

ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В ЧАСТИНІ ОПЕРАЦІЙ З ДАВАЛЬНИЦЬКОЮ СИРОВИНОЮ

Розглянуто підходи до визначення поняття "облікова політика", визначено її об'єкти, суб'єкти та основні елементи в частині операцій з давальницькою сировиною

Постановка проблеми. У процесі створення системи управління та організації бухгалтерського обліку на підприємстві вагоме значення належить обліковій політиці підприємства. Від вдало сформованої облікової політики залежить ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства. Ключовим завданням облікової політики є забезпечення організації бухгалтерського обліку на підприємстві як цілісної системи з урахуванням всіх аспектів облікового процесу. Операції з давальницькою сировиною є особливим видом господарських операцій, за якими одне підприємство (замовник) передає іншому підприємству (виконавцю) сировину і матеріали для її переробки (обробки, комплектування, збагачення чи використання). Законодавче регулювання відображення у бухгалтерському обліку таких операцій має ряд недоліків та неузгодженостей, тому облікова політика в частині операцій з давальницькою сировиною повинна забезпечувати основні вимоги до ведення бухгалтерського обліку у замовника і виконавця.

Мета статті полягає у висвітленні сутності поняття "облікова політика" та визначенні елементів облікової політики щодо операцій з давальницькою сировиною.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Розгляду загальних питань, пов'язаних з обліковою політикою, присвячені праці таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як Р.А. Алборова [1], В.П. Астахова [2], М.Т. Білухи [4], Ф.Ф. Бутинця [6], В.Г. Корчагіної [14], Я.В. Соколова [20], В.А. Шпака [25] та ін. Слід також відмітити вагомий вклад у розвиток теорії і практики облікової політики таких науковців, як Т.В. Барановська [3], М.С. Пушкар [19] та М.Т. Щирба [26], якими проведено ґрунтовне дослідження економічної сутності облікової політики, її складових, порядку документального оформлення, методики формування тощо. Однак, аналіз наукової літератури щодо рівня розкриття елементів облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною дає можливість зробити висновок, що авторами не приділено достатньої уваги дослідженню даного питання. Тому вважаємо за доцільне подальше вивчення та розкриття елементів облікової політики щодо операцій з давальницькою сировиною.

Викладення основного матеріалу дослідження. На законодавчому рівні питання формування облікової політики підприємства регулюється Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та міжнародним законодавством, зокрема МСФЗ (IAS) 8 "Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки". В Положеннях стандартах бухгалтерського обліку відсутнє окреме положення, яке б регламентувало порядок формування та реалізації облікової політики, а також контроль за її здійсненням.

Розробка облікової політики та затвердження Наказу про облікову політику (документу, що засвідчує обрану облікову політику на підприємстві) відповідно до чинного законодавства є обов'язковою вимогою для підприємств.

Однак, такий науковець, як С.О. Ніколаєва зазначає, що формування облікової політики на підприємствах є необхідним в наступних випадках:

1) якщо законодавством передбачено кілька варіантів ведення обліку тих чи інших об'єктів, підприємство обирає один із них;

2) якщо законодавча регламентація відображення в обліку тих чи інших фактів господарської діяльності не розроблена і підприємство самостійно розробляє способи ведення обліку [16, с. 6].

На основі такої позиції автора можна зробити висновок, що операції з давальницькою сировиною повинні обов'язково відобразитися в бухгалтерському обліку відповідно до розробленої облікової політики на підприємстві, оскільки законодавством не визначено чіткої методики їх облікового відображення, не затверджено типових форм первинних документів для їх оформлення тощо.

На думку В.В. Панкова, облікова політика забезпечує вирішення питань у більшості можливих облікових ситуаціях або визначає шляхи пошуку таких рішень, стаючи засобом раціоналізації та спрощення облікового процесу [18, с. 84].

Погоджуємося з даним твердженням, оскільки облікова політика повинна спрощувати систему бухгалтерського обліку на підприємстві та робити її максимально ефективною відповідно до потреб керівництва підприємства.

Подібно вважає і М.П. Кондраков, який зазначає, що облікова політика підприємства повинна включати методологічні питання (вибір методів оцінки і процедур ведення бухгалтерського обліку з існуючих альтернативних варіантів, які дозволені законодавством при формуванні показників фінансової звітності; розробку методики ведення управлінського обліку та складання внутрішньої звітності тощо); технологію ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; організацію роботи бухгалтерської служби підприємства" [13, с. 219].

Іншої думки дотримується Д.М. Чирка, який вважає, що облікова політика не має обмежуватись тільки тими положеннями або об'єктами з бухгалтерського обліку щодо яких існують альтернативи. Науковець зазначає, що вона має містити перелік вимог з обліку усіх об'єктів, що знаходяться на підприємстві з урахуванням галузевих особливостей діяльності суб'єкта господарювання з посиланням на відповідні стандарти [24].

З точки зору В.В. Панкова, бухгалтер при формуванні облікової політики має виконувати три дії: 1) діяти у відповідності до прийнятих стандартами бухгалтерського обліку правил у випадках єдино можливого передбаченого способу; 2) здійснювати вибір одного способу обліку господарських операцій або організації документообороту у випадку існування декількох допустимих стандартами бухгалтерського обліку; 3) самостійно розробляти відповідні способи обліку або організації у випадку відсутності таких [18, с. 84].

Таким чином, можна зробити висновок, що серед авторів єдиної думки на предмет необхідності формування облікової політики на підприємстві немає, однак всі дослідники відмічають її важливість та доцільність для потреб бухгалтерського обліку.

Для з'ясування сутності досліджуваного поняття "облікова політика" розглянемо підходи до його трактування у різних літературних джерелах (табл. 1).

Таблиця 1. Підходи до трактування поняття "облікова політика" в різних літературних джерелах

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
<i>Довідкова література</i>		
1	Бухгалтерський словник [7, с. 120]	Облікова політика система способів та прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, закріплена відповідним нормативним актом на невизначений термін
2	Зовнішньоекономічний словник [9, с. 433]	Облікова політика – політика центрального банку щодо регулюванню облікового ринку
3	Економічна енциклопедія [10, с. 608]	Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності

Продовження табл. 1

1	2	3
4	Енциклопедичний словник бізнесмена [11, с. 197]	<i>Облікова політика</i> (див. дисконтна політика). Дисконтна політика – заходи центральних банків з підвищення або зниження курсу облікових ставок з метою впливу на попит та пропозицію позикових капіталів, стану платіжного балансу та валютні курси
5	Справочник бухгалтера і аудитора [21, с. 878]	<i>Облікова політика</i> – це прийнята нею сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності
<i>Наукова література</i>		
6	Барановська Т.В. [3]	<i>Облікова політика</i> – це вибрана підприємством з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління
7	Білуха М.Т. [4, с. 214]	<i>Облікова політика</i> – це вибір суб'єктом господарювання методичних прийомів відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій на конкретний період із числа легалізованих державними органами управління (переважно на рік)
8	Бутинець Ф.Ф. [6, с. 51]	<i>Облікова політика</i> – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. В широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку)
9	Бычков М.Ф., Балашова Н.Н. [8, с. 22]	<i>Облікова політика підприємства</i> – це прийнята підприємством сукупність способів (приймів) ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності
10	Соколов Я.В. [20, с. 397]	<i>Облікова політика</i> – засіб, що дозволяє адміністрації підприємства (фірми) легально маніпулювати фінансовими результатами
11	Хабарова Л.П. [22, с. 10]	<i>Облікова політика</i> – це прийнята сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності
12	Шпак В.А. [25, с. 204]	<i>Облікова політика</i> – цілеспрямована організаційно-управлінська діяльність, пов'язана з формуванням облікового порядку (чіткої організації бухгалтерського обліку, з дотриманням встановлених правил обліку)

Аналіз підходів до трактування поняття "облікова політика" свідчить про відсутність єдиної думки науковців з цього приводу. Відповідно до розглянутих визначень облікову політику в загальному складає сукупність методів, способів, принципів, методик, процедур та форм бухгалтерського обліку. Цікавим є визначення вченого Я.В. Соколова, який вважає, що облікова політика – це засіб, що дозволяє адміністрації підприємства (фірми) легально маніпулювати фінансовими результатами [20, с. 397]. Підтримуємо таке трактування, оскільки відповідно до цілей, які переслідує підприємство, воно може встановлювати ті чи інші вимоги до ведення бухгалтерського обліку, що забезпечить реалізацію таких цілей.

Варто теж відмітити, що в польській науковій літературі облікова політика також визначається як перелік обов'язкових правил, процедур і норм, які використовуються на практиці для того, щоб надана інформація про майновий стан підприємства, його господарську діяльність і отримані фінансові результати була повною, зрозумілою, достовірною і такою, що підлягає використанню [27].

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [12, ст. 1].

Аналізуючи міжнародний досвід, слід зазначити, що в МСБО №8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" облікова політика трактується як конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, що застосовуються суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [15].

Можна зробити висновок, що тлумачення облікової політики в українському законодавстві відповідає міжнародним нормам.

Отже, на основі проаналізованих підходів до трактування "облікової політики" вважаємо, що під даним поняттям слід розуміти сукупність способів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, вибраних підприємством індивідуально з урахуванням специфіки його діяльності, для забезпечення найбільш максимальних результатів діяльності.

У процесі формування облікової політики підприємства слід визначити суб'єктів її виконання, об'єкт та елементи, які вона повинна містити.

У філософському словнику А.А. Гріконова об'єкт визначається, як те, на що знаходиться в залежності від суб'єкта і немає самостійної сутності. Під суб'єктом розуміється носій властивостей і характеристик субстанцій, які визначають якісні особливості об'єкта [17, с. 1001].

У бухгалтерському словнику А.Н. Азріліяна знаходимо наступне трактування: об'єкт – це все те, що є місцем будь-якої діяльності [5, с. 257]; об'єкт – 1) людина як носій яких-небудь властивостей; 2) діючий самостійно, впливає на щось [5, с. 466].

Щодо об'єктів саме облікової політики, то М.Т. Щирба до таких об'єктів відносить об'єкти обліку, щодо яких законодавчими актами та нормативними документами передбачені кілька варіантів, і ті об'єкти, щодо яких підприємство самостійно розробляє свій варіант організації і ведення обліку відповідно до умов і специфіки діяльності [26, с. 145].

Відповідно до МСБО №8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" суб'єктом облікової політики виступає управлінський персонал, тобто той хто її розробляє та застосовує [15].

Об'єкт та суб'єкти облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною представлено на рис. 1.

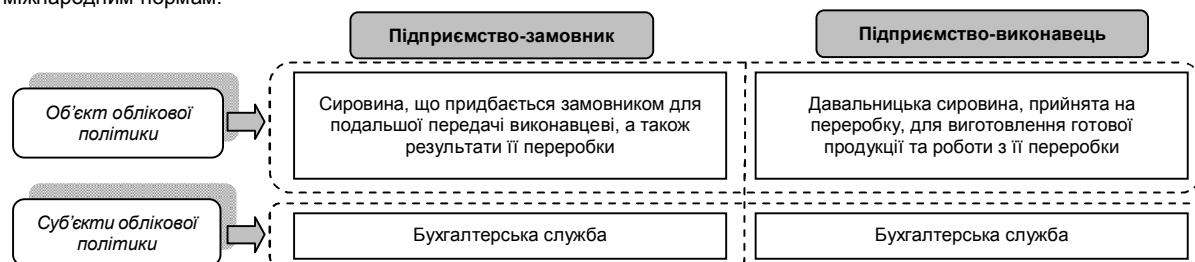


Рис. 1. Об'єкт та суб'єкти облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною

Для замовника та виконавця основне завдання, яке повинна забезпечувати облікова політика полягає у збереженні давальницької сировини на всіх етапах здійснення операцій з нею.

При дослідженні облікової політики ключову позицію займають елементи, які повинні відобразитися в Наказі про облікову політику.

Щирба М.Т. елементи облікової політики розглядає, як конкретно вибраний або самостійно розроблений підприємством відповідно до умов і характерних особливостей його функціонування способів (прийом) або процедура організації та ведення обліку щодо конкретного об'єкта облікової політики [26, с. 145].

Розглядаючи елементи облікової політики варто відмітити, що такий вчений, як Л.П. Хабарова, виділяє наступні групи елементів облікової політики підприємства:

– обрані підприємством способи обліку, варіантність яких передбачена документами нормативної системи регулювання обліку;

– способи обліку, які розробляє підприємство;

– елементи облікової політики, які враховують специфіку підприємства;

– елементи облікової політики, що виникають у процесі діяльності у звітному періоді;

– обов'язкові елементи облікової політики [23, с. 7].

Польський вчений М. Птак наголошує на тому, що в Наказі про облікову політику повинна міститися інформація щодо визначення звітного року і звітних періодів, що входять до його складу; методів оцінки активів і пасивів, а також визначення фінансового результату; способів ведення реєстрів бухгалтерського обліку, а також інформація щодо системи, яка використовується для охорони даних і їх систематизації, в т.ч. первинних документів, реєстрів обліку тощо [28].

На думку В.Г. Корчагіної у Наказі про облікову політику необхідно обґрунтувати наступні елементи облікової політики:

– побудову робочого плану рахунків;

– перелік форм первинних документів;

– визнання активів, основних засобів та нематеріальних активів;

– визнання та облік дебіторської заборгованості;

– перелік витрат, що відносять до первісної вартості багаторічних насаджень;

– строки переведення активів до складу основних виробничих засобів (по галузі рослинництва – молодих насаджень, по галузі тваринництва – тварин на вирощуванні);

– склад витрат, що формують собівартість сільськогосподарської продукції;

– метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції;

– оцінку та облік незавершеного виробництва;

– оцінку побічної продукції;

– базу розподілу накладних витрат;

– визнання доходів від реалізації;

– визнання та формування статутного капіталу, відображення в обліку і звітності його динаміки [14, с. 271-272].

З точки зору М.С. Пушкаря, до елементів облікової політики належать:

1. Теорія облікової політики, яка включає в себе принципи обліку, законодавчі акти, наукові положення конструювання інформаційної системи;

2. Методологія обліку, яка складається з принципів та правил отримання, обробки, фіксації та передачі інформації, правил оцінки, ведення рахунків, критеріїв розмежування основних засобів та малоцінних та швидкозношуваних предметів, порядку нарахування амортизації та зносу, порядку обліку ремонтів, оцінки запасів та готової продукції, списання витрат майбутніх періодів, порядку визначення обсягу реалізованої продукції, порядку обліку та розподілу комплексних витрат і включення їх у собівартість, порядку утворення статутного капіталу, формування витрат і доходів та інших питань.

3. Технологія обліку, яка містить у собі такі елементи: план рахунків обліку, форми обліку, послідовність проходження документів та їх обробка, організація внутрішнього контролю, організація складання реєстрів обліку та форм звітності, проведення інвентаризації майна та зобов'язань.

4. Організація обліку, яка передбачає визначення структури бухгалтерії, централізовану чи децентралізовану систему обробки інформації, розробку інструкцій, внутрішніх стандартів, способів ведення обліку, взаємодію бухгалтерії з іншими службами та інші сторони діяльності бухгалтерського апарату [19, с. 65].

Таким чином, врахувавши наукові надбання попередників щодо необхідних елементів облікової політики вважаємо за доцільне виділити наступні елементи облікової політики, які повинні міститися в Наказі про облікову політику замовника та виконавця (табл. 2).

Таблиця 2. Елементи облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною

Складові облікової політики	Елементи облікової політики	
	Підприємство-замовник	Підприємство-виконавець
Організаційна складова	встановлення відповідальних осіб за ведення бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною та визначення їх посадових прав і обов'язків	
Методична складова	перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості готової продукції, виготовленої з давальницької сировини; методи оцінки готової продукції, виготовленої з давальницької сировини, а також супутньої продукції та відходів, отриманих від виконавця; методи списання давальницької сировини у виробництво; методика бухгалтерського обліку давальницької сировини, переданої на переробку, робіт з переробки та отримання продуктів переробки давальницької сировини;	методика бухгалтерського обліку прийнятої на переробку давальницької сировини, процесу її переробки та продуктів переробки давальницької сировини; перелік та склад статей калькулювання виконаних робіт з переробки давальницької сировини; методи та норми списання власної сировини на виробництво готової продукції на давальницьких умовах; порядок розподілу змінних і постійних загальновиробничих витрат на готову продукцію, виготовлену з давальницької сировини;
Технічна складова	затвердження типових форм первинних документів, розробка форм звітності щодо внутрішнього контролю процесу переробки давальницької сировини у виконавця; порядок заповнення і строки подання виконавцем внутрішньої звітності щодо операцій з давальницькою сировиною	що використовуються для оформлення операцій з давальницькою сировиною; визначення прийомів внутрішнього контролю за здійсненням операцій з давальницькою сировиною; встановлення форм внутрішньої звітності щодо операцій з давальницькою сировиною

Таким чином, елементи облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною повинні містити ряд специфічних складових для їх ефективного відображення в системі бухгалтерського обліку та прийняття ефективних управлінських рішень.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

На основі проведеного дослідження встановлено відсутність єдиного підходу до визначення поняття

“облікова політика”. Запропоновано під обліковою політикою розуміти сукупність способів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, вибраних підприємством індивідуально з урахуванням специфіки його діяльності, для забезпечення найбільш максимальних результатів діяльності. Визначено, що об'єктами облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною є давальницька сировина, що передається замовником

виконавцю, та роботи, які здійснює виконавець з метою переробки отриманої сировини у готову продукцію. Суб'єктами облікової політики виступає бухгалтерська служба на підприємстві. Крім того, визначено перелік основних елементів облікової політики в частині операцій з давальницькою сировиною у замовника і виконавця.

Список використаної літератури:

1. *Алборов Р.А.* Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации. – М.: АО "ДИС", 1995 г. – 80 с. 2. *Астахов В.П.* Теория бухгалтерского учета. – М.: "Экспертное бюро-М", 1997. – 351 с. 3. *Барановська Т.В.* Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дисертація на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / Т.В. Барановська. – Житомир, 2004. – 282 с. 4. *Білуха М.Т.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: 2000. – 692 с. 5. *Большой бухгалтерский словарь* / [под ред. А.Н. Азрилияна]. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с. 6. *Бутинець Ф.Ф.* Організація бухгалтерського обліку: Підруч. для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закл. / За ред. Ф. Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 592 с. 7. *Бухгалтерський словник*. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с. 8. *Бычков М.Ф.* К вопросу об учетной политике предприятия / Бычков М.Ф., Балашова Н.Н. // Экономика с/х и перерабатывающих предприятий. – 2000. – № 2. – С.22-23. 9. *Внешнеэкономический толковый словарь* / Под ред. И.П. Фаминского. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с. 10. *Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2* / Редкол.: Мочерний С.В. (відп. редакц.) та ін. – К.: Видавничий центр "Академія", 2001. – 848 с. 11. *Енциклопедичний словник бізнесмена: Менеджмент, маркетинг, інформатика* / Під заг. ред. М.І. Молдованова. – К.: Техніка. 1993. – 856 с. 12. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. 13. *Кондраков Н.П.* Учетная политика организации на 2008 год: в целях бухгалтерского, финансового, управленческого и налогового учета. / Н.П. Кондратов. – М.: Эксмо, 2008. – 224 с. 14. *Корчагіна В.Г.* Формування облікової політики сільськогосподарських підприємств у сучасних умовах / В.Г. Корчагіна // Таврійський науковий вісник [Текст]: наук. журн. / М-во аграр. політики Укр., УААН, Навч. - наук. - вироб. комплекс "Херсон. агроун-т"; [ред. кол.: В. О. Ушкаренко (гол.) [та ін.]]. - Херсон : Айлант, 1996 – Вип.67. - 2009. - 376 с., С. 269-274. 15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO8.pdf>. 16. *Николаева С.А.* Учетная политика организации: Принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка. – М.: "Аналитика-Пресс", 1998. – 168 с. 17. *Новейший философский словарь* / [под ред. А.А. Грицанова]. – Мн.: Изд. В.М. Скаун, 1998. – 896 с. 18. *Панков В.В.* Институциональная теория бухгалтерского учёта и аудита: учебное пособие / В.В. Панков. – М.: "ИнформБюро", 2011. – 168 с. 19. *Пушкар М.С.* Теорія і практика формування облікової політики [текст]: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260с. 20. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. 21. *Справочник бухгалтера и аудитора* / Под ред. д.е.н., проф. Е.А. Мизиковского, к.е.н., доц. Л.Г. Макаровой. – М.: Юристъ, 2001. – 992 с. 22. *Хабарова Л.П.* Учетная политика 2000 года. – М.: ЗАО "Бухгалтерский бюллетень", 2000. – 272 с. 23. *Хабарова Л.П.* Методологические аспекты учетной политики 2002 года / Л.П. Хабарова // Бухгалтерский бюллетень. – № 2. – 2002. – С. 7-31. 24. *Чирка Д.М.* Бухгалтерський облік операцій в іноземній валюті: теорія, організація і методика: дисертація на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / Д.М. Чирка. – Житомир, 2012. – 260 с. 25. *Шпак В.А.* Облікова політика – складова організації бухгалтерського обліку / В.А. Шпак. // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 203-205. 26. *Щирба М.Т.* Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія / М.Т. Щирба. – Тернопіль: ВПЦ "Економічна думка ТНЕУ", 2011. – 340 с. 27. *Messner Z.* Podstawy rachunkowości. Katowice: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, 2003, s. 31. 28. *Ptak M.* Czym jest polityka rachunkowości? // Rachunkowość. – 2077. – № 05. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://e-rachunkowosc.pl/artukul.php?view=920>.

ОСНИЦЬКА Наталія Анатоліївна – здобувач, Житомирський державний технологічний університет.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік і контроль операцій з давальницькою сировиною.

Стаття до редакції надійшла: 12.03.12 р.