

УДК 657

РЕГЛАМЕНТАЦІЯ І РЕАЛІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ: МІЖНАРОДНИЙ ТА ВІТЧИЗНЯНИЙ ДОСВІТ

Афанас'єва І.І.

PRINCIPALS AND FACTORS OF ACCOUNTING POLICY FORMATION OF THE ENTERPRISE

Afanasieva I.I.

У статті досліджено теоретичні питання формування облікової політики суб'єкта господарювання, проаналізовано підходи та елементи нормативного регулювання облікової політики підприємства у міжнародній та вітчизняній практиці. Доведена необхідність прийняття окремого положення про облікову політику, яке б не суперечило положенням вже існуючих стандартів та чітко конкретизувало питання формулювання складових облікової політики і відображення їх у розпорядчому документі, що забезпечить дієвість облікової політики та чітку організацію бухгалтерського обліку на кожному підприємстві.

Ключові слова: облікова політика, принципи, регламентація облікової політики, елементи нормативного регулювання.

Постановка проблеми. Розвиток інтеграційних процесів та глобалізація світових економічних процесів все гостріше ставлять на порядок денний питання формування облікової політики як важливої передумови розвитку національної системи бухгалтерського обліку. Інтеграція економіки призвела до реформування та стандартизації обліку та фінансової звітності на засадах міжнародних стандартів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Важливою передумовою реформування національної системи бухгалтерського обліку є формування науково - обґрунтованої облікової політики. Це підкреслюють в своїх публікаціях та надають наукові рекомендації науковці, серед яких Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, П.Є. Житний, В.М. Кужельний, М.С. Пушкар, В.В. Сопко та інші. В своїх дослідженнях вчені присвятили увагу принципам, методам та процедурам формування облікової політики.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на здобутки науковців, все ще залишаються невизначеними та дискусійними деякі питання регламентації та регулювання облікової політики.

Мета статті полягає у визначенні особливостей принципів та підходів регулювання облікової політики та обґрунтуванні формування такої облікової

політики, яка б відповідала потребам управління та забезпечувала регламентацію процесу бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Основою для прийняття рішень про облікову політику має бути формування повної, достовірної, правдивої інформації, яка максимально ефективно розкривала б інформацію про діяльність підприємства для різних користувачів. Організаційні та методологічні підходи до формування облікової політики повинні забезпечувати своєчасність та прозорість бухгалтерського обліку, відповідати вимогам міжнародних стандартів обліку і звітності, запобігати ризику у фінансово-господарській діяльності та сприяти прийняттю якісних управлінських рішень. Разом з цим важливо забезпечити цілісність облікового процесу, як на міжнародному рівні так і на рівні держави та галузей економіки й окремих підприємства, охопивши всі його складові – методичну, організаційну та технологічну [2, с. 231].

На організацію облікової політики кожного підприємства впливають наступні фактори: форма власності, організаційно-правова форма, галузь або вид діяльності, система оподаткування, пільги з оподаткування, довгострокові та поточні цілі фінансово-господарського розвитку, рівень кваліфікації кадрів, ініціативності та підприємливості керівників, господарська ситуація (рис. 1).

Як показують дослідження, однією з проблем формування облікової політики та її реалізації являється неузгодженість цілого ряду законодавчих і нормативних актів, які спрямовані на формування економічних відносин. В основному вони відстоюють інтереси держави, а не суб'єкта господарської діяльності та трудових колективів.

Оскільки облікова політика є складовою системою обліку при її формуванні не повинні порушуватись принципи даної системи [1, с. 16]. При організації облікової політики необхідно не тільки базуватися на основних принципах бухгалтерського обліку

та фінансової звітності, які визначені у статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», але й на специфічних принципах, що характеризують її як складову системи управління.



Рис. 1. Фактори впливу на організацію облікової політики підприємства

Професор Пушкар М.С. на підставі вивчення теоретичних засад та існуючої практики обліку виділяє наступні специфічні принципи, яких необхідно дотримуватись при формуванні облікової політики:

- законності – обрані підприємством методичні прийоми та процедури не повинні суперечити чинному законодавству та нормативним документам;

- адекватності – облікова політика підприємства повинна відповідати особливостям умов його діяльності;

- єдності – облікова політика має бути єдиною для підприємства незалежно від кількості його підрозділів, філій або дочірніх підприємств [3];

- суттєвості – є одним з критеріїв необхідності розкриття інформації у фінансових звітах про вибір того чи іншого способу, відсутність яких у фінансовій звітності може суттєво вплинути на економічні рішення користувачів.;

- професійне судження – є умовою вибору одного з альтернативних варіантів передбачених чинним законодавством або розробки того чи іншого способу облікової політики підприємства [5, с. 173].

Згідно наведених загальних положень НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» суттєвість інформації визначається національними положеннями бухгалтерського обліку або національними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства [4, с. 8].

Виконання обліковою політикою ролі проміжної ланки між жорстким централізованим регулюванням бухгалтерського обліку та можливістю забезпечення адекватності обліку для кожної господарської ситуації зумовлює виявлення її місця в системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку. Кількість рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку може варіювати в межах від трьох до п'яти, однак аналіз опрацьованих джерел дозволив ствердити, що одним з рівнів, є облікова політика, яка виражає права підприємства щодо організації бухгалтерського обліку. Наприклад, у російських авторів характерною для їх країни є чотирирівнева система нормативного регулювання.

Якщо розглядати облікову політику як елемент регулювання, виділення рівнів нормативного регулювання повинно базуватися на ієрархії нормативних документів згідно з їх правовою силою та функціональним розмежуванням, що визначено Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

У зв'язку з тим, що облікова політика формується в нормативному акті нижчого рівня, а бухгалтерське законодавство є комплексним, вона повинна ґрунтуватися на наступних нормативних актах: кодекси (господарський, цивільний, податковий); закони; підзаконні акти (Укази Президента, постанови Уряду, інструктивні матеріали Міністерства фінансів та інших міністерств та відомств).

В окремих випадках до елементів системи нормативного регулювання відносять не саму облікову політику, а відповідний стандарт або положення бухгалтерського обліку, яким визначаються питання її розкриття. Це характерно для Росії, де існує відповідне ПБО 1/08 «Облікова політика організації». Відправною точкою у регулюванні облікової політики міжнародними стандартами став МСФО 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках і помилки». В Україні таке положення на сучасному етапі відсутнє. Як правило, такий стандарт схвалений національними органами регулювання одним з перших, тому вивчення міжнародного досвіду, дозволить за аналогією визначити вимоги до його оформлення в рамках одного з рівнів регламентації бухгалтерської діяльності в нашій країні.

Предметом Положення (стандарту) про облікову політику може визначатися сам процес прийняття і розкриття облікової політики, тобто яким чином підприємство повинне підійти до розробки власної політики. Зміст облікової політики залежить від конкретного підприємства та створюватиме основу для стабільної фінансово-господарської діяльності підприємства. Крім того, положення повинне містити підхід до побудови бухгалтерської звітності щодо розкриття облікової політики. В основі положення повинні полягати наступні аспекти:

1. Самостійність підприємства в межах загально визначених принципів обліку, що має на увазі не зміну основних принципів, а можливість їх реалізації різними способами.

2. Публічність інформації про облікову політику (при цьому вимога обов'язкової публікації основних форм звітності повинна узгоджуватись з додержаним вимог конфіденційності інформації).

3. Використання міжнародного досвіду регулювання облікової політики.

Дане положення, як частина загальної системи нормативного регулювання обліку, регламентує форму або спосіб ведення обліку. При цьому можливий вибір форми обліку: або та, при якій саме підприємство вибирає систему обліку в рамках загальноприйнятих правил і рішень, або та, при якій ведення обліку пропонується та регламентується державою, асоціацією бухгалтерів тощо.

У зарубіжній практиці однією з переваг Положення вважається можливість вибору з декількох облікових прийомів, що впливають на фінансовий результат діяльності підприємства. Тим самим Положення надає підприємствам можливість у певних межах прискорювати або сповільнювати нагромадження засобів реконструкції, відновлення й розвитку, тобто узаконити систему визначеного регулювання суми прибутку по роках. У зарубіжній практиці розповсюджена система утворення резервів підприємств для запобігання впливу наслідків порушення фінансово-господарської діяльності на учасників господарського процесу. Такі резерви промислові підприємства можуть створювати за рахунок прибутку до оподаткування. Відповідно до чинного законодавства підприємствам дозволено створювати за рахунок прибутку для покриття непередбачених витрат резервні фонди, а також резерв сумнівних боргів за розрахунками з віднесенням його суми на результати господарської діяльності.

Залишки невикористаних коштів по резервному капіталу переходять на наступний звітний період, а невитрачені суми резерву приєднуються до прибутку відповідного року. У практиці країн з розвиненою ринковою економікою законодавство дозволяє підприємствам використовувати систему резервування прибутку більш широко. Зокрема, вони можуть, крім вищезазначених, створювати резерви прибутку за рахунок "трансформації", тобто за рахунок відстрочених податків або нарахування витрат і доходів майбутніх періодів.

Іншим суттєвим моментом є зазначений в Положенні про облікову політику підприємства взаємозв'язок з іншими П(С)БО, як елементу системи нормативного регулювання обліку. Тобто прийняття чи відхилення подібного Положення у вітчизняній практиці залежить від вже існуючих П(С)БО.

Положення про облікову політику характеризують політику держави у сфері бухгалтерського обліку або облікову політику держави. Проте можливість існування облікової політики на кількох рівнях логічно впливає з того, що вона є складовою системи бухгалтерського обліку. Це дозволяє розглядати її як на мікрорівні так і на макрорівні, що враховує певну модель обліку в даній країні через закони, стандарти, методичне забезпечення.

Дворівневий облікової політики знайшла відображення в працях вчених як в Україні, так і за її межами. Зокрема, проф. В.Г. Швець розглядає облікову політику не на двох взаємопов'язаних рівнях, а з різних сторін. Професор М.І. Кутер запропонував трирівневий підхід: національна (державна), міжнародна та внутрішньо фірмова облікова політика [4].

На сучасному етапі нормативним актом, що регулює деякі питання формування облікової політики, стали Методичні вказівки щодо облікової політики підприємства, які регламентовані Наказом Міністерства фінансів України № 635. На основі принципу послідовності підприємства мають передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики. Змінити облікову політику підприємство може у виняткових випадках, що встановлені П(С)БО, та перегляд облікової політики має бути обґрунтований. Тому облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року, а внесені зміни повинні наводитися у примітках до річної фінансової звітності у формі опису або шляхом прикладання до фінансової звітності копії розпорядкового документа.

Висновки та пропозиції. Для того, щоб облікова політика підприємства дієво застосовувалась на практиці, вона насамперед повинна бути чітко сформульована й формалізована, що забезпечує нормативно-правове регулювання елементів її формування. При цьому варто зауважити, що розробка суб'єктами правовідносин, які мають певний вплив на облікову політику, відповідного національного стандарту бухгалтерського обліку забезпечить чітку організацію бухгалтерського обліку і звітності.

Література

1. Барановська Т.В. Принципи формування облікової політики / Т.В. Барановська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. - 2005. - Випуск 2. - С. 14-24.
2. Дудай М, Дудай В. Формування облікової політики як важлива складова організації бухгалтерського обліку / М. Дудай, В. Дудай // Економічний аналіз. - 2010. - № 6. - С. 231-233.
3. Житний П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організа-

ція [монографія] / П.Є. Житний. – Луганськ: Вид-но СНУ ім. Володимира Даля, 2007. - 352 с.

4. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета: [учебн. пособ.] / М.И. Кутер. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 640 с.

5. Сук П. Облікова політика підприємства / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2005. - №1 (130). - С. 2-4.

6. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. - К.: ПАЛИВОДА А.В. 2013 - 324 с. - (Фінансове законодавство України).

7. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. - Тернопіль: Карт-бланш, 2010. - 260 с.

References

1. Baranovs'ka T.V. Prynсypy formuvannja oblikovoi' polityky / T.V. Baranovs'ka // Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontroly i analizy. Mizhnarodnyj zbirnyk naukovykh prac'. Serija: Buhgalters'kyj oblik, kontrol' i analiz. - 2005. - Vypusk 2. - S. 14-24.

2. Dudaj M, Dudaj V. Formuvannja oblikovoi' polityky jak vazhlyva skladova organizacii' buhgalters'kogo obliku / M. Dudaj, V. Dudaj // Ekonomichnyj analiz. - 2010. - № 6. - S. 231-233.

3. Zhytnyj P.Є. Oblikova polityka v umovah rozvytku finansovo-promyslovykh system: metodologija ta organizacija [monografija] / P.Є. Zhytnyj. – Lugans'k: Vyd-no SNU im. V. Dalja, 2007. - 352 s.

4. Kuter M.Y. Teoryja y prынсypy buhgalters'kogo ucheta: [uchebn. пособ.] / M.Y. Kuter. - М.: Fынаны y statystyka, 2002. - 640 s.

5. Suk P. Oblikova polityka pidpryjemstva / P. Suk // Buhgalterija v sil's'komu gospodarstvi. - 2005. - №1 (130). - S. 2-4.

6. Polozhennja (standarty) buhgalters'kogo obliku. - К.: Palyvoda A.V. 2013 - 324 s. - (Fынансове zakonodavstvo Ukraїny).

7. Pushkar M.S. Teorija i praktyka formuvannja oblikovoi' polityky: [monografija] / M.S. Pushkar, M.T. Shhyrba. - Ternopil': Kart-blansh, 2010. - 260 s.

Афанасьева И.И. Регламентация и реализация учетной политики: международный и отечественный опыт.

В статье исследованы теоретические вопросы формирования учетной политики субъекта хозяйствования, проанализированы подходы и элементы нормативного регулирования учетной политики в международной и отечественной практике. Обоснована необходимость принятия отдельного положения об учетной политике, которое бы не противоречило положениям уже существующих стандартов и четко конкретизировало вопросы формулирования составляющих учетной политики и отражения их в распорядительном документе, что обеспечит действенность учетной политики и четкую организацию бухгалтерского учета на каждом предприятии.

Ключевые слова: формирование учетной политики, принципы, хозяйственная информация, нормативное регулирование.

Afanasieva I.I. Principals and factors of accounting policy formation of the enterprise.

The article examines theoretical issues of accounting policy of the entity, analyzes the approaches and elements of the normative regulation of accounting policy of the company in the international and national practice. There is proved the necessity of adopting a separate regulation of accounting policy, which would not contradict the provisions of the existing standards and clearly concretize the question of accounting policy wording and displaying them in an administrative document that will ensure the effectiveness of accounting policy and clear organization of accounting at each enterprise.

Key words: accounting policy, principles, regulation of accounting policy, normative regulation.

Афанас'єва Інна Іванівна - кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля.

Рецензент: Чиж В.І. - доктор економічних наук, професор, завідувача кафедрою обліку і аудиту Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля, м. Луганськ, Україна.

Стаття подана 10.01.2014