

УДК 657.1+655

СТАН ТА ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПОЛІГРАФІЧНОГО ПІДПРИЄМСТВА

І. І. Малярчук

Українська академія друкарства, м. Львів
вул. Під Голоском, 19, Львів, 79020, Україна

Розглянуто сучасний стан формування облікової політики підприємства. Висвітлено основні положення чинних нормативно-правових документів, які регламентують облікову політику вітчизняних підприємств. Акцентовано увагу на методах оцінки, принципах та процедурах бухгалтерського обліку, які доцільно розкривати підприємству в розпорядчому документі про облікову політику. Наведено перелік елементів облікової політики, на які треба звертати увагу під час формування розпорядчого документа про облікову політику, складеного з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Досліджено особливості формування облікової політики та її документального оформлення п'яти поліграфічних підприємств, виокремлено типові недоліки, які обмежують розуміння особливостей організації бухгалтерського обліку цих підприємств. Запропоновано практичні рекомендації щодо вдосконалення порядку формування облікової політики підприємства та її документального оформлення.

Ключові слова: облікова політика, облік, організація бухгалтерського обліку, облікова оцінка, методика, розпорядчий документ про облікову політику.

Постановка проблеми. Ринкова трансформація економіки України висуває підвищені вимоги до інформації, яка подається у фінансовій звітності підприємств. Вагома частина цієї інформації формується на основі облікових даних. Тому якісне інформаційне забезпечення функціонування будь-якого суб'єкта підприємництва значною мірою залежить від раціональної організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Важливою складовою облікового процесу є облікова політика, яка розробляється індивідуально кожним підприємством і покликана забезпечувати надійність та достовірність їх фінансової інформаційної системи. Її формування потребує індивідуального підходу для кожного суб'єкта підприємництва і залежить від його організаційно-правової форми, виду економічної діяльності, стратегії розвитку, обсягів виробництва, від очікуваного способу отримання економічних вигод при використанні активів, інших чинників. Це зумовлює необхідність оцінки нормативно-правового забезпечення, яке визначає облікову політику підприємства, дослідження її сучасного стану, проблем формування та розроблення практичних рекомендацій щодо їх розв'язання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Результати досліджень окремих аспектів і проблемних питань в організації обліку та обліковій політиці підприємств

відображені у наукових працях та публікаціях багатьох вітчизняних науковців і практиків, серед яких — М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, М. А. Кужельний, П. Є. Житний, М. С. Пушкар, В. Б. Клевець, Н. М. Ткаченко, М. Т. Щирба, Ю. А. Верига та інші. Затверджені наказом Міністерства фінансів України Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства від 27 червня 2013 р. № 635 [1] внесли корективи у процес формування облікової політики вітчизняними суб'єктами господарювання, які дають можливість уникнути деяких проблемних моментів у цьому процесі. Проте механізм формування та ефективної реалізації облікової політики підприємства залишається актуальним і потребує подальшого вивчення.

Мета статті — дослідження нормативного обґрунтування облікової політики, сучасного стану та проблем формування облікової політики поліграфічних підприємств, обґрунтування теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо оформлення облікової політики.

Виклад основного матеріалу дослідження. Господарська діяльність кожного підприємства регламентується системою нормативних актів, у масиві яких важливу роль відіграють документи, що регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової політики, зокрема визначають облікову політику підприємства.

Згідно із Законом 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 [2]. Облікова політика передбачає упорядкування облікових процедур на підприємстві, методологічне та методичне відображення майна підприємства, господарських операцій і результатів його діяльності, забезпечення ефективності бухгалтерського обліку та достовірності інформації, наведеної у фінансовій звітності підприємства.

Підприємство самостійно визначає облікову політику, у якій фіксує принципи оцінювання та методи обліку окремих статей фінансової звітності [3].

Обрана облікова політика підприємства затверджується розпорядчим документом керівника, яким зазвичай є наказ про облікову політику. Зауважимо, що єдиного шаблону цього документа немає і не може бути, оскільки він повинен враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва тощо. Розділом II Методичних рекомендацій № 635 рекомендовані основні положення, які доцільно розкривати у розпорядчому документі про облікову політику.

У процесі формування облікової політики підприємства важливо правильно обрати і обґрунтувати: методи амортизації необоротних активів (основних засобів, нематеріальних активів, малоцінних необоротних активів); вартісну межу для зарахування матеріальних активів до малоцінних необоротних активів; строки використання нематеріальних активів; методи оцінки вибуття запасів; порядок обліку транспортно-заготівельних витрат; порядок переоцінки запасів; методи визначення розміру резерву сумнівних боргів; формування собівартості продукції (робіт, послуг); базу розподілу загальноновиробничих витрат і порядок оцінювання залишків незавершеного виробництва; перелік і склад змінних і постійних загаль-

новиробничих витрат; методи обліку витрат виробництва; порядок обліку курсової різниці; порядок створення і використання резервного капіталу; поріг суттєвості облікової інформації.

До процедур бухгалтерського обліку належить вибір форми організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, робочого плану рахунків, порядку застосування первинних документів, організації документообігу, зберігання документів і облікових реєстрів, матеріальної відповідальності на підприємстві, технології обробки облікової інформації тощо, які найчастіше оформляються у вигляді додатку до розпорядчого документа про облікову політику підприємства.

Згідно з п. 1.3. Методичних рекомендацій № 635 у розпорядчому документі реалізуються повноваження власників підприємства встановлювати облікову політику через визначення принципів, методів оцінки й обліку та процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку та процедур вносити до наказу про облікову політику недоцільно.

Враховуючи те, що чинне законодавство не регламентує єдиної структури розпорядчого документа про облікову політику, на практиці накази керівників про облікову політику підприємства викладаються у спрощеному або розширеному варіантах.

Спрощений формат викладу облікової політики зводиться до того, щоб описати в наказі лише ті облікові методика, щодо яких у підприємства є можливість вибору. Розширений варіант подання даних про облікову політику обирають найчастіше ті підприємства, які в процесі ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності керуються міжнародними стандартами.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) не регламентують структуру документа про облікову політику. У наказі (положенні) про облікову політику, складеному відповідно до вимог МСФЗ, можна виділити розділи, в яких розкривати таку інформацію: загальні положення (мета створення положення про облікову політику; використання фундаментальних принципів фінансової звітності, її якісні характеристики та основні елементи; метод складання і валюта подання звітності); організація бухгалтерського обліку (визначення відділу, на який покладено обов'язок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, його організаційна структура; етапи документообігу та технологія обробки облікової документації; порядок і строки проведення інвентаризації активів і зобов'язань); складання фінансової звітності (опис конкретних способів відображення інформації у фінансовій звітності, розкриття інформації про статті фінансової звітності, обрані на підставі варіантів, запропонованих міжнародними стандартами); коригування у фінансовій звітності (методи коригування облікової інформації у разі виправлення помилок і зміни облікової політики); додатки до облікової політики (відомості розрахунків відстрочених податкових активів і зобов'язань; робочий план рахунків; регламент складання фінансової звітності).

Один із вітчизняних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності («послідовність») передбачає постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики, тобто облікова політика підприємства має бути незмінною. Тому на практиці немає потреби щороку затверджувати наказ про обліко-

ву політику. Однак виникають ситуації, які змушують керівництво підприємства внести зміни до розпорядчого документа про облікову політику. За П(С)БО 6 облікову політику дозволено змінювати тільки у разі:

- зміни статутних вимог;
- на вимогу органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства [4].

У разі внесення змін до облікової політики, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно викласти в новій редакції. В інших випадках Міністерством фінансів України дозволено вносити зміни до базисного документа про облікову політику, який прийнято на час діяльності підприємства.

Підприємство зобов'язане розкривати у примітках до фінансової звітності причини та суть змін в обліковій політиці; суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення; факт повторного подання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.

Зазначимо, що об'єкти облікової оцінки та облікової політики іноді розрізнити дуже важко. Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається як зміна облікових оцінок. Згідно з п. 3 ПСБО 6 облікова оцінка — це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких ґрунтувалася ця оцінка, або отримано додаткову інформацію. Наслідки зміни облікових оцінок вносять до звіту про фінансовий результат у тому періоді, в якому відбулася зміна, а також у наступних періодах (якщо зміна впливає на ці періоди) та до тієї ж статті звіту, яка раніше застосовувалася для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої переоцінки. Якщо зміст і сума змін в облікових оцінках мають суттєвий вплив на поточний період або очікується, що суттєво впливатимуть на майбутні періоди, то їх зміст та сума розкривається в примітках до фінансової звітності.

Отже, наявність розпорядчого документа про облікову політику, який є реальним і максимально висвітлює правила ведення обліку на підприємстві, має багато переваг: гарантує послідовність відображення даних; зберігає цілісність інформації для внутрішнього контролю; оптимізує процес аудиту та поточну облікову роботу; в разі зміни головного бухгалтера мінімізує ризики зміни послідовності та прозорості обліку.

Для вивчення документального оформлення облікової політики обрано п'ять підприємств поліграфічної галузі різних організаційно-правових форм та спеціалізації: ПАТ «Бібльос», ТЗОВ «Видавничий Дім «Укрпол», ТЗОВ «ТД «Леопрінт», ТЗОВ «Ельграф», ВВП «Місіонер». Основні складові облікової політики досліджуваних підприємств та їх відповідність визначеним Методичними рекомендаціями № 635 наведені у табл. 1.

Таблиця 1

Основні складові облікової політики підприємств поліграфічної галузі

Складові облікової політики	ПАТ «Біблос»	ТзОВ «ГД «Леопрінг»	ТзОВ «Ельграф»	ТзОВ «Видавничий Дім «Укрпол»	ВВП «Місіонер»
1	2	3	4	5	6
Методи оцінки вибуття запасів	середньо-зваженої собівартості	ФІФО – для виробничих запасів і готової продукції; за цінами продажу – для товарів	метод собівартості перших за часом надходження	ФІФО	середньозваженої собівартості – для виробничих запасів і готової продукції; за цінами продажу – для товарів
Порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат	відсутній	відсутній	відносяться на вартість тих запасів, у зв'язку з придбанням яких ці витрати виникли	до відповідних рахунків запасів відкриваються субрахунки «Витрати на збут»	відсутній
Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	1000 грн	700 грн	2500 грн	1000 грн	1000 грн
Застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків	клас 9	відсутній	клас 9	класи 8 і 9	клас 9
Метод обчислення резерву сумнівних боргів	відсутній	відсутній	метод класифікації дебіторської заборго-ваності (із застосуванням коефіцієнта сумнівності для кожної групи боржників)	на основі платоспроможності окремих дебіторів	на основі платоспроможності окремих дебіторів

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
<p>Методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів</p>	<p>основні засоби та нематеріальні активи – прямолінійний; МНМА - 50% вартості в першому місяці використання об'єкта і решту 50% вартості, яка амортизується, у місяці вибуття</p>	<p>основні засоби – згідно з податковим законодавством; нематеріальні активи – прямолінійний; МНМА - 100% вартості в першому місяці використання об'єкта</p>	<p>основні засоби – згідно з податковим законодавством; нематеріальні активи – прямолінійний; МНМА - 100% вартості в першому місяці використання об'єкта</p>	<p>будівлі та споруди – прямолінійний (термін експлуатації 50 років); машини та обладнання – методом прискореного зменшення залишкової вартості (термін використання 5 років); інші об'єкти основних засобів та нематеріальні активи – прямолінійний; МНМА - 100% вартості в першому місяці використання об'єкта</p>	<p>основні засоби – згідно з податковим законодавством; нематеріальні активи – прямолінійний; МНМА - 100% вартості в першому місяці використання об'єкта</p>
<p>Перелік і склад змінних і постійних загальноновиробничих витрат, бази їх розподілу</p>	<p>відсутній</p>	<p>відсутній</p>	<p>затверджено перелік і склад виробничих, адміністративних витрат і витрат на збут</p>	<p>база розподілу – основна зарплата основного виробничого персоналу; встановлено перелік змінних та постійних з/вироб. витрат</p>	<p>відсутній</p>
<p>Періодичність та об'єкти проведення інвентаризації</p>	<p>щороку відповідно до чинного законодавства</p>	<p>відсутні</p>	<p>щороку відповідно до чинного законодавства; дату інвентаризації визначає керівник</p>	<p>щороку станом на 1 грудня</p>	<p>щороку відповідно до чинного законодавства</p>
<p>Підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів до первісної вартості або витрат звітного періоду</p>	<p>первісна вартість збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що збільшує очікувані економічні вигоди</p>	<p>відсутні</p>	<p>відсутні</p>	<p>відсутні</p>	<p>відсутні</p>

У процесі вивчення облікової політики поліграфічних підприємств не бралися до уваги рекомендації Міністерства фінансів щодо формування окремих її складових (порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом; складання окремого балансу відокремленими підрозділами підприємства; дата визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів тощо), оскільки організаційно-правова форма та галузеві особливості діяльності досліджуваних підприємств виключають володіння певними видами активів та проведення операцій особливого виду.

Усі досліджувані підприємства у своїх наказах про облікову політику не розкривають підходи до переоцінки необоротних активів, періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку, перелік створюваних майбутніх витрат і платежів, періодичність відображення відстрочених податкових активів і зобов'язань (крім ТзОВ «Ельграф»), кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації (за винятком ТзОВ «ТД «Леопрінт», яке визначило критерій суттєвості інформації на рівні 1000 грн).

Суттєвим недоліком вивчених наказів про облікову політику є відсутність порядку розподілу загальновиробничих витрат на змінні і постійні, бази розподілу та величини нормальної потужності. Величину нормальної потужності поліграфічних підприємств треба зазначати в натуральному виразі, тому що грошова оцінка є можливою лише в умовах стабільної економіки.

Варто звернути увагу на різну вартісну оцінку зарахування поліграфічними підприємствами засобів праці до малоцінних необоротних матеріальних активів (вона коливається від 700 до 2500 грн). Обрані підприємства встановлювали цей вартісний критерій на рівні, визначеному Податковим кодексом України, з метою уникнення податкових різниць у процесі нарахування податку на прибуток в частині амортизації основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів, однак цей факт вказує на несвоєчасне реагування поліграфічними підприємствами на зміни, які відбуваються у вітчизняному податковому законодавстві.

Огляд наказів про облікову політику цих підприємств дав можливість виявити такі типові недоліки:

- зведення наказу про облікову політику та Положення про організацію бухгалтерського обліку в один розпорядчий документ (ТзОВ «Видавничий Дім «Укрпол», ТзОВ «ТД «Леопрінт», ТзОВ «Ельграф»);
- відсутність обов'язкових реквізитів;
- затвердження і введення в дію наказу про облікову політику не з початку, а протягом року;
- відсутність документального оформлення змін в обліковій політиці підприємств, викликаних зміною законодавства з питань бухгалтерського та податкового обліку;
- неповне розкриття обраних підприємством елементів облікової політики;
- непослідовність викладення матеріалу;
- зазначення прізвищ окремих посадових осіб у тексті наказу про облікову політику (ТзОВ «Видавничий Дім «Укрпол»);

- розкриття організаційних аспектів бухгалтерського обліку (повинні бути відображені у Положенні про організацію бухгалтерського обліку);
- відсутність додатків до наказу про облікову політику, які б відображали основні процедури встановлення облікової політики підприємства.

Більшість з указаних недоліків є наслідком формального ставлення керівників (головного бухгалтера) до формування облікової політики та нерозуміння її впливу на прийняття рішень. Однак є й такі, які пов'язані з недосконалістю чинного законодавства, неузгодженістю вимог окремих нормативно-правових активів між собою та їх систематичними змінами.

Висновки. З огляду на викладене, в обліковій політиці підприємства мають відобразитися всі принципи питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, тому до її формування треба підходити дуже ретельно, адже від цього залежатиме об'єктивність та точність розкриття інформації про діяльність підприємства у фінансовій звітності.

Огляд наказів про облікову політику окремих поліграфічних підприємств виявив типові помилки, пов'язані як з недосконалістю чинного законодавства, так із недобросовісним ставленням фахівців підприємства до формування облікової політики підприємства. У розпорядчих документах з облікової політики відсутні або недостатньо розкриті окремі елементи облікової політики, способи їх застосування, відсутні додатки, які затверджують застосування відповідних облікових процедур на підприємстві. Тому керівникам доцільно визначити строки щодо порядку формування та внесення змін в облікову політику підприємства, спричинених змінами чинного законодавства, та встановити відповідальність за їх порушення.

Щодо документального оформлення облікової політики на законодавчому рівні, то Міністерству фінансів України доцільно було затвердити типову форму наказу про облікову політику підприємства, визначити механізм його складання, встановити строки і порядок внесення змін.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. — Режим доступу : <http://minfin.kmu.gov.ua>.
2. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України № 966-XIV від 16.07.1999 р. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137. — Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.
5. Ночовна Ю. О. Сучасний стан та проблеми формування облікової політики підприємства / Ю. О. Ночовна, В. А. Кулик // Вісник Національного університету «Львівська

політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. — 2013. — № 776. — С. 141–146. — Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2013_776_24.

REFERENCES

1. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny (2013), *Metodychni rekomendatsiyi shchodo oblikovoyi polityky pidpryyemstva*, available at : <http://minfin.kmu.gov.ua> (in Ukrainian).
2. Zakon Ukrayiny (1999), *Pro bukhhalters'kyy oblik i finansovu zvitnist' v Ukrayini*. Retrieved from: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (in Ukrainian).
3. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny (2013) *Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 1 Zahal'ni vymohy do finansovoyi zvitnosti*. Retrieved from: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (in Ukrainian).
4. Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny (1999) *Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 6 Vypravlennya pomylok i zminy u finansovykh zvitakh*. Retrieved from: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99> (in Ukrainian).
5. Nochovna, Yu. O., & Kulyk, V. A. (2013) *Suchasnyy stan ta problemy formuvannya oblikovoyi polityky pidpryyemstva. Visnyk Natsional'noho universytetu "L'vivska politekhnikha". Menedzhment ta pidpryyemnytstvo v Ukrayini: etapy stanovlennya i problemy rozvytku, 776, 141–146*. Retrieved from: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VNULPM_2013_776_24 (in Ukrainian).

MODERN STATE AND PROBLEMS OF ACCOUNTING POLICY DEVELOPMENT OF A PRINTING COMPANY

I. I. Malyarchuk

*Ukrainian Academy of Printing,
19, Pid Holoskom St., Lviv, 79020, Ukraine
kafekonomika@mail.ru*

Modern state of an enterprise accounting policy development has been researched. Main principles of effective regulatory acts concerning the accounting policy of domestic enterprises have been clarified. The methods of assessment and calculation as well the accounting procedures have been emphasized as the expedient data appropriate to disclose in the regulatory act concerning the accounting policy. The list of elements has been offered in order to be considered when composing the accounting policy regulatory act according to the international standards of financial reporting. The peculiarities of accounting policy development and its documentary registration have been investigated at five printing companies, typical drawbacks, limiting the comprehension of company accounting procedures, have been identified. Recommendations have been worked out to improve the company accounting policy development and its documentary registration.

Keywords: *accounting policy, accounting, accounting development, accounting assessment, methods, policy regulatory act.*

Стаття надійшла до редакції 03.03.2016.

Received 03.03.2016.