
Процес оцінки ризиків	Оцінка ризиків – це процес виявлення та усунення ризиків та їх ймовірних наслідків, при виконанні положень облікової політики. Для управління має значення яким чином визначається рівень ризиків та їх вплив на результати діяльності і показники звітності в цілому. Важливим питанням є те, як встановлюються їх межі, робиться оцінка ймовірності їх виникнення та приймається рішення щодо управління ними.
Контрольні дії	До контрольних заходів входить оцінка облікової політики та процедур, що допомагають переконатися у виконанні розпоряджень керівника. Такі дії можуть виконуватися вручну чи із використанням інформаційних систем; вони мають різні цілі й реалізуються на різних функціональних та організаційних рівнях. Підприємство застосовує наступні процедури внутрішнього контролю: підтвердження відповідності між об'єктами (документами) чи їх відповідності визначеним вимогам; документальне оформлення; застосування санкцій; звірка даних; розділення повноважень та ротація обов'язків; фізичний контроль такий як, охорона, інвентаризація, обмеження доступу, нагляд тощо.
Інформаційна система	Функціонування внутрішнього контролю та досягнення його цілей забезпечується надходженням своєчасної та якісної інформації. Інформаційна система це основне джерело інформації для прийняття рішень. Якість інформації має вагомий вплив на управлінські рішення та ефективність внутрішнього контролю.
Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю	Підтримка системи внутрішнього контролю має відбуватися безперервно. Проводиться оцінка всіх елементів внутрішнього контролю для визначення їх результативності та ефективності. Така оцінка має проводитися мінімум один раз на рік. До неї входить оцінка ефективності діяльності співробітників служби контролю, оцінка ефективності процедур внутрішнього контролю.



Контролем облікової політики є систематичне спостереження та перевірка відповідності принципів, процедур та методів обліку прийнятим управлінським рішенням. (67)

Контроль може розглядатися як:

- Один із головних принципів управління;
- Функція управління;
- Стадія процесу (циклу) управління.

Бухгалтерський контроль є незамінною складовою внутрішнього контролю. Він містить наступні складові: контроль положень облікової політики; перевірка дотримання правильності облікових процедур; оцінка ступеня надійності доказів наданих керівництву; перевірка точності облікових записів; попередження помилок і зловживань; контроль збереження активів; визначення ефективності окремих операцій, які перебільшують встановлені ліміти.

Основним завданням бухгалтерського контролю є забезпечення правдивих даних під час реалізації облікової політики. Воно реалізується в наступних аспектах: при взаємодії учасників виробництва зі складання первинних даних про стан руху активів та пасивів; у відносинах із забезпечення реальності інформації під час обробки, узагальнення та класифікації бухгалтерською службою підприємства. (71)

Для забезпечення цілей управлінського обліку доцільно проводити аудит ефективності облікової політики. Процедури для такого аудиту наведено на рис. 3.2.

При проведенні перевірки аудитор використовує різні аналітичні процедури. Для аудиту облікової політики в управлінському обліку основними функціями цих процедур є виявлення нетипових ситуацій для суб'єкта господарювання та пошук ймовірних шляхів для підвищення ефективності облікової політики. Аудитор має взяти до уваги також кількість застосовуваних процедур. Ймовірність суттєвих помилок є значно нижчою, якщо під час оцінки

ефективності облікової політики для управлінських цілей не виявляє ніяких відхилень.



Рис. 3.2. Аудиторські процедури облікової політики для цілей управління  
Джерело: (72)

Одночасно з проведенням аудиту облікової політики варто проводити тест-оцінку ефективності складника системи управлінського обліку. Тест-оцінку досліджуваного підприємства наведено в додатку В 3. Результати показали, що для управлінського обліку облікова політика КНП «ЦПМСД» є не досить ефективною. В обліковій політиці зазначено деякі організаційні та технічні моменти, але дуже мало уваги приділяється саме методичним. Так в наказі про облікову політику зазначено відповідальних осіб, їх права та обов'язки. Вказано порядок отримання первинних документів, терміни їх обробки.

Описано порядок оприбуткування та списання запасів (переважно медичні препарати), але що стосується обліку інших елементів, таких як: основні засоби, нематеріальні активи, витрати, доходи, зобов'язання, дебіторська заборгованість

та інше, то в цих випадках наказ про облікову політику не забезпечує достатньою інформацією для будь-яких управлінських рішень.

На думку Гавриленко Н. В., Грищенко О. В. та Козицької Н. В., в нинішніх умовах відсутній єдиний універсальний кількісний критерій, який міг би дати змогу визначити ефективність облікової політики підприємства. Автори вважають, що при проведенні аудиту ефективності облікової політики є доцільним використання кількісних критеріїв для оцінки вже реалізованих розділів облікової політики суб'єкта господарювання, а саме: фінансової, податкової, управлінської, інноваційної, дивідендної, інвестиційної та ін. (72)

Ефективна система забезпечення якості внутрішньої перевірки побудована за наступними принципами:

- Скординованість системи з основним напрямом розвитку системи внутрішнього контролю;

- цілісність (один напрям розвитку елементів системи, налаштування на стратегію розвитку і цілі забезпечення якості);

- внутрішня узгодженість системи (зрівноваженість окремих елементів системи один з одним, утворення комплексу завдань покращення якості внутрішньої перевірки так, щоб реалізація одного з них допомагала реалізації інших);

- дієздатність системи забезпечення якості внутрішньої перевірки,

- збалансованість із зовнішнім середовищем (цілі та завдання забезпечення якості внутрішньої перевірки відповідають передбаченим змінам на товарному ринку та тактиці і стратегії економічного розвитку підприємства); здатність відновлюватися щодо економічних ресурсів системи в розширеному масштабі. (71)

### 3.3 Удосконалення облікової політики для ефективного управління запасами підприємства

Під управлінням запасами слід розуміти забезпечення та підтримку оптимальної кількості та різновидів ресурсів, які потрібні для реалізації стратегічного плану підприємства. Управління запасами необхідне, оскільки виробництво — це потік матеріальних ресурсів через процес, що змінює форму таких матеріалів та перетворює їх на готову продукцію.

Забезпечення безперервності процесу виробництва на підприємстві це основне завдання запасів. Для високих результатів виробництва та помірних затрат необхідно контролювати та підтримувати достатню кількість запасів на підприємстві, але при цьому слід брати до уваги, що надмірне зберігання запасів призводить до замороження вкладених в них оборотних засобів та унеможлиблює їх споживання для інших цілей. За допомогою системи управління запасами відбувається своєчасне комплексне забезпечення матеріальними цінностями при найменших затратах та у встановлені терміни. (75)

Кількість необхідних запасів залежить від розміру підприємства, його потужностей, виду діяльності, галузевих особливостей.

Запаси це один із найвагоміших активів для більшої кількості підприємств. В деяких випадках їх частка може сягати 40% від суми капіталу. Ефективне управління запасами надає можливість значно знизити витрати підприємства, що можуть виникнути при надлишку або нестачі цих активів. (76)

На досліджуваному підприємстві їх частка складає 12% від вартості активів.

Для раціонального обліку та якісного контролю за наявністю та використанням матеріальних ресурсів необхідно деталізувати запаси на докладніші групування на відповідних аналітичних рахунках. Така деталізація доречна при наявності великої кількості номенклатури запасів. Вона допомагає уникнути помилок в обліку та попереджає факт пересортиці. (76)



Класифікація рахунків аналітичного обліку запасів на КНП «ЦПМСД» формується ієрархічним методом (див. рис. 3.3).

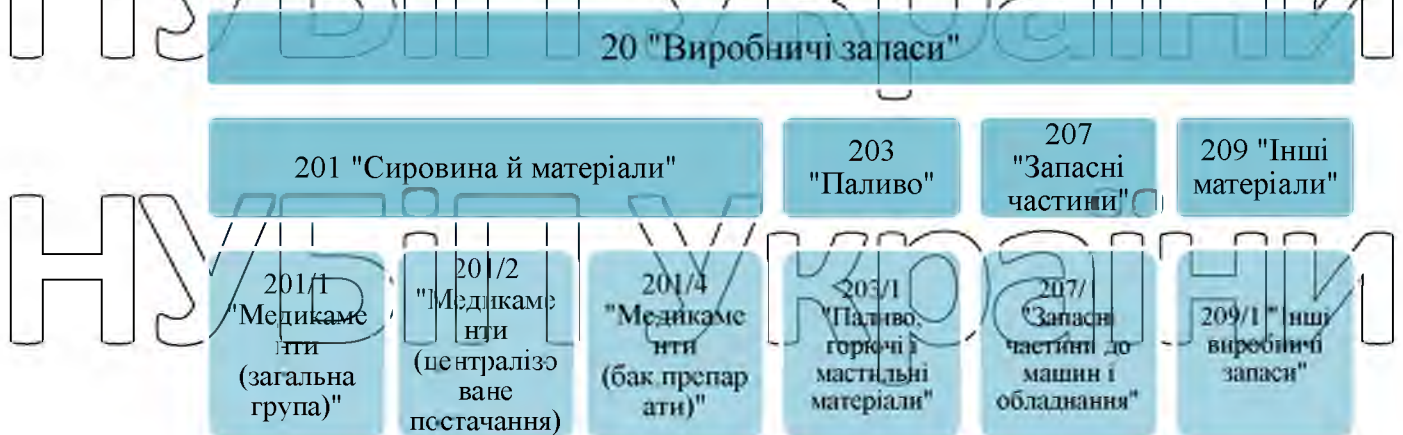


Рис. 3.3. Класифікація рахунків запасів КНП «ЦПМСД»

Джерело: сформовано автором самостійно

Необхідно закріпити постійний шифр за кожною назвою, сортом та розміром матеріалів, який повинен проставлятися на всіх пов'язаних з обліком документах. Шифр також використовується в аналітичному обліку. Аналітичний облік може проводитись по-різному, а саме за матеріально-відповідальними особами; місцями зберігання; групами запасів; видами діяльності чи іншими ознаками.

Аналітичні рахунки необхідні для контролю за процесом зберігання та рухом запасів, для оцінки та проведенні інвентаризації.

На досліджуваному підприємстві згідно з наказом про облікову політику аналітичний облік запасів ведеться в розрізі місць зберігання, матеріально-відповідальних осіб, видів запасів та ціни за одиницю. З метою перевірки правильності записів у регістрах обліку оборотні відомості складаються за всіма субрахунками.

У складі запасів обліковують сировину та матеріали, будівельні матеріали, обладнання, конструкції та деталі до установки, малоцінні та швидкозношувані предмети, паливо, матеріали для навчальної, наукової та іншої мети, запасні частини до машин та обладнання (це не можуть належати до основних засобів), медикаменти і перев'язувальні засоби, господарські



матеріали і канцелярське приладдя, тару; матеріали в дорозі та інші матеріальні ресурси підприємства, що передбачається використовувати протягом одного року.

Слід приділяти належну увагу документуванню операцій щодо руху запасів. Документування є невід'ємною складовою ведення обліку запасів, адже первинні документи є головною підставою відображення господарських процесів в обліку. Основними документами є акт отримання, лімітно-забірні картки, накладна-вимога на відпуст (внутрішнє переміщення), накладна на відпуск ТМЦ, прибутковий ордер, рахунок-фактура, податкова накладна, товарно-транспортна накладна.<sup>(77)</sup>

На КНП «ЦППМСД» запаси видаються з місць відповідального зберігання за балансовою вартістю за накладними та вимогами, видатковими відомостями.

Також варто запровадити ефективні форми контролю за дотриманням норм запасів та витрат матеріальних цінностей.

Створення облікової політики надає можливість уникати помилок у фінансовій звітності, насамперед це стосується підприємств, які мають структурні підрозділи. При виборі методу обліку в обліковій політиці варто брати до уваги раціональність ведення обліку. Спочатку не завадить розробити

план певних наслідків використання різних варіантів

Удосконалення облікової політики є доречним питанням. Вона повинно рухатися шляхом актуалізації облікової політики та підвищення її якості.

Під актуалізацією облікової політики варто розуміти приведення її у відповідність із законодавством, що зазнає регулярних змін. Постійно потрібно підвищувати якість облікової політики за наступними критеріями: економічна доцільність, неупередженість облікової політики, повнота, несуперечливість законодавчій базі, відповідність цілям підприємства, та автоматизації обліку. Керівництво має проводити постійний контроль за дотриманням облікової політики та удосконалювати її.<sup>(78)</sup>

Основні елементи облікової політики щодо виробничих задаєв та варіанти методів оцінки і обліку наведено на рисунку 3.4.

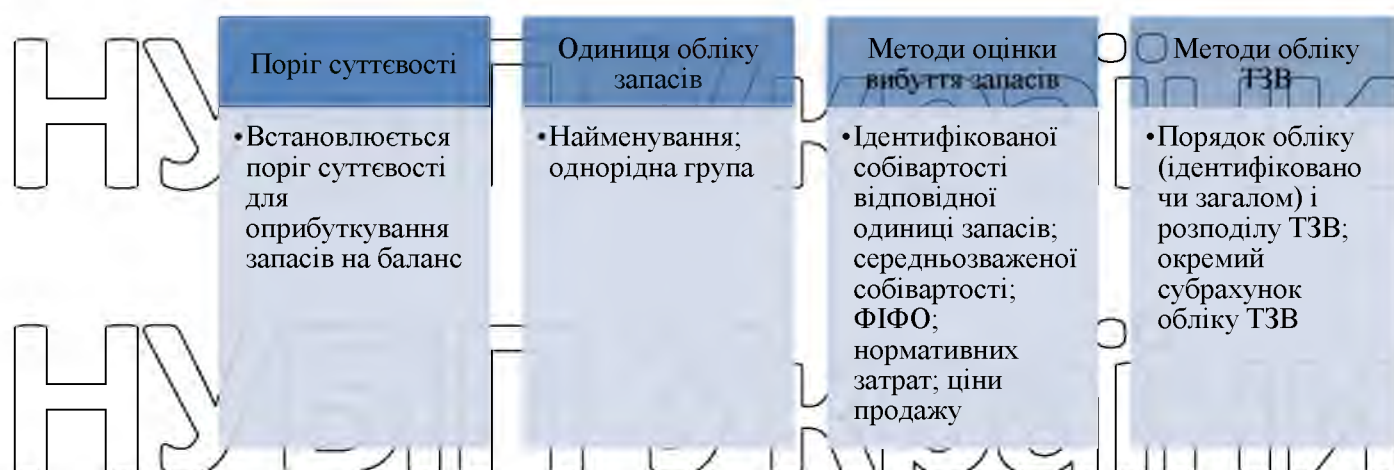


Рис. 3.4. Елементи облікової політики щодо запасів

Джерело: сформовано автором на основі (74)

Досліджуваному підприємству КНП «ІПМСД» варто встановити поріг суттєвості для оприбуткування запасів, оскільки ця інформація відсутня в наказі про облікову політику. Також відсутня інформація про ТЗВ.

Тож, можна виділити наступні напрями покращення управління запасами на підприємствах:

1. посилення оперативності інформаційного забезпечення управління запасами на підприємствах;
2. покращення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт управління запасами та обґрунтування доцільних методів проведення інвентаризації запасів;
3. підтвердження системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової технології виробництва;
4. організація обліково-контрольних процедур руху запасів. (55)

### Висновки до розділу 3

Оскільки, облікова політика, окрім нормативно-правової бази, ґрунтується ще на особливостях діяльності підприємства, то необхідно варто брати до уваги необхідність контролю за достовірністю формування та практичним використанням складеної облікової політики. Основним

недоліком запровадження облікової політики в діяльності організації є малоефективне нормативно-правове забезпечення зі сторони держави, що не відповідає сучасній економіці. До того ж відсутній контроль як з боку держави так і з боку керівника за повним висвітленням всіх аспектів обліку та особливостей діяльності в обліковій політиці. (64)

Відображенню в обліковій політиці КНП «ЦПМСД» організації обліку запасів приділено значно більше уваги, але незважаючи на це, все ж присутні деякі недоліки, як от наприклад відсутність порогу суттєвості та розподілу ТЗВ.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

**ВИСНОВКИ**

Тож, за результатами дослідження можна дійти висновку, що формування облікової політики – це складний та багатосторонній процес, що потребує організаційних, кадрових та технічних можливостей. Сформована облікова політика має включати вимоги загальної системи управління діяльності підприємства, тож необхідно брати до уваги інтереси на рівні працівників, контрагентів на ринку.

Важливо також слідкувати за актуальністю викладеної інформації та її відповідності законодавству. Варто постійно підвищувати якість облікової політики у питаннях її повноти, несуперечливості законодавчій базі, економічної доцільності, раціональності методів обліку та інше.(21)

При досягненні поставленої мети магістерської кваліфікаційної роботи було виконано ряд завдань:

1. Досліджено сутність облікової політики та її правове забезпечення.

Облікова політика – це вибір кожним підприємством конкретних методик, форм і техніки ведення бухгалтерського обліку, що виходять з особливостей діяльності підприємства та чинних нормативних актів. Облікова політика має неабияке значення для всіх видів підприємницької діяльності, для всіх галузей та підгалузей економіки. В кожній галузі вона має свої особливості, але вихідні її положення єдині спільні для всіх – отримання максимального прибутку.

2. Досліджено порядок формування облікової політики запасів. Одним з досить важливих аспектів організації запасів є саме формування облікової політики щодо запасів, тому що добре сформована політика надає можливість надання правдивої інформації для прийняття ефективних економічних рішень. Формування облікової політики щодо запасів проводиться на підставі НП(С)БО 9 «Запаси» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів.

3. Ознайомлено з організаційно-економічною характеристикою підприємства. Комунальне некомерційне підприємство «Центр первинної медико-санітарної допомоги» Баришівської селищної ради Київської області відповідно до законодавства є закладом охорони здоров'я, який утворюється з метою забезпечення потреб населення у первинній медичній допомозі,

без мети отримання прибутку. Досліджуване підприємство відноситься до малих підприємств.

4. Опрацьовано методичні та організаційні аспекти облікової політики КНП «ЦПМСД». В наказі зазначена наступна інформація: форма ведення обліку, права першого та другого підписів, відповідальність посадових осіб, правила документообігу, застосування Плану рахунків, особливості відображення в обліку окремих операцій, порядок і строки проведення інвентаризації, строк дії наказу та внесення змін.

5. Досліджено вплив облікової політики на показник діяльності підприємства. Облікова політика може спричинити як збільшення так і зменшення фінансових результатів підприємства. Найбільш впливовими елементами облікової політики на фінансові результати є:

- Модель оцінки основних засобів;
- Визначення методу оцінки вибуття запасу;

Визначення методу нарахування амортизації. Наказ про облікову політику повинен містити детальні питання процесу ведення обліку доходів та фінансових результатів окремо щодо різних видів діяльності підприємства.

6. Опрацьовано методику контролю положень облікової політики.

Внутрішній аудит облікової політики являє собою з'ясування відповідності позицій прийнятої політики з даними усіх видів обліку, що ведуться на підприємстві. Це має велике значення для контролю достовірності такої облікової політики.

7. Надано рекомендації щодо удосконалення облікової політики для ефективного управління запасами підприємства. Досліджуваному підприємству КНП «ЦПМСД» варто встановити поріг суттєвості для оприбуткування запасів, оскільки ця інформація відсутня в наказі про облікову політику. Також відсутня інформація про ТЗВ.