

## ЗМІНИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ТА ОБЛІКОВИХ ОЦІНОК: АЛГОРИТМ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА РОЗКРИТТЯ В ЗВІТНОСТІ

*В статті доведена необхідність визначення змін облікової політики та облікових оцінок; розроблено алгоритм їх ідентифікації, заснований на нормативних тлумаченнях їх сутності, критеріях розмежування та професійному судженні бухгалтера; запропоновано алгоритм їх відображення та розкриття в звітності, практичне використання якого сприятиме забезпеченню якості обліку та однозначності трактування й інтерпретації показників фінансової звітності зовнішніми користувачами.*

*Ключові слова: зміни, облікова політика, облікові оцінки, ідентифікація, розкриття в звітності, алгоритм.*

## CHANGES OF THE REGISTRATION POLICY AND REGISTRATION ESTIMATIONS: ALGORITHM OF IDENTIFICATION AND DISCLOSING IN THE REPORTING

*In article necessity of division of changes of a registration policy and registration estimations is proved; the algorithm of their identification based on standard definitions of their essence, criteria of delimitation and professional judgments of the bookkeeper is developed; the algorithm of their reflexion and disclosing in the reporting which practical use promotes maintenance of quality of the account and unambiguity of interpretation and interpretation of indicators of the financial reporting by external users*

*Keywords: changes, the registration policy, registration estimations, identification, disclosing in the reporting, algorithm.*

### Вступ

Облікова політика є важливою складовою системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку на макрорівні та обов'язковим елементом його організації на підприємствах. Водночас облікова політика є інструментом інформаційного забезпечення формування показників фінансової звітності, їх порівнянності, співставності та релевантності. За влучним висловлюванням П.С. Житного, облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період [1], тому і розробляється за принципом безперервності на весь період його діяльності. Однак мінливість зовнішнього середовища, динамічні зміни нормативного регулювання та умов діяльності підприємств, об'єктивно обумовлюють необхідність зміни їх облікової політики та її невід'ємної складової – облікових оцінок. Різний вплив цих змін на показники фінансової звітності та методика їх розкриття в обліку і звітності потребують чіткої ідентифікації подій як змін облікової політики та облікових оцінок.

Вивчення фахової літератури свідчить, що проблема формування облікової політики не є новою для вітчизняної облікової науки. Вагомий внесок в її розв'язання зробили такі вітчизняні вчені, як М.І. Бондар, Т.В. Барановська, Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, М.С. Пушкар, М.Т. Щирба та інші. Дослідження змін облікової політики і облікових оцінок висвітлені в монографічних джерелах (П.С. Житний, В.Б. Клевець, В.А. Кулик, М.С. Пушкар, М.Т. Щирба), навчальних підручниках і в численних публікаціях науковців в фахових виданнях. Не заперечуючи їх вагомий внесок у вирішення проблеми та враховуючи, що процедури ідентифікації, обліку та розкриття змін облікової політики і облікових оцінок в фінансовій звітності мають варіативний характер і врегульовані в чинній нормативній базі недостатньо чітко, вважаємо доцільним проведення подальших досліджень наведеної проблематики. Основним завданням дослідження є розробка алгоритму ідентифікації змін облікової політики та облікових оцінок як основи вибору методики їх відображення в обліку й розкриття в фінансовій звітності.

### Експериментальна частина

Для досягнення поставленої мети слід звернутися до чинної нормативної бази. Її аналіз доводить, що єдиним нормативним документом, який регламентує методологію обліку змін облікової політики та облікових оцінок і їх розкриття в звітності, є П(С)БО 6 [2]. В цьому документі не міститься тлумачення сутності дефініцій «зміна облікової політики», «зміни облікових оцінок», а замість рекомендацій щодо їх розмежування надано опис умов класифікації ситуацій, що обумовлюють ці зміни. Виходячи із змісту п.10 цього положення, зрозуміло, що його розробники виділяють окрему категорію ситуацій, які не вважаються змінами облікової політики, це «встановлення облікової політики для подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій та подій або операцій, які не відбувалися раніше». Аналіз наведеного твердження доводить, що ці зміни не слід вважати і змінами облікових оцінок, під якими розуміють попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [2]. Зважаючи на наведені обставини, ці ситуації ідентифікуються як

доповнення існуючої облікової політики, які, на нашу думку, не потребують коригування показників фінансової звітності.

Більш складним завданням є розмежування змін облікових оцінок і облікової політики, що пояснюється відсутністю в П(С)БО 6 їх прикладів та необхідністю застосування на практиці в кожному конкретному випадку професійного судження бухгалтера. Одним з шляхів вирішення проблеми в практичній площині є формування переліку можливих змін облікової політики і облікових оцінок. Найбільш повним, на нашу думку, є запропонований Пушкарем М.С. та Щирбою М.Т. приблизний перелік елементів методичного аспекту облікової політики, які найчастіше можуть змінюватися, та об'єктів облікових оцінок:

- зміни облікової політики: межа суттєвості, терміни корисного використання необоротних активів, методи нарахування амортизації необоротних активів, ліквідаційна вартість необоротних активів, величина вартісного розмежування між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами (МНМА), переоцінка основних засобів, методи оцінки вибуття запасів, перелік об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць, перелік і склад статей калькуляції продукції, методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, база розподілу змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат, варіанти зведеного обліку витрат, методи оцінки активів і зобов'язань в операціях із пов'язаними сторонами [3, с.209];

- об'єкти облікових оцінок: сумнівна дебіторська заборгованість, знецінення запасів, справедлива вартість фінансових активів і зобов'язань, забезпечення гарантійних зобов'язань та ін. [3, с.220].

Не заперечуючи прикладне значення і доцільність застосування наданих рекомендацій, вважаємо, що об'єктивно будь-який перелік не може бути універсальним, повним, незмінним і одностайно визнаним. Так, наприклад, згідно роз'яснень Мінфіну України, наданому у листі від 14.05.2012 р. № 31-08410-07-25/12004 «Облікова політика та облікові оцінки», зміну вартісних ознак предметів, що входять до складу МНМА, яка у наведеному переліку відноситься до облікової політики, слід розглядати як зміну облікових оцінок [4]. Згідно з консультаціями аудиторів «метод нарахування амортизації МНМА та вартісна величина МНМА можуть бути елементом і облікової політики, і облікової оцінки» [5]. Зважаючи на очевидну неоднозначність тверджень, доцільним, на нашу думку, є формування алгоритму ідентифікації змін облікової політики та облікових оцінок, який базується на професійному судженні, визначенні сутності цих дефініцій та рекомендованій класифікації умов їх проведення:

- «облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримана додаткова інформація» (п.6 П(С)БО 6);

- «облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку (в інтерпретації Методичних рекомендацій № 635 - здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності [6]), або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства» (п.9 П(С)БО 6). Добре розуміючи недостатню чіткість наданих рекомендацій та складність їх практичного застосування, розробники стандарту зазначають, що якщо навіть за наведених ознак однозначна ідентифікація змін неможлива, їх слід тлумачити як зміни облікових оцінок (п.14 П(С)БО 6).

Дослідження змісту наведених критеріїв доводить, що чітка ідентифікація змін облікових оцінок і облікової політики потребує проведення певних процедур, а саме:

- вивчення умов діяльності підприємства за звітний період (рік, так як згідно з П(С)БО 6 обґрунтування та розкриття наслідків змін проводиться в Примітках до річної фінансової звітності) та перспектив їх зміни,

- оцінки необхідності і доцільності зміни статутних вимог підприємства,
- моніторингу діючої нормативної бази, змісту чинних П(С)БО, вимог органів, що їх затверджує,
- прогнозування суттєвості впливу можливих змін облікової політики на показники фінансової звітності, майновий і фінансовий стан підприємства.

Логічна послідовністю проведення зазначених процедур і варіативність дій за кожною з них дозволяють алгоритмізувати процес ідентифікації змін облікової політики та облікових оцінок (рис. 1).

Використання на практиці запропонованого алгоритму може стати основою вибору методики обліку й розкриття в звітності змін та доповнень облікової політики і облікових оцінок, яка має принципові відмінності. Так, зміни облікових оцінок відображаються перспективним методом, не потребують додаткових записів в обліку, а в основному стосуються коригування числової інформації і відповідно величини витрат і доходів підприємства за звітний та майбутній період.

Зважаючи на складну структуру, наслідки змін облікової політики неоднакові: зміна організаційно-технічних аспектів безпосередньо впливає на якість облікового процесу підприємства і не змінює фінансові результати його діяльності. Внесення змін до методики обліку спричинить вплив на фінансовий і майновий стан підприємства та фінансові результати [3, с.217], що обумовлює необхідність використання досить складного механізму їх облікового відображення. Згідно п. 12 і 13 П(С)БО 6 зміна облікової політики (а саме її методичної складової), за умови можливості достовірного визначення кумулятивного ефекту впливу на

показники минулих періодів, відображається ретроспективним способом, а саме: шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду та/або подання порівняльної інформації за попередні періоди в додатках до фінансової звітності. При невиконанні цієї умови відображення зміни облікової політики проводиться перспективним способом – шляхом коригування оцінки відповідних показників Звіту про фінансові результати в поточному та у майбутніх періодах.

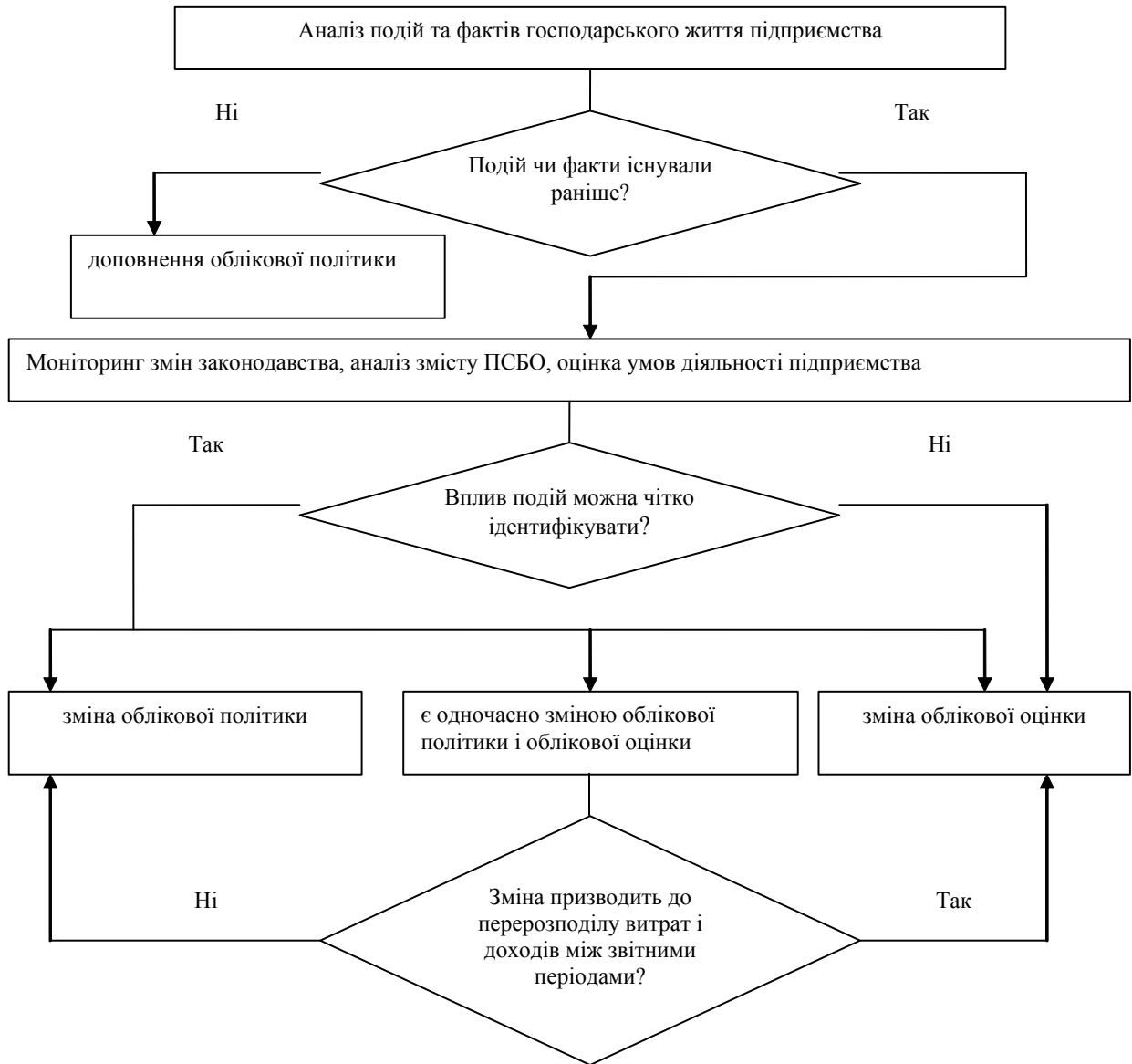


Рис. 1. Алгоритм ідентифікації змін облікової політики і облікових оцінок

Не вдаючись до порівняльного аналізу перспективного та ретроспективного способів, зупинимося на декількох важливих питаннях практичного застосування останнього, як більш складного й трудомісткого. Як вже зазначалося, одним із процедурних наслідків відображення змін облікової політики за ретроспективним методом є визначення доцільності подання порівняльної інформації стосовно попередніх звітних періодів. Для вирішення на практиці цієї проблеми слід застосувати професійне судження щодо оцінки суттєвості впливу зміни облікової політики на показники фінансової звітності. При встановленні суттєвості необхідно виходити не тільки із її якісної, а й кількісної характеристики, яку уособлює поріг суттєвості. Погоджуємося із точкою зору авторів щодо помилковості визначення порогу суттєвості у вигляді загальної абсолютної суми [7, с. 69], та пропонуємо встановити поріг суттєвості для окремих статей звітності на основі рекомендованих Міністерством фінансів диференційованих базових показників: для статей Балансу – суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань; для статей Звіту про фінансові результати – суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу або витрат за звітний період [8]. За умови суттєвості впливу зміни облікової політики на показники фінансової звітності проблему доцільності її повторного оприлюднення пропонуємо вирішувати, виходячи з принципу економічної доцільності, шляхом порівняння витрат на перерахунок порівняльної інформації попередніх

періодів і економічних вигід від підвищення рівня якості, зрозумілості фінансової звітності і рівня довіри до неї зовнішніх користувачів.

Узагальнення методичних засад облікового відображення та розкриття в фінансовій звітності змін облікової політики і облікових оцінок дозволило систематизувати їх у вигляді алгоритму, який не тільки унаочнює логічну послідовність проведення процедур, а й містить критерії вибору дій за кожною з них (рис. 2).

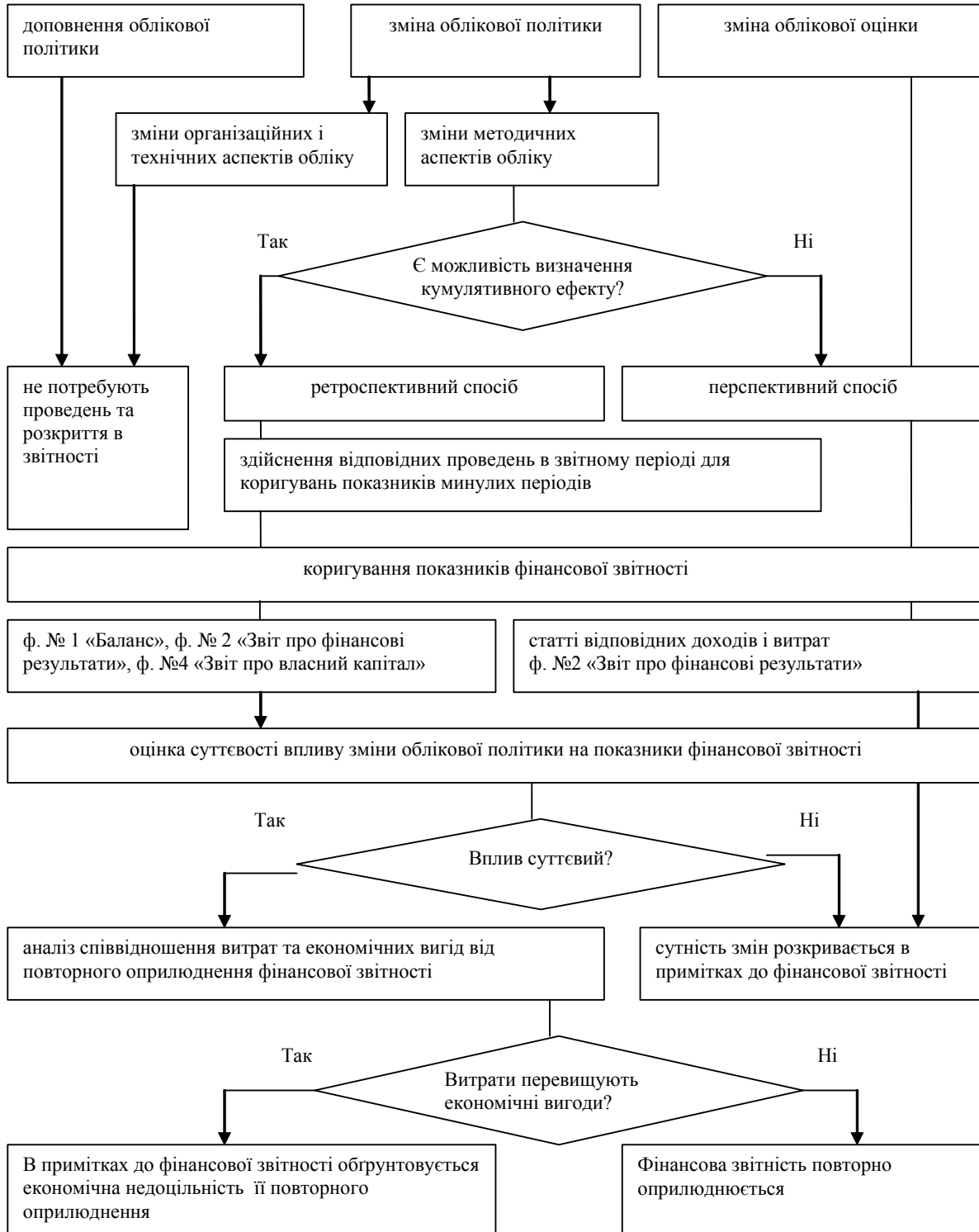


Рис. 2. Алгоритм відображення та розкриття змін облікової політики та облікових оцінок

### Висновки

В умовах динамічного зовнішнього та внутрішнього середовища підприємств зміна облікової політики і облікових оцінок є інструментом їх адаптації до діючого законодавства та бізнес-процесів

підприємства. Розуміння актуальності та прикладного характеру проблеми відображення цих змін в обліку і звітності обумовлює необхідність їх чіткого розмежування. Розроблений алгоритм їх ідентифікації заснований на нормативних критеріях класифікації подій, передбачає логічну послідовність процедур аналізу, оцінки, моніторингу, прогнозування і застосування професійного судження бухгалтера, що забезпечує його адекватність та обґрунтованість. Практичне використання запропонованого алгоритму відображення та розкриття змін облікової політики та облікових оцінок дозволить обрати відповідний механізм коригування показників фінансової звітності, що сприятиме забезпеченню якості обліку та достовірності фінансової звітності підприємств.

### Література

1. Житний П.С. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 19–22.
2. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dinai.com/Docs/nsbu/standart-6.doc>.
3. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш. – 2010. – 260 с.
4. Облікова політика та облікові оцінки : лист Міністерства фінансів України від 14.05.2012 р. № 31-08410-07-25/12004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/2956-12004.html>
5. Щодо встановлення і зміни облікової політики [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.capital.net.ua/2articles/3.html](http://www.capital.net.ua/2articles/3.html)
6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nau.kiev.ua>.
7. Дуда Т.Т. Суттєвість в обліковій політиці підприємства / Т.Т. Дуда, П.О. Королівський, І.В. Левицька // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2011. – № 1. – С. 68–70.
8. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності : лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р., № 04230 – 04108 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 8. – С. 59–60.

Надійшла 10.12.2015; рецензент: д. е. н. Миколайчук Н. С.