

**V.C. ЛЕНЬ\***

(Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна)

**V.V. ГЛИВЕНКО\*\***

(Чернігівський національний технологічний університет, м. Чернігів, Україна)

## Облікова політика та її складові

На сьогодні дослідження вчених не привели до однозначного трактування поняття “облікова політика” та її складових. Як наслідок, при складанні облікової політики і розкритті її положень у звітності можуть виникати різночитання, зайві витрати пов’язані із проведенням цього процесу, а також переповнення звітних форм зайвою інформацією. Метою статті є розкриття змісту поняття “облікова політика” задля уточнення його складових. Проаналізовано визначення поняття “облікова політика” в нормативних документах України, Російської Федерації, міжнародних стандартах фінансової звітності, стандартах бухгалтерського обліку США. Розкрито сутність складових, що входять в різні визначення поняття “облікова політика”, зокрема: принципів бухгалтерського обліку; методів застосування принципів бухгалтерського обліку; методів бухгалтерського обліку; бухгалтерських процедур; основ бухгалтерського обліку; домовленостей; способів оцінки; практики бухгалтерського обліку; сукупності способів ведення бухгалтерського обліку; основ вимірювання. Наведено аргументи щодо недоцільності включення у визначення поняття “облікова політика” організаційних складових, а також минулих і майбутніх подій. Обґрунтовано актуальність продовження розробки понятійного апарату, як до національних, так і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності в частині облікової політики. Доведено необхідність виключення з визначення поняття “облікова політика” організаційних питань. В той же час, доцільно доповнити міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що містять визначення поняття “облікова політика” прикладами її складових. Визначено, що облікова політика – це сукупність прийнятих на підприємстві конкретних альтернатив оцінки господарських операцій та статей звітності на дату балансу відповідно до прийнятих стандартів обліку та фінансової звітності.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, облікова політика, складові облікової політики, принципи бухгалтерського обліку, методи оцінки, облікова практика, способи ведення бухгалтерського обліку.

DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2\(84\)-26-35](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2(84)-26-35)

**V.S. LEN**

(Chernihiv National University of Technology, Chernihiv, Ukraine)

**V.V. GLIVENKO**

(Chernihiv National University of Technology, Chernihiv, Ukraine)

## Accounting Policies and Its Components

At present, research by scientists has not led to an unambiguous interpretation of the concept of “accounting policy” and its components. As a result, in the preparation of accounting policies and the disclosure of its provisions in the financial statements, there may be discrepancies, unnecessary costs associated with conducting this process, as well as overflow of reporting forms with unnecessary information. The purpose of the article is to disclose the content of the concept of “accounting policy” in order to clarify its components. The definitions of the concept of “accounting policy” are analyzed in the regulatory documents of Ukraine, the Russian Federation, IFRS, and US GAAP. The essence of the components included in the various definitions of the concept of “accounting policy” was described, in particular: the principles of accounting; methods of applying accounting principles; accounting methods; accounting procedures; basics of accounting; arrangements; evaluation methods; accounting practices; set of accounting methods; basis of measurement. Arguments were presented about the inexpediency of including in the definition of “accounting policy” organizational components, as well as past and future events. The urgency of continuing the development of the conceptual apparatus, both in national and international accounting standards in terms of accounting policies, was proved. The need to exclude from the definition of “accounting policies” of organizational issues was explained. At the

\* **Лень Василь Степанович**, професор кафедри бухгалтерського обліку Чернігівського національного технологічного університету (м. Чернігів), кандидат економічних наук, професор.

\*\* **Гливленко Валентина Василівна**, доцент кафедри бухгалтерського обліку Чернігівського національного технологічного університету (м. Чернігів), кандидат економічних наук, доцент,

same time, it is advisable to supplement international and national accounting standards containing the definition of the concept of "accounting policy" with examples of its components. It was determined that the accounting policy is a set of specific alternatives adopted at the enterprise for evaluating business transactions and reporting items at the balance sheet date in accordance with accepted accounting and financial reporting standards.

**Keywords:** accounting, accounting policies, components of accounting policies, accounting principles, valuation methods, accounting practices, methods of accounting.

**В.С. ЛЕНЬ**

(Черниговский национальный технологический университет, г. Чернигов, Украина)

**В.В. ГЛИВЕНКО**

(Черниговский национальный технологический университет, г. Чернигов, Украина)

## Учетная политика и ее составляющие

На сегодня исследования ученых не привели к однозначной трактовки понятия "учетная политика" и ее составляющих. Как следствие, при составлении учетной политики и раскрытии ее положений в отчетности могут возникать разночтения, лишние расходы, связанные с проведением этого процесса, а также переполнения отчетных форм лишней информацией. Целью статьи является раскрытие содержания понятия "учетная политика" и уточнения его составляющих. Проанализированы определения понятия "учетная политика" в нормативных документах Украины, Российской Федерации, международных стандартах финансовой отчетности, стандартах бухгалтерского учета США. Раскрыта сущность составляющих, входящих в различные определения понятия "учетная политика", в частности: принципов бухгалтерского учета; методов применения принципов бухгалтерского учета; методов бухгалтерского учета; бухгалтерских процедур; основ бухгалтерского учета; договоренностей; способов оценки; практики бухгалтерского учета; совокупности способов ведения бухгалтерского учета; основ измерения. Приведены аргументы о нецелесообразности включения в определение понятия "учетная политика" организационных составляющих, а также прошлых и будущих событий. Обоснована актуальность продолжения разработки понятийного аппарата, как в национальных, так и международных стандартах бухгалтерского учета и отчетности в части учетной политики. Доказана необходимость исключения из определения понятия "учетная политика" организационных вопросов. В то же время, целесообразно дополнить международные и национальные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности, содержащие определение понятия "учетная политика" примерами ее составляющих. Определено, что учетная политика - это совокупность принятых на предприятии конкретных альтернатив оценки хозяйственных операций и статей отчетности на дату баланса в соответствии с принятыми стандартами учета и финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, учетная политика, составляющие учетной политики, принципы бухгалтерского учета, методы оценки, учетная практика, способы ведения бухгалтерского учета.

**Постановка проблемы.** В разных нормативных материалах, касающихся бухгалтерского учета, в определении понятия "учетная политика" отражается различная совокупность составляющих, что не способствует его однозначному пониманию квалифицированными пользователями финансовой отчетности. Поэтому на практике могут возникать трудности при подготовке учетной политики бухгалтером. В связи с этим, видим необходимость в проведении исследования сущности и составляющих учетной политики.

**Анализ последних достижений и публикаций.** Вопросы учетной политики и ее составляющих рассматривались в трудах многих отечественных и зарубежных ученых, в частности: Ф.Ф. Бутинца, Б.И. Валуева, А.М. Герасимовича, Т.А. Гоголь, С.Ф. Голова, Т.Г. Каминской, Л.Г. Ловинської, Н.М. Малюги, В.В. Преображенской, М.С. Пушкаря, С.В. Свирко, Я.В. Соколова, В.В. Сопко, Н.И. Сушко, Н.М. Ткаченко, В.Г. Швеца и многих других. Ими сделан существенный вклад в раскрытие сущности

учетной политики, что способствует практическому ее составлению и применению.

Однако, исследования составляющих политики бухгалтерского учета не привели к однозначной трактовке понятия "учетная политика", вследствие чего при ее составлении и раскрытии в отчетности могут возникать разночтения, излишние затраты на ее составление, а также загромождение отчетности излишней информацией.

**Цель исследования** – проанализировать содержание понятия "учетная политика" с целью раскрытия его составляющих и уточнения определения.

**Изложение основного материала исследования.** Основным внутренним документом предприятия (организации), регулирующим бухгалтерский учет, является внутренний документ (приказ, решение, постановление, распоряжение) о политике бухгалтерского учета, основным разделом которого является учетная политика [1]. Учетная политика, принятая отчитывающейся организацией, может

существенно повлиять на представление ее финансового положения, денежных потоков и результатов деятельности. Соответственно, полезность финансовой отчетности для целей принятия экономических решений об отчитывающейся организации во многом зависит от понимания пользователем учетной политики, которой придерживается субъект [2].

Определения понятия “учетная политика” в различных нормативных документах приведено в табл. 1.

Из таблицы 1 видно, что в различных определениях понятия “учетная политика” совокупность ее составляющих различается (табл. 2).

Таблица 1

**Определения учетной политики в различных нормативных документах**

Нормативный документ	Определение учетной политики
1	2
Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» [3]	учетная политика – совокупность принципов, методов и процедур, используемых предприятием для ведения бухгалтерского учета, составления и представления финансовой отчетности
НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» [4]	учетная политика – совокупность принципов, методов и процедур, используемых предприятием для ведения бухгалтерского учета, составления и представления финансовой отчетности
НП(С)БУГС 101 «Представление финансовой отчетности» [5]	учетная политика – совокупность принципов, методов и процедур, используемых субъектом государственного сектора для ведения бухгалтерского учета, составления и представления финансовой отчетности
МСБУ 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [6]	учетная политика – конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, применяемые предприятием при составлении и представлении финансовой отчетности
APV 22 «Disclosure of Accounting Policies» [2]	учетной политикой отчитывающейся организации являются конкретные принципы бухгалтерского учета и методы их применения, которые, по мнению руководства предприятия, позволяют наиболее уместно в данных обстоятельствах представить справедливое финансовое положение, потоки денежных средств и результаты операций в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета и, соответственно, были приняты для подготовки финансовой отчетности
Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» [7]	под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности
Предложение КМСФО [8]	учетная политика – конкретные принципы, методы оценки и практика, применяемые предприятием

Источник: систематизировано авторами.

Таблица 2

**Сравнение составляющих учетной политики**

Нормативный документ	Составляющие учетной политики									
	Принципы бухучета	Методы применения принципов бухгалтерского учета	Методы	Процедуры	Правила	Основы	Договоренности	Методы оценки	Практика	Совокупность способов ведения бухгалтерского учета
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» [3]	+		+	+						
НП(С)БУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности» [4]	+		+	+						

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
НП(С)БУГС 101 «Представление финансовой отчетности» [5]	+		+	+						
МСБУ 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [6]	+				+	+	+		+	
APV 22 «Disclosure of Accounting Policies» [2]	+	+								
Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» [7]										+
Предложение КМСФО [8]	+							+	+	

Источник: систематизировано авторами.

В перечисленных в таблице 2 документах не приведены примеры составляющих учетной политики, что приводит к их разному толкованию.

Стоит вопрос, что понимать под каждой составляющей? Рассмотрим сущность составляющих разных определений понятия “учетная политика”.

*Принципы бухгалтерского учета.* Принципы бухгалтерского учета входят в совокупность признаков понятия “учетная политика” в нормативных документах Украины, МСФО, US GAAP. Понятие “принципы бухгалтерского учета” в МСФО не раскрывается. В НП(С)БУ 1 “Общие требования к финансовой отчетности” [4] и НП(С)БУГС 101 “Представление финансовой отчетности” [5] под принципом бухгалтерского учета понимается правило, которым следует руководствоваться при измерении, оценке и регистрации хозяйственных операций и при отображении их результатов в финансовой отчетности. В Законе Украины “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине” [3] перечислены основные принципы бухгалтерского учета: полного раскрытия информации; автономности; последовательности; непрерывности; начисления; превалирования сущности над формой; единого денежного измерителя. Указано также, что используются и другие принципы, определенные международными стандартами или национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета, или национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета в государственном секторе независимо от того, какие из приведенных стандартов используются предприятием. В международных стандартах финансовой отчетности определение понятия “принципы бухгалтерского учета” отсутствует, а их перечень разбросан по разным стандартам.

Следует отметить, что общепринятые принципы бухгалтерского учета, на наш взгляд, не являются предметом учетной политики. Квалифицированные пользователи финансовой отчетности, если иное не отмечено в раскрытии учетной политики, считают, что все принципы соблюдены. Релевантной считается только информация об отклонении от принципов. Например, в отчетном году предприятие прекратило

или в будущем планирует прекратить свою деятельность (отклонение от принципа непрерывности деятельности). То есть, принцип непрерывности соотносится с прошлыми и/или будущими событиями и никак не влияет на ведение бухгалтерского учета. Или принцип денежного измерителя, в соответствии с которым пользователю финансовой отчетности сообщается, в каких денежных единицах измерены хозяйственные операции.

*Методы применения принципов бухгалтерского учета* входят в совокупность признаков, определяющих понятие учетной политики согласно US GAAP. Однако, сущность методов применения принципов бухгалтерского учета не раскрыта. На наш взгляд, включение в перечень составляющих понятия “учетная политика” методов применения принципов бухгалтерского учета нецелесообразно в первую очередь по причине, что их сложно представить, например, методы применения принципов автономности, или единого денежного измерителя. Принципы бухгалтерского учета соблюдаются или не соблюдаются, о чем должно быть сообщение в финансовой отчетности.

*Методы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности.* В законодательстве Украины понятие метод бухгалтерского учета не раскрывается. В теории бухгалтерского учета под его методом подразумевают совокупность способов и приемов, которые позволяют бухгалтерскому учету осуществлять свои функции. Составляющими метода бухгалтерского учета считают:

- документирование;
- инвентаризацию;
- оценку;
- калькуляцию;
- счета;
- двойную запись;
- бухгалтерский баланс;
- бухгалтерскую отчетность [9].

Составляющие метода бухгалтерского учета определяют его элементы, которые включают: систему документирования хозяйственных операций с помощью соответствующих форм первичного учета; документооборот в сочетании с графиком

(табель-графиком) выполнения учетных работ; план счетов, включающий счета, необходимые для отображения осуществляемых хозяйственных операций; формы бухгалтерского учета; организационную структуру учетного процесса и распределение служебных обязанностей в бухгалтерии; организацию сохранения бухгалтерской документации [9].

Так как раскрытие учетной политики требуется в финансовой отчетности для понимания представленной в ней информации квалифицированными пользователями, то раскрытие в ней всех составляющих метода ведения бухгалтерского учета конкретным хозяйствующим субъектом нерационально. Пользователя финансовой отчетности вряд ли интересуют формы документов, порядок проведения инвентаризации, перечень используемых счетов, сообщение о том, что хозяйственные операции отражаются методом двойной записи и т.п. А вот разные методы оценки и калькуляции могут повлиять на статьи и структуру отчетности, величину прибыли, следовательно, они могут привести к разным окончательным решениям квалифицированного пользователя финансовой отчетности и/или оценке хозяйствующего субъекта.

Методы документации, инвентаризации; рабочий план счетов, двойная запись являются предметом организации бухгалтерского учета. Используемые методы оценки и калькуляции являются предметом учетной политики, Формы бухгалтерского баланса и отчетности в Украине утверждены в нормативном порядке, поэтому предметом учетной политики быть не могут.

*Процедуры бухгалтерского учета.* В нормативных документах понятие “процедуры бухгалтерского учета” не раскрывается. Большинство исследователей под бухгалтерскими процедурами понимают совокупность строго последовательных логических действий работников бухгалтерской службы по обработке первичных документов, их обобщению, группированию, детализации и систематизации бухгалтерской информации. Я.В. Соколов бухгалтерскую процедуру (*лат. procedure* – продвигаться) определял как последовательность действий и записей, которые должен выполнять бухгалтер в процессе своей работы. [10, с. 47]. Считаем, что под бухгалтерской процедурой следует понимать совокупность работ и способов их выполнения, которые обеспечивают реализацию функций, задач и заданий бухгалтерского учета и другие процедуры, которые входят в обязанности работников бухгалтерии [11, 12]. На практике используется множество процедур при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности. Однако вряд ли их раскрытие представляет интерес для квалифицированных пользователей финансовой отчетности.

Следует отметить, что в ряде стран, например в США [2, 13], Канаде [14], Австралии [15], процедуры к учетной политике не относят, т.е. они являются

частью организации бухгалтерского учета, что по нашему мнению является правильным [1].

В частности, компания Wegner CPA, специализирующаяся на предоставлении услуг по управлению и бухгалтерскому учету, в приведенном на своем сайте примере учетной политики и бухгалтерских процедур, разделяет эти понятия. Описание процедур в разрезе статей бухгалтерского учета включает порядок действий от создания документа до его отражения в учете, а также ответственных на каждом этапе их движения (создание, согласование, подписание, передачу в бухгалтерию, отражение в учете) [16].

*Стандарты бухгалтерского учета* были включены в состав определения учетной политики в первой редакции Национального положения (стандарта) бухгалтерского учета в государственном секторе 101 “Представление финансовой отчетности”. В каждой стране утверждены свои национальные стандарты бухгалтерского учета или используют международные. В соответствии с Законом Украины “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине” национальное положение (стандарт) бухгалтерского учета – это нормативно-правовой акт, которым определяются принципы и методы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности предприятиями (кроме предприятий, которые в соответствии с законодательством составляют финансовую отчетность по международным стандартам финансовой отчетности и национальными положениями (стандартами) бухгалтерского учета в государственном секторе), разработанный на основе международных стандартов финансовой отчетности и законодательства Европейского Союза в сфере бухгалтерского учета и утвержденный центральным органом исполнительной власти, которая обеспечивает формирование и реализует государственную политику в сфере бухгалтерского учета.

Следует заметить, что включение стандартов бухгалтерского учета в составляющие определения учетной политики нецелесообразно, так как стандарты требуют определенности не только в бухгалтерском учете, а и соблюдения общепринятых принципов, а также раскрытия уместной существенной неучетной информации [17].

*Правила бухгалтерского учета.* Определение понятия “правила бухгалтерского учета” в Национальных и международных стандартах бухгалтерского учета отсутствует. В законе Украины “О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине” указано, что принципы – это правила, которыми следует руководствоваться при измерении, оценке и регистрации хозяйственных операций и при отображении их результатов в финансовой отчетности.

В Украине, по нашему мнению, к правилам можно отнести приказы Министерства финансов, которые издаются в порядке разъяснения положений национальных стандартов учета и регламентирующих отражение в учете некоторых хозяйственных

операций. В частности к правилам можно отнести: Положение об инвентаризации активов и обязательств, утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 02.09.2014 г. № 879; Положение о ведении кассовых операций в национальной валюте в Украине, утвержденное постановлением Правления Национального банка Украины от 29.12.2017 г. № 148; Положение о документальном обеспечении записей в бухгалтерском учете, утвержденное приказом Министерства финансов Украины от 24.05.1995 г. № 88; Правила использования наличной иностранной валюты на территории Украины, утвержденные постановлением правления Национального банка Украины 18.06.2007 г. № 200 и т.п.

В ряде случаев в понятие “правила бухгалтерского учета” вкладывается другой смысл. Так, в соответствии с частью 1 статьи 30 Федерального закона Российской Федерации “О бухгалтерском учете” № 402-ФЗ до утверждения федеральных и отраслевых стандартов бухгалтерского учета, предусмотренных этим Федеральным законом, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти до дня вступления в силу Федерального закона № 402-ФЗ [7]. При этом указанные правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности применяются в части, не противоречащей Федеральному закону № 402-ФЗ. Российские правила действовали до введения в силу с 1 января 2013 г. федерального Закона “О бухгалтерском учете”.

*Основы бухгалтерского учета.* В МСБУ 8 “Учетная политика, изменения учетных оценок и ошибки” прямой расщифровки содержания основ бухгалтерского учета нет. Однако, рассматривая в целом этот стандарт, можно прийти к выводу, что под основами бухгалтерского учета понимается Концептуальная основа, разработанные на ее основе стандарты финансовой отчетности и интерпретации к ним.

*Договоренности (соглашения).* Несмотря на то, договоренности включены в общность признаков, входящих в определение понятия учетной политики в соответствии с МСБУ 8 “Учетная политика, изменения учетных оценок и ошибки”, их перечень в международных стандартах финансовой отчетности не приводится. Не раскрывается содержание договоренностей и в Национальных положениях (стандартах) бухгалтерского учета. Однако, при составлении учетной политики конкретного предприятия в ней часто отражают отдельные договоренности. Так, в учетной политике Etalon group идет речь о письменных и устных строительных контрактах между договаривающимися сторонами [18].

В Корпоративной учетной политике АО “НК «Казахстан инжиниринг» упоминаются в частности договоренности об объединении бизнеса, условиях выплаты вознаграждения, о выплате компенсации, о санкциях за невыполнение договорных обязательств,

о разделе налогов, по финансированию квалификационных активов, о контроле и др. [19].

В отдельных случаях к договоренностям относят также указания министра, решение правительства, указание (но не закон) законодательного органа, меморандум о взаимопонимании [20].

В примерах к МСФО 12 “Налоги на прибыль” идет речь о договоренностях о выплате дивидендов в случае наличия денежных средств, а также о заключенных договорах на поставку продукции, что позволит фирме в будущем снова вести рентабельную деятельность [21].

Договоренности в целом – это события до и после даты баланса и их отражение в учетной политике предприятия (организации) на наш взгляд нецелесообразно. Однако, договоренности, которые могут изменить решение и/или оценку квалифицированного пользователя, следует отражать в финансовой отчетности.

*Основы измерения.* Эта составляющая определения понятия “учетная политика” еще рассматривается в КМСФО для включения в МСБУ 8. Перевод с английского может означать также методы измерения или методы оценки. Измерение – важная составляющая бухгалтерского учета. Одним из основных принципов бухгалтерского учета является принцип единого денежного измерителя. Однако в любом денежном измерителе структура статей финансовой отчетности будет одинаковой, поэтому определение денежного измерителя не может быть составляющей учетной политики. Видимо КМСФО рассматривает основы измерения значительно шире – в аспекте отражения хозяйственных операций и статей финансовой отчетности по разной стоимости (исторической себестоимости, справедливой стоимости, цене приобретения и т.д.), что влияет на структуру отчетности и, безусловно, является предметом учетной политики.

Измерение и учетная оценка между собой тесно связаны. В МСФО понятие учетная оценка не раскрывается. В П(С)БУ 6 “Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах” [22] учетная оценка – это предварительная оценка, которая используется предприятием с целью распределения затрат и расходов между соответствующими отчетными периодами.

Поэтому, одновременно с изменением определения понятия “учетная политика”, КМСФО планирует определить оценки бухгалтерского как “суждения или допущения, используемые при применении учетной политики, когда из-за неопределенности измерения невозможно точно оценить позицию в финансовой отчетности” [8].

*Практика бухгалтерского учета* входит в содержание определения учетной политики в соответствии с МСБУ 8 “Учетные политики, изменения в учетных оценках и ошибки”. Определения понятия “практика бухгалтерского учета” в нормативных документах мы не нашли. Не найдено также достаточно глубоких исследований по взаимосвязи практики бухгалтерского учета и

учетной политики. Консалтинговый центр Кенес [23] рассматривает практику бухгалтерского учета как создание внутренней управленческой информации, формирование внешней финансовой отчетности, ведение налогового учета, ежедневную работу бухгалтера.

Многие исследователи, в частности В.В. Преображенская, структурируют научный бухгалтерский учет на основе триады сфер деятельности: теории, практики, методологии. Практическая сфера по ее мнению – это “систематизированные профессиональные навыки: совокупность учетных процессов в хозяйствующих субъектах в самом широком понимании: от оформления первичных учетных документов до составления бухгалтерской (финансовой) отчетности” [24].

Я.В. Соколов бухгалтерский учет структурирует на 2 сферы деятельности: счетоведение (теорию) и счетоводство (практику) [10, с. 14].

Практика задает вопросы, которые бухгалтерское научное сообщество многократно анализирует и дискутирует, но по которым до сих пор не сформулирована общепризнанная позиция.

В словарях имеется множество определений понятия “практика”: совокупность приемов и навыков в какой-либо области деятельности [25]; работа, занятия по специальности как основа опыта, умения [26]; приложение к делу правил и принципов какой-либо науки; общее обозначение принятых в какой-либо отрасли деятельности приемов и навыков, выработанных опытом [27].

По нашему мнению, *практика бухгалтерского учета – это совокупность бухгалтерских процедур на конкретном предприятии, учреждении, организации, обеспечивающих ведение бухгалтерского учета, а также составление финансовой и управленческой отчетности.*

Следует отметить, что Практику можно понимать также как отклонение от общепризнанных принципов, а также отклонений от стандартов. Однако в таком смысле она может быть отражена в финансовой отчетности, но никак не может быть составляющей понятия “учетная политика”.

*Совокупность способов ведения бухгалтерского учета.* Согласно российскому законодательству учетная политика – это совокупность способов ведения бухгалтерского учета. В законе Российской Федерации [7] к способам ведения бухгалтерского учета отнесены первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности. Дополнительно в Положении о бухгалтерском учете “Учетная политика” [28] перечислены способы: оценки фактов хозяйственной деятельности; погашения стоимости активов; организации документооборота; инвентаризации; применения счетов бухгалтерского учета; организации регистров бухгалтерского учета; обработки информации. Т.е. по нормам Российского законодательства учетная политика включает в себя не только альтернативы,

позволенные в утвержденных стандартах, а и методы учета и их элементы.

Подводя итог рассмотрения составляющих понятия “учетная политика”, можно прийти к выводам, что все определения имеют определенные недостатки. Например, в украинском определении присутствуют такие составляющие, как совокупность методов и процедур. Однако к изменению решения и/или оценки пользователя финансовой отчетности могут привести из всех составляющих метода только оценка и калькуляция [29]. Процедуры же являются чисто организационным аспектом работы бухгалтерской службы.

В определении, приведенное в МСБУ 8, включены, по нашему мнению, без веских оснований договоренности, которые отражают прошлые или будущие события. Однако, предметом учетной политики они быть не могут, хотя, если их раскрытие может изменить решение и/или оценку пользователей отчетности, они должны быть раскрыты в финансовой отчетности. В связи с тем, что практика бухгалтерского учета – это совокупность бухгалтерских процедур на конкретном предприятии, учреждении, организации, обеспечивающих ведение бухгалтерского учета, а также составление финансовой и управленческой отчетности, не вполне обоснованным считаем включение в определение учетной политики и этой составляющей. Не аргументировано включение в определение учетной политики и правил бухгалтерского учета [6], которые в общем относятся к организации бухгалтерского учета.

В определении учетной политики US GAAP включена составляющая “методы применения принципов бухгалтерского учета”, которая не раскрыта в нормативных документах.

Определения учетной политики в России недостаточно конкретны и включает преимущественно организационные аспекты, которые в большинстве случаев не интересны для пользователей финансовой отчетности.

Исходя из изложенного, предлагается следующее определение понятия “учетной политики”: *учетная политика – совокупность принятых на предприятии конкретных альтернатив оценки хозяйственных операций и статей отчетности на дату баланса в соответствии с принятыми стандартами учета и финансовой отчетности.*

**Выводы.** В разных определениях понятия учетная политика включены различные составляющие, что приводит к различному пониманию учетной политики и практическому ее применению субъектами бухгалтерского учета.

Актуальным является продолжение разработки понятийного аппарата, как к национальным, так и международным стандартам бухгалтерского учета и отчетности.

Организационные вопросы следует исключить из определения понятия “учетная политика”.

Предлагается определить понятие учетной политики как совокупности принятых на предприятии конкретных альтернатив оценки хозяйственных операций и статей отчетности на дату

баланса в соответствии с принятыми стандартами учета и финансовой отчетности.

Международные и национальные стандарты финансовой отчетности, имеющие определение понятия учетная политика желательны дополнить примерами ее составляющих.

Понятие “практика бухгалтерского учета” следует рассматривать как совокупность бухгалтерских процедур на конкретном предприятии, учреждении, организации, обеспечивающих ведение бухгалтерского учета, а также составление финансовой и управленческой отчетности.

#### 4 Список использованных источников

1. Лень В. С., Гончаренко І. М. Основний внутрішній нормативний документ бухгалтерії: назва та зміст. *Проблеми і перспективи розвитку обліково-аналітичного забезпечення системи управління підприємств в умовах євроінтеграції: збірник*. Донецьк: ДонДУУ. 2012. Т. XIII. Вип. № 232 С. 206-215.

2. APB 22: Disclosure of Accounting Policies [Електронний ресурс]. URL: [https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document\\_C/DocumentPage?cid=1176156418903&acceptedDisclaimer=true](https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176156418903&acceptedDisclaimer=true)

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV / База даних “Законодавство України” [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 / База даних “Законодавство України” [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/ed20180502/paran17>

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності” / База даних “Законодавство України” [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z010310>

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” / База даних “Законодавство України” [Електронний ресурс]. URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020)

7. О бухгалтерском учете: Федеральный закон Российской Федерации от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ [Електронний ресурс]. URL: <https://dokumenty24.ru/zakony-rf/fz-o-bukhgalterskom-uchete.html>

8. Deller A. The IASB is looking to finesse the fundamental rule of applying changes to accounting policies retrospectively and changes to estimates prospectively, as Adam Deller explains [Електронний ресурс]. URL: <https://www.accaglobal.com/ca/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/deller-jull18cpd.html>

9. Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика: навч. посіб. Вид. 4-те. Тернопіль: Навчальна книга - Богдан, 2012. 744 с.

10. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.

11. Лень В. С. Бухгалтерські процедури: поняття, зміст та класифікація. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2015. № 1. С. 161-173. [Електронний ресурс]. URL: <http://ekona.org.ua/repository/view/235/>

12. Лень В. С. Задачі бухгалтерського обліку: визначення та обґрунтування. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія: "Економічні науки"*, 2013. № 3, Випуск 3. С. 47-52. [Електронний ресурс]. URL: <http://ekona.org.ua/repository/search/?where=title&q=&author=1&type=&year=2013>

13. Dole Food Company, Inc. Corporate Finance Department Accounting Policies and Procedures [Електронний ресурс]. URL: <http://www.phx.corporate-ir.net/External.File?item...t=1>

14. Accounting policies and procedures sample manual. [Електронний ресурс]. URL: [http://www.qappd.com/cms/images/cms\\_images/accounting\\_protocol\\_manual\\_template.pdf](http://www.qappd.com/cms/images/cms_images/accounting_protocol_manual_template.pdf)

15. Accounting Policies and Procedures Manual [Електронний ресурс]. URL: [http://www.prospect.sa.gov.au/webdata/resources/files/Accounting\\_Policies\\_Procedures.pdf](http://www.prospect.sa.gov.au/webdata/resources/files/Accounting_Policies_Procedures.pdf)

16. Accounting Policies and Procedures Manual – Wegner CPAs [Електронний ресурс]. URL: [https://www.wegnercpas.com/wp-content/uploads/2018/04/accounting\\_policies\\_and\\_procedures\\_manual.doc](https://www.wegnercpas.com/wp-content/uploads/2018/04/accounting_policies_and_procedures_manual.doc)

17. Лень В. С., Гливенко В. В. Суттєвість у бухгалтерському обліку суб'єктів державного сектору. *Проблеми і перспективи економіки та управління*. 2018. № 3(15). С. 171-183. DOI: 10.25140/2411-5215-2018-3(15)-171-183

18. Accounting policy [Електронний ресурс]. URL: <http://www.etalongroup.com/investors/accounting-policy>

19. Корпоративная учетная политика АО “НК “Казахстан инжиниринг”. Астана, 2016. [Електронний ресурс]. URL: [http://ke.kz/upravlenie/korporativnoe-upravlenie/corporativ\\_uchet\\_politica.pdf](http://ke.kz/upravlenie/korporativnoe-upravlenie/corporativ_uchet_politica.pdf)

20. Handbook of international public sector accounting pronouncements. IFAC, 2014. [Електронний ресурс]. URL: <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>

21. МСФО 12 “Податки на прибуток” / База даних “Законодавство України” [Електронний ресурс]. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_012](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_012)

22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137 / База даних “Законодавство України” [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>

23. Практика бухгалтерского учета [Електронний ресурс]. URL: <http://kc-kenes.kz/praktika-buh-ucheta/>

24. Преображенская В. В. Методология, теория и практика бухгалтерского учета: неоклассический подход к научной организации деятельности

[Електронний ресурс]. URL: <http://xn---7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/24016>

25. Большой словарь иностранных слов. Издательство “ИДДК”, 2007.

26. Толковый словарь иностранных слов Л. П. Крысина. М: Русский язык, 1998.

27. Словарь иностранных слов русского языка [Електронний ресурс]. URL: [https://dic.academic.ru/dic.nsf/dic\\_fwords/28925/ПРАКТИКА](https://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_fwords/28925/ПРАКТИКА)

28. Положение по бухгалтерскому учету “Учетная политика организации”, утвержденное приказом Министерства финансов России от 06.10.2008 г. № 106н [Електронний ресурс]. URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=298159>

29. Лень В. С. Методи розподілу непрямих виробничих витрат та їх вплив на собівартість продукції. *Вісник ЧДТУ. Серія економічні науки*. Чернігів: ЧДТУ, 2013. № 3(60). С. 298-306. [Електронний ресурс]. URL: <http://ekona.org.ua/repository/view/133/>

#### 4 References

1. Len, V. S., & Goncharenko, I. M. (2012). Osnovniy vnutrishniy normativniy dokument buhgalteriyi: nazva ta zmist [The main internal regulations of accounting: the name and content]. *Problemy i perspektivi rozvittu oblikovo-analitichnogo zabezpechennya sistemi upravlinnya pidpriemstv v umovah evrointegratsiyi*, (232), vol. XIII, 206-215 (in Ukr.).

2. APB 22: Disclosure of Accounting Policies. (1972). Retrieved from [https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document\\_C/DocumentPage?cid=1176156418903&acceptedDisclaimer=true](https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176156418903&acceptedDisclaimer=true)

3. Verkhovna Rada Ukrainy. (16.07.1999). Pro buhgalterskiy oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: The Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (in Ukr.).

4. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (07.02.2013). *Natsionalne polozhennya (standart) bukhgalterskoho obliku 1 “Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti”* [National Accounting Standard 1 “General requirements for financial statements”]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/ed20180502/paran17> (in Ukr.).

5. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (28.12.2009). *Natsionalne polozhennya (standart) bukhgalterskoho obliku v derzhavnomu sektori 101 “Podannya finansovoyi zvitnosti”* [National Public Accounting Standard 101 “Presentation of Financial Statements”]. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z010310> (in Ukr.).

6. IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors. Retrieved from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-8-accounting-policies-changes-in-accounting-estimates-and-errors/>

7. Federalnyy zakon Rossiyskoy federatsii № 402-FZ “O bukhgalterskom uchete”. (Federal Law of the Russian

Federation No. 402-ФЗ “On Accounting”). Retrieved from <https://dokumenty24.ru/zakony-rf/fz-o-bukhgalterskom-uchete.html> (in Russ.).

8. Deller, A. (01 July 2018). The IASB is looking to finesse the fundamental rule of applying changes to accounting policies retrospectively and changes to estimates prospectively, as Adam Deller explains. Retrieved from <https://www.accaglobal.com/ca/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/deller-jul18cpd.html>

9. Len, V. S., & Glivenko, V. V. (2012). *Bukhhalterskiy oblik v Ukraini. Osnovy ta praktyka* [Accounting in Ukraine. Basics and practice]. Ternopil: Navchalna knyha – Bohdan. (in Ukr.).

10. Sokolov, I. V. (2003). *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory]. Moskva: Finance and Statistics (in Russ.).

11. Len, V. S. (2015). Bukhhalterski protsedury: ponyattya, zmist ta klasyfikatsiya [Accounting procedures: concept, content and classification]. *Problemy i perspektivy ekonomiky ta upravlinnya*, (1), 161-173. Retrieved from <http://ekona.org.ua/repository/view/235/> (in Ukr.).

12. Len, V. S. (2013). Zadachi bukhgalterskoho obliku: vyznachennya ta obgruntuvannya [Accounting objectives: definition and justification]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Seriya: “Ekonomichni nauky”*, (3), 47-52. Retrieved from <http://ekona.org.ua/repository/search/?where=title&q=&aauthor=1&type=&year=2013> (in Ukr.).

13. Dole Food Company, Inc. Corporate Finance Department Accounting Policies and Procedures. Retrieved from <http://phx.corporate-ir.net/External.File?item=UGFyZW50SUQ9MTEzOTg3fENoaWxkSUQ9LTF8VHlwZT0z&t=1>

14. Accounting policies and procedures sample manual. Retrieved from [http://www.qappd.com/cms/images/cms\\_images/accounting\\_protocol\\_manual\\_template.pdf](http://www.qappd.com/cms/images/cms_images/accounting_protocol_manual_template.pdf)

15. Accounting Policies and Procedures Manual. Retrieved from [http://www.prospect.sa.gov.au/webdata/resources/files/Accounting\\_Policies\\_Procedures.pdf](http://www.prospect.sa.gov.au/webdata/resources/files/Accounting_Policies_Procedures.pdf)

16. Accounting Policies and Procedures Manual - Wegner CPAs. Retrieved from [https://www.wegnercpas.com/wp-content/uploads/2018/04/accounting\\_policies\\_and\\_procedures\\_manual.doc](https://www.wegnercpas.com/wp-content/uploads/2018/04/accounting_policies_and_procedures_manual.doc)

17. Len, V. S., & Glivenko, V. V. (2018). Sutyevist u bukhgalterskomu obliku subyektiv derzhavnoho sektoru [Significance in the accounting of public sector entities]. *Problemy i perspektivy ekonomiky ta upravlinnya*, 3(15), 171-183. DOI: 10.25140/2411-5215-2018-3(15)-171-183 (in Ukr.).

18. Accounting policy. Retrieved from <http://www.etalongroup.com/investors/accounting-policy>

19. Korporativnaya uchetsnaya politika AO “NK “Kazakhstan inzhiniring”. (2016). [Korporativnaya uchetsnaya politika AO “NK “Kazakhstan inzhiniring”]. Astana. Retrieved from [http://ke.kz/upravlenie/korporativnoe-upravlenie/corporativ\\_uchet\\_politica.pdf](http://ke.kz/upravlenie/korporativnoe-upravlenie/corporativ_uchet_politica.pdf) (in Russ.).

20. Handbook of international public sector accounting pronouncements. IFAC, 2001. Retrieved from <http://www.ifrs.org.ua/wp-content/uploads/2014/11/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>
21. IFRS 12 “Income Taxes”. Retrieved from [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_012](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_012) (in Ukr.).
22. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). *Natsionalne polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku 6* “Vypravlennia pomylk i zminy u finansovykh zvitakh” [National Accounting Standard 6 “Correction of errors and changes in financial statements”] Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99> (in Ukr.).
23. Praktika bukhhalterskogo ucheta [Accounting practice]. Retrieved from <http://kc-kenes.kz/praktika-buh-ucheta> (in Russ.).
24. Preobrazhenskaya, V. V. (22.08.2017). Metodologiya, teoriya i praktika bukhhalterskogo ucheta: neoklassicheskiy podkhod k nauchnoy organizatsii deyatel'nosti [Methodology, theory and practice of accounting: a neoclassical approach to the scientific organization of activity]. Retrieved from <http://отрали-права.пф/article/24016> (in Russ.).
25. Bolshoy slovar inostrannykh slov. (2007). [Large dictionary of foreign words]. Moskva: Izdatelstvo “IDDK” (in Russ.).
26. Krysin, L. P. (1998). Tolkovyy slovar inostrannykh slov [Explanatory dictionary of foreign words]. Moskva: Russkiy yazyk (in Russ.).
27. Slovar inostrannykh slov russkogo yazyka [Dictionary of foreign words of the Russian language]. Retrieved from [https://dic.academic.ru/dic.nsf/dic\\_fwords/28925/ПРАКТИКА](https://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_fwords/28925/ПРАКТИКА) (in Russ.).
28. Ministerstvo finansov Rossii. (2008). Polozheniye po bukhhalterskomu uchetu «Uchetnaya politika organizatsii» [Position on accounting “Accounting policies of the organization”], Retrieved from <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=298159> (in Russ.).
29. Len, V. S. (2013). Metody rozpodilu nepryamykh vyrobnychikh vytrat ta yikh vplyv na sobivartist produktsiyi [Methods of distribution of indirect production costs and their impact on the cost of production]. *Visnyk CHNTU. Seriya ekonomichni nauky*, 3(60), 298-306. Retrieved from <http://ekona.org.ua/repository/view/133/> (in Ukr.).