

УДК 657

**ФАКТОРИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ****Афанас'єва І.І.****FACTORS OF ACCOUNTING POLICY FORMATION****Afanasieva I.**

*Досліджено теоретичні питання формування облікової політики окремого суб'єкта господарювання, проаналізовано організаційні підходи та регулювання облікової політики.*

**Ключові слова:** формування облікової політики, принципи, господарська інформація, нормативне 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 дають 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 не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Незважаючи на здобутки науковців, все ще залишаються не визначеними та дискусійними деякі питання формування облікової політики, зокрема, організаційних підходів до формування облікової політики.

**Мета статті.** Метою статті є аналіз принципів, нормативного регулювання та організаційних процедур формування облікової політики суб'єкта господарювання; обґрунтування створення 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 підхо-

ди 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.

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.

При розробці облікової політики необхідно не тільки базуватися на принципах обліку, а й на специфічних принципах облікової політики. Оскільки облікова політика є складовою системи обліку, то при її формуванні не повинні порушуватись принципи даної системи. Зважаючи на те, що облікова політика є складовою системи обліку при її формуванні не можуть порушуватись принципи даної системи. Проте, не можна погодитись з отождоженням облікової політики з самим обліком. Облікова політика є складовою системи обліку, а тому не може змінюватись або отождожнюватись з ним, виконувати його функції [1, с. 16].

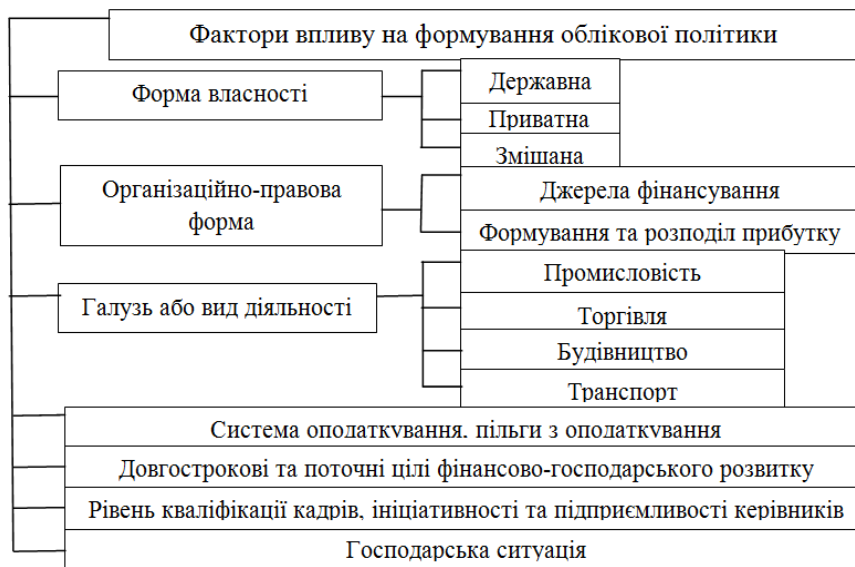


Рис. 1. Фактори впливу на організацію облікової політики підприємства

Професор Пушкар на підставі вивчення теоретичних засад та існуючої практики обліку виділяє наступні 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 [4, с. 173].

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 у всіх з розглянутих джерел одним з рівнів, є облікова політика, яка виражає права підприємства щодо організації бухгалтерського обліку. Наприклад, у російських авторів характерною для їх країни є чотирьохрівнева система нормативного регулювання.

Якщо розглядати облікову політику як елемент регулювання, виділення рівнів нормативного регу-

лювання 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: 1) Конституція України; 2) кодекси (господарський, цивільний, податковий); 3) закони; 4) 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 формування та розкриття. Це характерно також для Росії та Молдови, в яких існують відповідні Положення «Облікова політика підприємства». В Україні таке положення на сучасному етапі відсутнє. Як правило, такий стандарт знаходиться в числі перших, схвалених національними органами регулювання, тому вивчення закордонного досвіду, дозволить за аналогією визначити вимоги до його оформлення в рамках одного з рівнів регламентації бухгалтерської діяльності в нашій країні.

Насамперед, необхідно розрізнити «предмет» і «зміст» положення про облікову політику. Тоді як предмет це 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 основи для стабільної фінансово-господарської діяльності підприємства. Крім того, положення повинні містити підхід до того, яким чином може будуватися бухгалтерська зві-

тність у відношенні розкриття облікової політики. В основу положення закладаються декілька моментів:

1. Самостійність підприємства в рамках загальноновизнаних 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, для того щоб не спровокувати погіршення фінансового стану підприємства, повинна узгоджуватись з дотриманням 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.

Крім перерахованих вище особливостей, розглянуте положення визначає перелік господарських ситуацій, при яких можлива зміна облікової політики протягом звітного періоду. У зарубіжній практиці однією з переваг Положення вважається можливість вибору з декількох облікових прийомів, що впливають на фінансовий результат діяльності підприємства (наприклад, право вибору варіанта нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів; варіанту оцінки запасів при їх вибутті тощо). Тим самим Положення надає підприємствам можливість у певних межах прискорювати або сповільнювати нагромадження засобів розвитку, реконструкції та відновлення, а, отже, узаконити систему визначеного регулювання суми прибутку по роках. Регулювання прибутку по роках здійснюється переважно шляхом його резервування. Відповідно до чинного законодавства підприємствам дозволено створювати за рахунок прибутку резервні кошти (для покриття непередбачених витрат), а також – резерв сумнівних боргів за розрахунками з віднесенням його суми на результати господарської діяльності.

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

Іншим суттєвим моментом є зазначений в Положенні про облікову політику підприємства взаємозв'язок з іншими Положеннями з бухгалтерського обліку, як елементу системи нормативного регулювання обліку. Тобто прийняття подібного Положен-

ня у вітчизняній практиці залежить від вже існуючих П(С)БО.

Можливість існування положення про облікову політику зокрема, а також кількість рівнів нормативного регулювання, їх характер і якісний склад характеризують політику держави у сфері бухгалтерського обліку (облікову політику держави), тобто мова йде про рівні реалізації облікової політики.

Можливість існування облікової політики на кількох рівнях логічно випливає з того, що вона є складовою системи бухгалтерського обліку, яку також в свою чергу, можна розглядати як на мікрорівні, де основним завданням виступає визначення фінансового результату та складання фінансової звітності, так і на макрорівні, що враховує певну модель обліку в даній країні через закони, стандарти, методичне забезпечення.

Дворівневність 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 боків.

Згідно Методичним вказівкам щодо облікової політики підприємства, регламентованими Наказом Міністерства фінансів України № 635 на основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики.

Змінити облікову політику підприємство може у виняткових випадках, прямо встановлених 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 розпорядчого документа.

**Висновки та пропозиції.** Таким чином, принципи, методи і процедури, що визначено суб'єктом господарювання при формуванні облікової політики у розпорядчому документі (наказі про облікову політику). З метою удосконалення облікової політики на підприємстві при її розробці необхідно керуватися плановими обліковими проектними документами та розробляти її поетапно у відповідності з нормативним регулюванням.

#### Л і т е р а т у р а

1. Барановська Т.В. Принципи формування облікової політики / Т.В. Барановська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : Міжнар. зб. наук. праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2005. – Вип. 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. Сук П. Облікова політика підприємства / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. - №1 (130). – С. 2-4.
4. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

**References**

1. Baranovska T.V. Printsipi formuvannya oblikovoyi politiki / T.V. Baranovska // Problemi teorii ta metodologii buhgalterskogo obliku, kontroyu i analizu : Mizhnarodniy zbirnik naukovih prats. Seriya: Buhgalterskiy oblik, kontrol i analiz. – 2005. – Vip. 2. – S. 14-24.
2. Duday M, Duday V. Formuvannya oblikovoyi politiki yak vazhliva skladova organizatsiyi buhgalterskogo obliku/ M. Duday, V. Duday// Ekonomichniy analiz. - 2010. -№6. – S. 231-233.
3. Suk P. Oblikova politika pidpriemstva / P. Suk // Buhgalteriya v silskomu gospodarstvi. – 2005. - №1 (130). – S. 2-4.
4. Pushkar M.S. Teoriya i praktika formuvannya oblikovoyi politiki: [monografiya] / M.S. Pushkar, M.T. Schirba. – Ternopil: Kart-blansh, 2010. – 260 s.

**Афанасьева И.И. Факторы формирования учетной политики**

*Исследованы теоретические вопросы формирования учетной политики отдельного субъекта хозяйствования,*

*проанализировано организационные подходы и регулирование учетной политики на предприятии.*

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

**Afanasieva I. Factors of accounting policy formation**

*There are research of theoretical accounting policy issues of a single business entity, analysis the organizational approaches and regulation of accounting policy of the company.*

**Key words:** *formation of accounting policy, principles, economic information, normative regulation.*

**Афанас'єва Інна Іванівна** – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту  
e-mail: audit2@ukr.net

Рецензент: доктор д.е.н., професор Бужько І. Р.

Стаття подана: 24.01.2015 р.