

Надія Букало, к.е.н., доц., кафедри обліку і аудиту
Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки

Облікова політика: основні аспекти

Статтю присвячено теоретичному обґрунтуванню та висвітленню окремих важливих елементів облікової політики. Досліджено нормативно-правове забезпечення різних аспектів облікової політики. Наведена характеристика основних нормативно-правових актів, що регламентують облікову політику в Україні. Проведено літературний пошук визначення змісту категорії «облікова політика». Розглянуто етапи формування облікової політики та основні чинників на її вплив. Досліджено теоретичні аспекти окремих важливих елементів облікової політики.

Ключові слова: облікова політика, елементи облікової політики, бухгалтерський облік, принципи, положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Постановка наукової проблеми та її значення. Облікова політика розробляється індивідуально кожним підприємством і покликана забезпечувати надійність та достовірність їх фінансово-інформаційної системи. Вона є потужним інструментом в управлінні підприємством, тому її формуванню і розкриттю приділяється все більше уваги, що продиктовано вимогою часу.

Уміло сформована облікова політика сприяє ефективності управління господарською діяльністю підприємства, його перспективного розвитку, зручності й прозорості ведення бухгалтерського обліку. Вона поєднує державне регулювання і власні судження суб'єктів ринкових відносин з питань організації та ведення обліку, активізує використання інформації бухгалтерського обліку для управління капіталом, відіграє суттєву роль в реалізації стратегії підприємства. Тому варто приділяти увагу аспектам облікової політики у всіх господарюючих суб'єктів незалежно від сфери діяльності та організаційно-правових форм.

Аналіз досліджень цієї проблеми. Науковим дослідженням з теорії бухгалтерського обліку, а також методології облікової політики присвячено велика кількість вітчизняних та зарубіжних праць науковців та практиків, зокрема: Р.А. Абрамова, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф.Голова, П. Житного, Л. М. Кіндрацької, В.А. Кулик, М. В. Кужельного, Є. В. Мних, К. Р. Макконела, М. С. Пушкаря, В. В. Сопко, Н. С. Сахчинської, М. Г. Чумаченка, В. Г. Швець, М.Т. Ширби та інших. Незважаючи на цінність результатів їх досліджень, питання окремих положень з методики та організації облікової політики мають дискусійний характер, що і обумовило мету дослідження.

Формування мети та завдань статті. Аналізування нормативно-правових актів регулювання облікової політики в Україні. Визначення сутності категорії «облікова політика». Розгляд етапів формування облікової політики та чинників на її вплив. Дослідження аспектів облікової політики.

Виклад основного матеріалу й обґрунтування окремих результатів дослідження. Господарювання в ринкових умовах потребує досконалих, конкретних і незмінних правил ведення бухгалтерського обліку та формування звітності на підприємстві. Практичне його ведення на підприємстві безпосередньо вимагає індивідуального підходу до формування на кожному з них власної облікової політики.

Господарська діяльність кожного підприємства регламентується системою нормативних актів, до яких належать закони, нормативні документи Кабінету міністрів України, міністерств та відомств, а також внутрішні нормативні акти самих підприємств. Ведення бухгалтерського обліку та підготовка фінансової звітності має здійснюватися підприємствами відповідно до принципів та методів, задекларованих Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” [1], низкою національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

(МСБО) та розпорядчим документом підприємства – Наказом про облікову політику [2].

Кожен рівень облікової політики передбачає наявність нормативно-правового забезпечення, спрямованого на регламентацію різних аспектів облікової політики. Характеристику основних нормативно-правових актів, що регламентують облікову політику в Україні наведено у табл. 1 [1; 3; 4; 5; 7].

Таблиця 1

Нормативно-правове забезпечення облікової політики

| Нормативно-правове забезпечення | Інформація нормативно-правового акту |
|---|--|
| МСБО 1 «Подання фінансової звітності» | Визначає необхідність розкриття облікової політики у примітках до річної звітності |
| МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» | Визначає критеріїв до обрання та зміни облікових політик разом з обліковим підходом та розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок |
| Решта МСБО, МСФЗ | Містять елементи облікової політики щодо конкретних її об'єктів або господарських операцій |
| Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» | Містить визначення поняття «облікова політика», надає право підприємству самостійно формувати облікову політику |
| НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» | Містить визначення поняття «облікова політика», визначає способи висвітлення облікової політики підприємства під час розкриття інформації у фінансовій звітності |
| П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» | Визначає причини змін в обліковій політиці; порядок розкриття інформації у примітках до звітів у випадку зміни облікової політики |
| Решта НП(С)БО, П(С)БО | Містять елементи облікової політики щодо конкретних її об'єктів або господарських операцій |
| План рахунків та Інструкція про його застосування | Містить інформацію щодо можливих варіантів обліку витрат на підприємстві та періодичність закриття транзитних рахунків |
| Лист МФУ «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» | Містить пояснення щодо застосування критеріїв суттєвості. Визначення суттєвості окремих об'єктів обліку |
| Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства | Містить інформацію про зміст розпорядчого документа про облікову політику, суб'єктів формування, зміни облікової політики |
| Розпорядчий документ про облікову політику підприємства | Особливості ведення обліку та складання звітності на конкретному підприємстві |

Методологічне та організаційне керівництво системою бухгалтерського обліку на підприємстві здійснює держава, яка ухвалює нормативні документи, що містять конкретні рекомендації, перелік правил окремих методик і процедур

бухгалтерського обліку, формування облікової політики. Формуючи положення (наказу) про облікову політику, необхідно дотримуватись деяких вимог:

1) законності – обрані або розроблені методичні прийоми, способи та процедури організації та ведення обліку суб'єкта господарювання не мають суперечити чинному законодавству;

2) адекватності – облікова політика підприємства має відповідати особливостям умов та специфіці його діяльності;

3) ефективності – витрати на розробку або впровадження певного елемента облікової політики підприємства не мають перевищувати ефект від їх впровадження;

4) єдності – облікова політика суб'єкта господарювання має бути єдиною незалежно від кількості підрозділів, філій або підприємств. Це забезпечить можливість порівнювати та аналізувати в межах корпорацій, холдингів, асоціацій;

5) гласності – облікова політика має доводитися до відома внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації для отримання ними уявлення про використані способи формування даних [6].

Із прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» введено термін «облікова політика» відповідно до якого – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [1]. Дещо ширше визначення наводиться у МСБО 8: облікова політика – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [7].

На думку П. Житнього облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і добитися успіхів в конкурентній боротьбі [8, с. 19-22].

Облікова політика підприємства, за твердженням Т.В. Барановської – це сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників [9].

Облікова політика як специфічний елемент системи обліку має створювати організаційно-методичне середовище для досягнення таких результатів: раціонального використання майна власника; надання різноманітної формальної та неформальної інформації менеджменту, постійного контролю за ефективністю діяльності управлінського персоналу, створення незалежної й підпорядкованої служби внутрішнього контролю; забезпечення власника інформацією про фінансові результати діяльності підприємства; організації підсистем управлінського обліку [10].

Метою облікової політики у процесі ведення бухгалтерського обліку є створення оптимальної, узгодженої та впорядкованої основи для складання достовірної звітності та прийняття ефективних економічних рішень на її основі [11, с. 59].

При формуванні розпорядчого документа про облікову політику на підприємстві доцільно створити спеціальну комісію із розробки такого документа, за потребою, заключити договір з аудиторською (консалтинговою) фірмою про розробку облікової політики.

Руденко О.В. із цього приводу слушно зазначає: «формування облікової політики зумовлює використання знань різних галузей науки, тому в її створенні повинні брати участь майже всі економічні, технічні й екологічні служби підприємства для задоволення власних потреб і виконання зобов'язань перед державою» [12, с. 101].

Облікова політика підприємства – це, насамперед, політика власника або уповноваженого органу, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів, тому саме він вирішує хто із суб'єктів обліку буде формувати облікову політику в підсистемах фінансового і управлінського обліку [13, с. 32-33].

На думку В.А. Кулика, з чим ми погоджуємося, процес формування облікової політики трудомісткий та потребує відповідального й професійного підходу, тому власнику або керівнику підприємства доцільно ініціювати процес формування облікової політики. Виконання робіт із формування облікової політики може передбачати залучення наступних суб'єктів (табл. 2) [11, с. 96-97].

Таблиця 2

Суб'єкти формування облікової політики

| Суб'єкти | Особливості |
|---|---|
| Головний бухгалтер та бухгалтерська служба | На початковому етапі формування облікової політики головним бухгалтером та бухгалтерською службою використовуються досвід та професійні знання вузькоспеціалізованих працівників бухгалтерії. Інженерно-технічна, планово-фінансова та інші служби підприємства, відповідальні за планування таких важливих показників як собівартість продукції, амортизація тощо, розробляють і вносять пропозиції з питань формування облікової політики |
| Спеціально створена комісія | У випадку делегування власником повноважень з вибору суб'єктів формування облікової політики підприємства найманому управлінському персоналу, необхідно підтвердити передачу повноважень документально (протокол зборів засновників), що задекларує рішення і забезпечить захист інтересів власника при виникненні господарських спорів |
| Відділ внутрішнього контролю | При використанні праці найманого управлінського персоналу повинна діяти захисна функція, яка реалізується через створення незалежної і підпорядкованої лише власникам служби внутрішнього контролю, обов'язком якої є контроль за дотриманням інтересів власника |
| Власник або керівник підприємства | Здійснює підготовку розпорядчого документу про облікову політику за наявності необхідних професійних знань та навичок формування облікової політики |
| Спеціалізовані консалтингові та аудиторські фірми | Якщо формування облікової політики здійснюється аудиторською фірмою (а також у випадках, коли цього вимагають власники), елементи облікової політики, що будуть представлені у майбутньому розпорядчому документі повинні бути презентовані власникам, з поясненням їх дії і ефекту для підприємства |

У науковій роботі С.Ф. Легенчук виділено чотири цілі формування облікової політики, виконання яких забезпечує підвищення ефективності її використання: раціоналізація грошових потоків, зниження трудомісткості обліку, формування привабливої звітності, наближення до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності [14].

Статтею. 8 п. 5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зазначено, що підприємство самостійно визначає за

погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства [1]. Тобто незважаючи на відсутність чіткого порядку складання Наказу про облікову політику, все ж таки він має бути наявним на кожному підприємстві.

Як вище зазначалося формування облікової політики складний процес від результату якого залежить ефективне функціонування облікової системи підприємства, тому доцільно розглянути послідовність розроблення облікової політики на підприємстві (табл. 3) [15].

Таблиця 3

Етапи розроблення облікової політики

| I-й етап - проектний | II-й етап -поточний | III-й етап - контрольний |
|--|---|---|
| Аналіз умов господарювання підприємства, його організаційної структури | Розробка рекомендацій з удосконалення існуючої облікової політики | Вирішення проблем що виникли в процесі впровадження нової облікової політики |
| Формування довгострокових і короткострокових цілей функціонування підприємства | Визначення аспектів облікової політики | Проведення навчальних семінарів, консультування персоналу захист нових методик перед фіскальною службою |
| Аналіз фактичного стану бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю | Розробка робочої документації щодо кожного аспекту | Оперативне впровадження змін до внутрішніх нормативних документів |
| Визначення цілей формування облікової політики | Розробка внутрішньо підприємницьких стандартів | |

На вибір методів і обґрунтування облікової політики впливає ряд чинників, основними із яких є: форма власності та організаційно-правова форма підприємства, галузева специфіка підприємства, вид діяльності, організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів, обсяги діяльності, обсяги продажу, чисельність персоналу, наявність відокремлених підрозділів, система оподаткування, поточна та довгострокова мета підприємництва, стратегія фінансово-господарського розвитку, матеріально-технічне оснащення, кваліфікація кадрів, технологічні особливості виробництва, системи та форми розрахунків з покупцями та постачальниками, взаємини з фінансовими

структурами, система звітності перед власниками та іншими користувачами фінансової інформації, законодавство й перспективи його зміни та інш. [16; 2].

У вітчизняній та зарубіжній літературі багато уваги приділяється аспектам облікової політики. Найбільшого поширення в економічній літературі набуло виділення трьох самостійних аспектів облікової політики: методичний, технічний і організаційний [17, с. 64-66]. Такої ж думки і науковець Р.А. Абрамав «облікова політика підприємства повинна забезпечувати цілісність бухгалтерського обліку і тому вона має охоплювати всі аспекти процесу: методичний, технічний і організаційний» [18, с. 8].

Професор М.С. Пушкар виділяє такі аспекти (елементи) облікової політики:

- теорія облікової політики (принципи обліку, законодавчі акти, наукові положення конструювання інформаційної системи);
- методологію обліку;
- технологію обліку;
- організація обліку [19, с. 14-15].

Щодо послідовності відображення складових в обліку Я.П. Іщенко відмітив, що кожна складова облікової політики підприємства, яка відповідає рівню системи бухгалтерського обліку, об'єднує специфічні для неї об'єкти, за якими існують альтернативні варіанти – елементи. Формування організаційної складової передуює формуванню методичної та технічної складових і включає об'єкти, які покликані забезпечити взаємозв'язок при організаційній побудові облікових підрозділів, визначення їх місця в управлінській та виробничій структурі підприємства [20].

Іншої думки професор Н. С. Сахчинська, яка вважає, що комерційним підприємствами доцільно формувати сім аспектів облікової політики: методичний, організаційний, технічний, податковий, управлінський, аналітичний і міжнародний. Проте, методичний, організаційний, технічний і податковий віднесено до аспектів, які базуються на нормативному регулюванні. Управлінський, аналітичний і міжнародний аспекти відносяться до

розроблюваних самостійно підприємствами, вони сприяють формуванню ефективної стратегії підприємства. На її думку недостатньо мати дані тільки бухгалтерського та податкового обліку тому, що сьогодні – управлінський облік, аналіз, застосування МСФЗ в повному обсязі формують картину про підприємство [15]. На нашу думку облікова політика сформована за такими елементами є громіздкою. На сьогодні не всі підприємства ведуть податковий облік, управлінський облік, не всі формують звітність за МСФЗ.

Підприємство самостійно розробляє модель обліку, що забезпечує інформацію про діяльність підприємства для всіх зацікавлених користувачів, дотримуючись принципу послідовності [1] – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Змінити облікову політику можлива лише у випадках, якщо: змінюються на підприємстві статутні вимоги, змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності та зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності [3; 5].

Висновки: Отже, облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Підприємство самостійно розробляє модель обліку для забезпечення інформацію про діяльність підприємства всіх зацікавлених користувачів, з врахуванням нормативно-правових актів, що регламентують облікову політику в Україні. Виявлено, що на вибір методів і обґрунтування облікової політики впливає ряд чинників. Дослідження вітчизняної та зарубіжної літератури показало, що велика увага науковців приділяється аспектам облікової політики, які розробляються відповідно до законодавчо-нормативних актів та самостійно підприємствами. Уміло сформована облікова політика сприяє ефективності управління господарською діяльністю підприємства, його перспективного розвитку, зручності й прозорості ведення бухгалтерського обліку.

Джерела та література

- 1 Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. N 996-XIV.
2. Букало Н. Облікова політика, її суть та призначення / Н. Букало // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. - 2015. - № 1. - С. 71-76.
3. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства. Затверджено Наказом МФУ від 27 червня 2013 р. N 635. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13052.html
4. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності: Лист МФУ від 29.07.03 р. № 04203-04108 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №8. – С. 59-60.
5. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo/6.htm/>
6. Жук В.М. Формування облікової політики підприємств туристичної сфери / В.М. Жук // Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки. – 2015. – № 2(72). – С. 238-242.
7. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU12023.html
8. Житний П. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №3. – С. 19-22.
9. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Нац. аграрний ун-т. – К., 2005. – 21 с.
10. Сисоєва І. Б. Облікова політика у формуванні інформації для управління в кондитерській промисловості України [Текст] : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Сисоєва Інна Миколаївна ; Терноп. нац. екон. ун-т. - Т., 2013. - 19 с.
11. Кулик В.А. К Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. –с. 373.
12. Руденко О.В. Управлінська спрямованість облікової політики / О.В. Руденко // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. – 2009. – № 4 (20). – С. 98-101.
13. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів/ За ред. проф. Ф.Ф. Бутенця. – 6-те вид., доп. і перероб. – Житомир «Рута», 2005. – 756 с.
14. Легенчук С.Ф. Управлінські аспекти застосування консерватизму в бухгалтерському обліку / С.Ф. Легенчук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/19.pdf

15. Формирование и раскрытие учетной политики организации [Текст] / Н. С. Сахчинская. ... Учетная политика коммерческих организаций: методология формирования и механизм реализации [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон.наук : 08.00.12 / Н. С. Сахчинская. - Тольятти, 2011. - 37 с.

16. Водоп'янова О. Облікова політика: починаємо новий рік. / О. Водоп'янова. // Дебет-Кредит № 05 (1.2.2010). [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://dtkk.com.ua/show/1cid04362.html>

17. Ширба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: моногр. /М.Т.Ширба. – Тернопіль : ВЦП «Економічна думка ТНЕУ», 2011. – 340 с..

18. Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации. / Р.А. Алборов. - М.: ОА «ДИС», 1995.- 80 с.

19. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність. Навч. Посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 141 с.

20. Іщенко Я.П, Складові облікової політики // Вінницький національний аграрний університет. / Я.П. Іщенко, Б. Ю. Іщенко. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.rusnauka.com/11_EISN_2010/Economics/64197.doc.html

Букало Надежда. Учетная политика: основные аспекты

В статье проведен анализ нормативно-правовых актов регулирования учетной политики предприятия. Исследованы суть и значение учетной политики. Доказано, что учетная политика разрабатывается индивидуально каждым предприятием и призвана обеспечивать надежность и достоверность их финансово-информационной системы. Определены ряд факторов влияния на выбор и обоснование учетной политики. Разработаны этапы построения учетной политики. Исследование научных работ отечественных и зарубежных ученых показало, что большое внимание уделяется аспектам учетной политики: методический, технический и организационный. Разработка и утверждение учетной политики является важным этапом при создании любого предприятия, от умело сложившейся учетной политики зависят эффективность управления хозяйственной деятельностью предприятия и стратегия его развития на длительную перспективу.

Ключевые слова: учетная политика, элементы учетной политики, бухгалтерский учет, принципы, положения (стандарты) бухгалтерского учета.

Bukalo Nadiya. Registration politics: basic aspects

The analysis of normatively – legal acts of adjusting of registration politics of enterprise is conducted in the article. The article is devoted to theoretical substantiation of certain critical

accounting policies, investigated the nature and purpose of accounting policies. It is proved that the accounting policy is developed individually by each enterprise and is designed to ensure the reliability and accuracy of their financial information system. The row of factors of influence is certain on a choice and ground of registration politics.

The stages of construction of registration politics are worked out. It is educed that in labours of home and foreign scientists large attention is spared to the aspects of registration politics: methodical, technical and organizational. Development and claim of registration politics are the important stage during creation of any enterprise, on the skillfully formed registration politics efficiency of management of enterprise economic activity and strategy of his development depend on the protracted prospect.

Keywords: registration politics, elements of registration politics, record-keeping, principles, positions (standards) of record-keeping.