

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ОСНОВА ДЛЯ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. Розглянуто сутність облікової політики виходячи з нормативно-правових актів. Визначено значення облікової політики в забезпеченні діяльності підприємств згідно з потребами фінансової звітності й управління господарським процесом.

Аннотация. Рассмотрена сущность учетной политики исходя из нормативно-правовых актов. Определено значение учетной политики в обеспечении деятельности предприятий в соответствии с потребностями финансовой отчетности и управления хозяйственным процессом.

Annotation. The nature of the accounting policy was considered on the basis of regulations. The importance of the accounting policy for providing business activity in accordance with requirements of financial statements and the management of a business process, was identified.

Ключові слова: облікова політика, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, наказ МФУ № 635, Наказ про облікову політику, Наказ про організацію бухгалтерського обліку.

Для забезпечення достовірності складання фінансової звітності, достовірності ведення податкового обліку, можливості порівняння фінансової звітності за різний період часу, а також оцінювання майнового і фінансового стану підприємства у процесі прийняття рішень власниками необхідно чітко дотримуватися принципів та правил ведення бухгалтерського обліку. Нормативні документи у сфері бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності вимагають від суб'єкта господарювання щоб ці правила були незмінні та суворо дотримувалися з одного звітного періоду до іншого [1]. Дані принципи, методи та правила містяться у Наказі про облікову політику, яку підприємство самостійно складає виходячи зі специфіки своєї діяльності.

Висвітленням питання про облікову політику займалися такі науковці, як: Дерій В. А., Бутинець Ф. Ф., Пушкар М. С., Кужельний М. В., Пилипенко А. А., Івченко Л. В., Діденко А. Н., М. Щирба, Лозова Т. І., Олійник Г. Ю. Незважаючи на їх здобутки, все ще залишаються не визначені деякі питання.

Метою статті є визначення суті облікової політики, аналіз її значення та обґрунтування необхідності ретельного її розроблення для ефективної роботи підприємства.

Об'єктом дослідження є облікова політика.

Предметом дослідження є проблеми, які виникають під час формування облікової політики підприємства.

Термін "Облікова політика" підприємства ввійшов у вживання наприкінці 80-х рр. XX ст. як вільний переклад на російську мову словосполучення *accounting policies*. Він використовувався у стандартах, виданих Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [2]. В Україні дане визначення почали вживати з 1999 року із введенням у дію Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні".

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання фінансової звітності [3].

Окремого єдиного нормативного документа з питань регулювання облікової політики – обрання, застосування, оформлення, внесення змін, відображення у фінансовій звітності – в Україні немає.

Посилаючись до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", підприємство в особі власника чи в особі уповноваженого на те органу повинно самостійно визначити облікову політику залежно від особливостей діяльності підприємства.

Необхідність формування облікової політики на підприємстві зумовлена, насамперед, особливостями його діяльності, які не можуть бути відображені з достатньою повнотою у жодному нормативному документі внаслідок їх специфічності, хоч у цілому бухгалтерський облік на кожному підприємстві ґрунтується на відповідному нормативно-правовому забезпеченні – законах і підзаконних актах (положеннях, інструкціях, директивах, рекомендаціях, наказах тощо), які безпосередньо регулюють організацію бухгалтерського обліку і звітності, а також вимогах фінансового, господарського і земельного права [4].

Облікова політика підприємства є результатом системної роботи керівництва, головного бухгалтера та відповідних фахівців підприємства з її розробки та впровадження. Від правильного рішення щодо облікової політики, на підприємстві, залежить не лише об'єктивне висвітлення інформації у фінансовій звітності, але й аналіз діяльності підприємства загалом, прийняття рішень в організації роботи підприємства, значення для цілей податкового обліку тощо.

Закріплення підприємством сформованої облікової політики закріплюється розпорядчим документом, тобто наказом.

Виникає питання: що ж конкретно треба відобразити в наказі про облікову політику, якщо в Україні не передбачені ніякі нормативно-правові акти чи національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО), як це, наприклад, передбачено міжнародною практикою, яке освітлює дане питання в міжнародних

В існуючих НП(С)БО, а також інших нормативно-правових актах в Україні зазначаються окремі норми облікової політики, тобто в НП(С)БО 9 зазначаються методи вибуття запасів та методи розподілу транспортно-заготівельних витрат (далі – ТЗВ), в НП(С)БО 7 визначаються методи нарахування амортизації основних засобів і т. д. Даних норм значна кількість, але ці норми поділяються на обов'язкові та ті, що дають право вибору. Обов'язкові норми – це норми, які обов'язкові для виконання всім суб'єктам господарської діяльності, незважаючи на специфіку їх діяльності.

Дані норми фіксувати в наказі про облікову політику не треба, адже вони вважаються як базові для всіх суб'єктів. Прикладом обов'язкових норм вважаються створення забезпечень на виплату відпускних.

Методи обліку, які містяться в НП(С)БО чи інших нормативних документах, що містять декілька варіантів оцінки обліку і дають право вибору найбільш доцільного, відповідно до специфіки діяльності підприємства, варіанта – обов'язково зазначають в наказі про облікову політику. Прикладом у даному випадку виступає вибір з методів оцінки вибуття запасів (НП(С)БО 9, чи з переліку створюваних забезпечень майбутніх періодів (НП(С)БО 11). Підприємство може зупинитися як і на виборі одного методу, так і декількох, наприклад: метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів – під час продажу великогабаритних товарів, що мають номер заводу – виготівника; собівартості перших за часом надходження (ФІФО) – для товарів, що продаються оптом. У процесі вибору методу підприємство повинно провести аналіз поведінки декількох методів за аналогічними умовами.

Посилаючись на МСБО 8 [5], можна зазначити, що даний стандарт дає можливість, у разі відсутності певних роз'яснень у нормативних документах, керуватися судженням бухгалтера у виборі елементів облікової політики.

Виходячи з того, що в процесі створення НП(С)БО законодавство за основу брало положення МСБО, можна зробити висновок, що у процесі складання облікової політики, керівництво підприємства також може керуватися своїм професійним судженням, за умови відсутності чітко прописаних норм у діючих НП(С)БО та інших нормативних актах.

З 27 червня 2013 року вступили у дію Методичні рекомендації № 635 щодо облікової політики підприємства, які затверджені Міністерством фінансів України (далі – МФУ) [6]. Дані рекомендації узагальнюють усі методики оцінки обліку, які наведені як у НП(С)БО, так і в інших нормативно-правових документах.

Методичні рекомендації № 635 рекомендують наступні складові для облікової політики: методи оцінки вибуття запасів (п.16-23 НП(С)БО 9); періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів (п. 18-19 НП(С)БО 9); порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат (п. 9 НП(С)БО 9); методи амортизації основних засобів (п. 26 НП(С)БО 7); методи амортизації нематеріальних активів (п. 27 НП(С)БО 8, п.26 НП(С)БО 7); методи амортизації довгострокових біологічних активів (п. 11 НП(С)БО 30, п. 26 НП(С)БО 7); методи амортизації інвестиційної нерухомості (п. 26 НП(С)БО 7); вартісні ознаки малоцінних необоротних матеріальних активів (п. 5.2 НП(С)БО 7); переоцінка необоротних активів (п. 16 НП(С)БО 7); періодичність зарахування сум до-оцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку (п. 21 НП(С)БО 7); метод розрахунку резерву сумнівних боргів (п. 8 НП(С)БО 10); перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат та платежів (п. 13 НП(С)БО 11); порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (р. IV Положення № 1213); порядок оцінки ступеня завершення операцій з надання послуг (п. 11 НП(С)БО 15); сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках (НП(С)БО 29); перелік і склад змінних і постійних загальнопромислових витрат, бази їх розподілу (НП(С)БО 16); перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) (НП(С)БО 16); порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом (п. 4 НП(С)БО 18); дата визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів (НП(С)БО 13); кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності (Методичні рекомендації МФУ з прийняття суттєвості в бухгалтерському обліку); періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань (п. 14-15 НП(С)БО 17); критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості (НП(С)БО 32); підходи до класифікації пов'язаних сторін (НП(С)БО 23); дату включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу (п. 6 НП(С)БО 24); дату первісного визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу (НП(С)БО 27); складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства; визначення одиниці аналітичного обліку запасів (п. 7 НП(С)БО 9); спосіб складання звіту про рух грошових коштів (НП(С)БО 1); підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду (п. 14 НП(С)БО 7); періодичність

та об'єкти проведення інвентаризації; застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

З даного переліку складових облікової політики, які запропонувало МФУ, можна заперечити двом пунктам, а саме: періодичність і об'єкти проведення інвентаризації та Застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Дані пункти доцільно відносити до організації бухгалтерського обліку, оскільки облікова політика піддається зміні дуже рідко, а саме у випадках, що передбачені НП(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах": якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує НП(С)БО, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства, а елементи організації бухгалтерського обліку можуть піддаватися змін у будь-який момент, за рішенням керівництва.

Організація бухгалтерського обліку є такою системою практичного здійснення прийомів і способів відображення господарських операцій, що повністю забезпечує дієвий контроль і всебічний аналіз виконання планів підприємства під час мінімальних витратах праці і засобів на ведення обліку [7].

Після того як підприємство визначиться зі складовими облікової політики, керівництво повинне зафіксувати цей факт складанням розпорядчого документу-наказу.

Дотримуватися даного наказу зобов'язані також і відособлені підприємства, адже у процесі складання консолідованої звітності головне підприємство керується даними своїх відокремлених підприємств. Невиконання відокремленими підприємствами "єдиної" облікової політики перекидає інформацію в консолідованій фінансовій звітності.

Як було зазначено, наказ про облікову політику складається на значний термін, тому дублювати його зміст з року в рік не вважається доцільним.

Якщо ж відбуваються зміни в обліковій політиці підприємства, відповідно до критеріїв, які прописані в НП(С)БО 6, то дані зміни можна оформити двома шляхами, а саме: внести зміни і доповнення в основний наказ про облікову політику; скласти новий наказ про облікову політику з урахуванням тих моментів, які не знайшли своє відображення у попередньому наказі.

Зміни в обліковій політиці можуть здійснюватися на будь-яку дату періоду, тобто не треба чекати закінчення періоду, щоб ввести у дію наказ, наприклад, з 1 січня наступного року.

Отже, впливає, що облікова політика є наче "конституцією" для підприємства, виконання правил, які прописані в ній, є обов'язковим і беззаперечним для підприємства. Але в нашій країні дане питання висвітлено неоднозначно і недостатньо, оскільки немає відповідного НП(С)БО, який би повністю регулював дане питання, тому через це і виникають різні питання у суб'єктів господарювання у процесі складання своєї облікової політики. На думку автора, вважається доцільним створення в нашій державі відповідного НП(С)БО, взявши за основу міжнародний досвід, який урегулював дане питання.

Наук. керівн. Часовнікова Ю. С.

Література: 1. Войтенко Т. Основы учетной политики / Т. Войтенко // *Налоги и бухгалтерський учет*. – 2012. – № 1–2. – С. 6–13. 2. Пилипенко А. А. *Організація обліку і контролю* : підручник / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2005. – 424 с. 3. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Назва з екрану. 4. Бойко Л. Г. Конспект лекцій для самостійного вивчення дисципліни "Облікова політика підприємства" / Л. Г. Бойко ; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2010. – 178 с. 5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8) "облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020. – Назва з екрану. 6. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України : Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876 &cat_id=293537. – Назва з екрану. 7. Литвин Ю. Я. *Организация бухгалтерского учета в сельском хозяйстве* / Ю. Я. Литвин, В. А. Полторадня. – К., 1977. – С. 176.