

УДК 665.45.67.

Коришко Н. Є.,*викладач кафедри менеджменту ЛБІМНТУ*

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ФАКТОР ВПЛИВУ НА ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ПІДПРИЄМСТВА

У статті досліджено вплив зміни облікової політики на події й операції, що відбуваються (відбувались) на підприємстві. Доведено, що зміна облікової політики тягне за собою перерахунок прибутків за всі попередні періоди діяльності підприємства, що зайвий раз підтверджує надзвичайну важливість науково-обґрунтованого, професійного підходу до її встановлення.

Ключові слова: *облікова політика, фінансові результати, науково-обґрунтований підхід, професійний підхід, управлінський облік, податковий облік.*

В статье исследовано влияние изменения учетной политики на события и операции, которые происходят (происходили) на предприятии. Доказано, что изменение учетной политики тянет за собой пересчет прибылей за все предыдущие периоды деятельности предприятия, что лишний раз подтверждает чрезвычайную важность научно обоснованного, профессионального подхода к ее установлению.

Ключевые слова: *учетная политика, финансовые результаты, научно обоснованный подход, профессиональный подход, управленческий учет, налоговый учет.*

Probed influence of change of registration policy on events and operations which take (took a place) a place on an enterprise. It is proved that the change of registration policy results in the count of incomes for all previous periods of activity of enterprise, that superfluous time confirms of the last importance of the scientifically grounded, going near its establishment.

Keywords: *registration policy, financial results, scientifically grounded approach, professional approach, administrative account, fiscal accounting.*

Постановка проблеми. Методична база ведення бухгалтерського обліку складається з використання первинних облікових документів, інвентаризації, оцінки, калькулювання, організації обліку (управлінського, бухгалтерського та податкового), виконання розрахунків та проведення, контролю, підготовки звітності. Створення цілісної системи обліку передбачає активне застосування специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та звітності – облікової політики підприємства, що обумовлює актуальність дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання формування та реалізації облікової політики підприємств знайшли відображення в працях *українських вчених*: М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Г. Г. Кірейцева, Л. М. Кіндрацької, Ю. А. Кузьмінського, М. В. Кужельного, В. Г. Лінника, М. С. Пушкарка, В. В. Сопка, В. Г. Швеця; і *зарубіжних* – Р. А. Алборова, А. С. Бакаєва, П. С. Безруких, М. Ф. ван Бреда, Н. П. Кондракова, С. Л. Коротаєва, М. І. Кутера, Б. Нідлза, С. О. Николаєвої, В. Ф. Палія, Л. П. Хабарової, Е. С. Хендриксена, Л. З. Шнейдмана. Незважаючи на значні наукові напрацювання, доводиться констатувати недостатність теоретичних та практичних розробок сучасним вимогам суб'єктів невідприємницької діяльності.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є визначення впливу зміни облікової політики на події й операції, що відбуваються (відбувались) на підприємстві, зокрема на перерахунок прибутків за всі попередні періоди його діяльності.

Виклад основного матеріалу. “Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності” – таке визначення облікової політики наведене в статті 1 “Визначення термінів” Закону України від 16.07.99 р. №996-ХІV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (далі – Закон про бухоблік) [1]. Згідно з визначенням, облікова політика підприємства базується на основних принципах обліку та звітності. Під принципами бухгалтерського обліку слід розуміти правила, якими необхідно керуватися при вимірюванні, оцінці й реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності викладені в статті 4 розділу 1 Закону про бухоблік і пункті 18 П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [1, 2]. Під час розробки облікової політики слід враховувати вимоги до якісних характеристик бухгалтерського обліку та фінансової звітності, викладені в пунктах 14-17 П(С)БО 1, методи та процедури, передбачені іншими П(С)БО, норми й нормативи, встановлені законодавчими актами України[2].

Визначення терміна “процедура”, що використовується при складанні і поданні фінансової звітності підприємства, у Законі про бухоблік і в стандартах не наведене. На нашу думку, а також на думку інших фахівців, до зазначених процедур доцільно віднести форму бухгалтерського обліку, порядок заповнення і підписання первинних документів, правила документообігу і технологію обробки облікової інформації тощо.

Пункт 5 статті 8 Закону про бухоблік право встановлення облікової політики підприємства цілком і повністю полишає на розсуд суб'єкта господарювання. При цьому підприємство самостійно:

– обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених цим Законом, та із урахуванням

особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних;

- розробляє систему і норми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю за господарськими операціями, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- затверджує правила документообігу й технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, із подальшим включенням їх показників до фінансової звітності підприємства [1].

Необхідно також мати на увазі, що облікова політика є складовою частиною фінансової звітності підприємства та повинна відображатися у примітках до фінансових звітів.

Отже, саме вона дозволяє поєднати ведення бухгалтерських операцій та складання фінансової звітності. Без такого регламентуючого розпорядчого документа та його додержання бухгалтерський облік не відповідатиме принципу послідовності, а фінансова звітність не буде зрозуміла користувачам.

Раніше, до речі, система ведення бухгалтерського обліку в Україні також передбачала створення та дотримання на підприємстві певної облікової політики, але ці вимоги мали формальний характер.

Ринкові методи господарювання вимагають досконалих, конкретних і незмінних правил ведення бухгалтерського обліку та звітності на підприємстві. А встановлення таких правил, в свою чергу, потребує наукового аналітичного підходу, глибоких маркетингових досліджень, зваженої і далекоглядної кадрової політики, поєднання інтелекту та досвіду працівників підприємства [3].

Такі підходи до бухгалтерського обліку передбачають інший рівень вимог до кваліфікації головного бухгалтера, насамперед високий професіоналізм.

Нові стандарти поставили перед підприємством нові вимоги, часом досить складні, розв'язання яких потребує ґрунтовних знань економічних процесів (що відбуваються як на самому підприємстві, так і за його межами), чинного законодавства України (особливо щодо обліку і звітності).

Перехід до нової системи обліку пов'язаний з певними труднощами і передбачає виконання нових операцій у бухгалтерському обліку, зокрема визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань, порядку оцінки, системи переоцінки активів, визначення доходів та витрат тощо.

Було б несправедливо не згадати про позитивний момент нового законодавства: положення (стандарти) бухгалтерського обліку у багатьох випадках передбачають можливість вибору одного варіанта з декількох пропонувананих методів і процедур, застосування яких і визначає облікову політику. Але такий позитив, з одного боку, розширює права і можливості підпри-

емства, а з іншого – підвищує ризик щодо кінцевих результатів його діяльності. Тож потрібна висока відповідальність конкретної посадової особи за прийняте управлінське рішення. Вибір слід робити зважено, із максимальним врахуванням усіх “за” й “проти” на користь того чи іншого варіанта.

Суттєвим моментом для підприємства є співвідношення організаційних завдань та питань, які безпосередньо стосуються облікової політики. Деякі автори вважають, що це різні речі, які потребують окремих рішень (наказів). На мою думку, встановлення облікової політики є складовою частиною організації і ведення обліку та звітності на підприємстві. Це підтверджується тим, що п. 5 Закону про бухоблік є невід’ємною частиною, логічним продовженням статті 8 Закону, яка так і називається: “Організація бухгалтерського обліку на підприємстві” [1].

Важливим моментом при розробленні й прийнятті облікової політики є те, що, згідно з пунктом 2 статті 8 Закону про бухоблік, “питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи), відповідно до законодавства та установчих документів” [1]. Таким чином, правомірним буде розгляд питань, пов’язаних з організацією бухгалтерського обліку й обліковою політикою, і прийняття за ними рішень тільки власником(ами) підприємства.

А якщо керівник підприємства не є його власником, треба, щоб саме власник(и) наділив(ли) його відповідними повноваженнями. Делегування їх здійснюється вищими органами управління (загальними зборами акціонерів, засновників, наказом власника приватного підприємства або розпорядженням відповідного державного органу, коли йдеться про державне підприємство, іншим органом, який передбачений установчими документами). Тільки в такому випадку юридичну чинність наказу керівника підприємства вже не можна буде взяти під сумнів.

Візьмемо, знову ж таки, нарахування амортизації за основними засобами. Серед п’яти (плюс один) методів нарахування є надто складні, для виконання яких лише економічних знань замало, щоб із найменшим ризиком упроваджувати їх у практику. Для таких розрахунків потрібно знати технічні особливості того чи іншого об’єкта амортизації, технологічні умови його експлуатації, вивчити процеси морального старіння та ринок продажів на такі або подібні засоби тощо. Усе це може безпосередньо впливати на строк корисної експлуатації того чи іншого об’єкта основних засобів.

Тож можна погодитися на варіант, коли головбух ініціює питання до розгляду і разом зі своєю службою бере у ньому активну (безпосередню) участь. Розроблення пропозицій, особливо щодо питань, які безпосередньо не стосуються бухгалтерського обліку та прийняття конкретних рішень, доречно покласти на спеціально створену комісію. А щоб не плодити усіякі комісії, найдоцільніше наділити такими повноваженнями постійно діючу інвентаризаційну комісію.

Оскільки ведення бухгалтерських операцій та складання фінансової звітності підприємства повинні базуватись на єдиних та незмінних методичних засадах, розроблення облікової політики слід розпочати до нового звітного року і завершити до 31 грудня, щоб з нового фінансового року працювати за новими параметрами.

Новостворені підприємства розробляють облікову політику до початку господарської діяльності таким чином, щоб перша господарська операція відбувалася після затвердження.

Комісія за участю всіх причетних до розроблення облікової політики спеціалістів приймає на своєму засіданні рішення щодо облікової політики (зміни окремих її положень). За формою облікова політика підприємства має вигляд наказу керівника (власника), на підставі якого головний бухгалтер складає проект наказу і зі всіма додатками та розрахунками передає на затвердження власнику (керівнику) підприємства. Наказ набирає юридичної сили з дня його підписання власником (керівником) підприємства і є обов'язковим для виконання всіма службами і працівниками підприємства.

Можливий варіант, коли облікову політику (зміни до неї) розробляє внутрішній аудитор підприємства, аудиторська фірма під керівництвом головного бухгалтера та за участю інших відповідних спеціалістів або ж – якщо така фірма здійснює бухгалтерський облік на підприємстві – під керівництвом власника (керівника). Це завдання може входити до складу наданих послуг протягом проведення перевірки або бути предметом окремого договору.

Доцільність зміни того чи іншого параметра комісія має встановити під час обов'язкової річної інвентаризації, а якщо їх розробляє аудиторська фірма, – під час аудиторської перевірки. При цьому слід пам'ятати, що такі зміни можливі у випадках, передбачених пунктом 9 П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”. Отже, облікова політика може змінюватися, коли:

- змінюються статутні вимоги (тобто при внесенні змін до статуту підприємства);
- змінюються вимоги органу, що затверджує положення (стандарту) бухгалтерського обліку (тобто внесені зміни чи доповнення до П(С)БО або затверджене чергове П(С)БО);
- зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Вплив зміни облікової політики на події й операції минулих періодів відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- повторного надання порівняльної інформації стосовно попередніх звітних періодів.

Зміна облікової політики, вибір відображення впливу зміни на облікову політику повинні бути розкриті й обґрунтовані у примітках до фінансової звітності за поточний звітний період.

Облікова політика застосовується щодо подій і операцій з моменту їх виникнення, за винятком випадків, коли зі зміною облікової політики суму коригування нерозподіленої суми прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно (наприклад, втрачено якусь підшивку первинних документів за попередній період, відновити яку неможливо). У цьому випадку облікова політика поширюється тільки на події й операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Таким чином, зміна облікової політики тягне за собою перерахунок прибутків за всі попередні періоди діяльності підприємства, що зайвий раз підтверджує надзвичайну важливість науково обґрунтованого, професійного підходу до її встановлення.

Дещо пом'якшує ситуацію те, що не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;

- подій або операцій, які не відбувалися раніше.

А якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та облікових оцінок, то це розглядається й відображається як зміна облікових оцінок.

Не слід плутати зміну облікової політики зі зміною визначення облікових оцінок. Наприклад, зміну характеру діяльності підприємства, застосування нових видів сировини й матеріалів спричиняють не зміна облікової політики, а її встановлення. У цьому випадку ми маємо справу не зі зміною облікової політики, а із зміною облікових оцінок.

Облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Вона може бути переглянута, якщо змінюються обставини, на яких вона ґрунтувалася, або отримано додаткову інформацію.

Встановлення таких змін на практиці – досить складна і скрупульозна справа, під час якої важко повністю уникнути помилкових рішень.

Наслідки змін в облікових оцінках необхідно включати до тієї статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалась для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки, в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Законодавчі акти України не передбачають безпосередньої відповідальності підприємства, його власника та посадових осіб у випадку неприйняття облікової політики або за внесення необґрунтованих (із порушенням установленого порядку) змін. Однак це не означає, що її немає взагалі!

Так, під час перевірки фінансової діяльності підприємства орган, який її проводить (аудиторська фірма, податкова інспекція), може визнати не-

дійсним баланс, складений без затвердженої відповідним чином облікової політики (або у разі прийняття необґрунтованих змін до облікової політики, або у випадку непроведення перерахунку прибутків за попередні звітні періоди після внесення змін до облікової політики). Такий висновок базується на положеннях статті 8 Закону про бухгалтерський облік, чинних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Наслідки такого рішення можуть бути різними залежно від організаційної форми господарюючого суб'єкта та його масштабу, але однозначного – негативними.

Річна фінансова звітність, складена з порушеннями чинного законодавства, неодмінно викличе недовіру акціонерів (особливо іноземних інвесторів), що може спричинити масове вилучення акціонерного капіталу (іноземних інвестицій) з підприємства.

Акціонери, засновники, трудові колективи мають законне право вимагати від керівництва суб'єкта господарювання надання їм фінансової звітності.

Власник(и) підприємства повинен (ні) знати, що вищезгадана стаття 1642 Кодексу України про адміністративні правопорушення ті ж штрафні санкції передбачає й у випадках ведення бухгалтерського обліку з порушенням встановленого порядку або внесення неправдивих даних до фінансової або статистичної звітності.

Висновки. Отже, усім подіям (операціям), які є новими для підприємства, для встановлення облікової політики необхідно дати попередньо облікову оцінку, а оскільки вона може змінитися, то доведеться застосовувати інші методи і процедури. Якщо облікова оцінка змінюється, то не варто коригувати прибуток і повторно надавати інформацію про попередні звітні періоди для порівняння. Зміни облікових оцінок впливають тільки на майбутнє і не стосуються минулого.

Необхідно застосовувати диференційований підхід до складання та подання звітності підприємствами, а також до формування облікової політики підприємств, який полягає в обмеженні у формуванні методичної складової облікової політики підприємств, які здійснюють діяльність в межах території України, дозволить забезпечити порівнянність економічної інформації, яка на сучасному етапі ускладнюється через використання підприємствами різних методик формування показників фінансової звітності.

Література:

1. П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності".
2. Закон України від 16.07.99 р. №996-XIV "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".
3. Барановська Т.В. Використання облікової політики при здійсненні внутрішнього контролю // Науковий журнал. Вісник технологічного університету Поділля. Економічні науки. Ч II, Т.1. – 2003. – № 5. – С. 89-94.
4. Пушкар М.С. Філософія обліку. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.