

## ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

*В даній статті висвітлено особливості формування облікової політики суб'єкта господарювання в контексті законодавчих змін та в перспективі. Розглянуто нормативні акти, що регулюють облікову політику та випадки, коли змінюється облікова політика та облікові оцінки.*

*Ключові слова: облікова політика підприємства, облікові оцінки, елементи облікової політики.*

GUMENYUK A. F.  
Khmelnitsky National University

## FEATURES AND FORMATION OF ENTERPRISE ACCOUNTING POLICIES

*This article highlights the features of formation of accounting policy of the entity in the context of changes in the current year and in the future. The accounting policies are an important tool for accounting and financial reporting. However, formation of accounting policy - a complex process that requires synthesis of organizational, technical and personnel capabilities. From the constituent elements of accounting policy depends on accurate reflection of economic operations, and accordingly in the financial statements. Order on accounting policy designed for the long term (at least annually) so to treat its development need of special care. Preliminary analysis options accounting policy allows the company to efficiently develop the order of accounting policies and implement it in their work.*

*Keywords: enterprise accounting policies, accounting estimates, elements of accounting policy.*

### Вступ

Важливою складовою ефективної діяльності підприємства є впорядковане та відповідне його структурі та виду господарювання інформаційне забезпечення. Загальновідомо, що лівова частка інформації на підприємстві формується на основі даних обліку. Тому від того, наскільки правильно організовано ведення бухгалтерського обліку на підприємстві залежить своєчасність та якість інформаційного забезпечення. Раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві розпочинається з формування його облікової політики.

Дослідження щодо вирішення проблемних питань та різних аспектів організації облікової політики підприємств знайшли відображення в працях українських та зарубіжних вчених. Так, особливої уваги заслуговують праці таких науковців, як М. В. Кужельного, В. Г. Лінника, Ф. Ф. Бутинця, Л. М. Кіндрацької, М. Т. Білухи, Ю. А. Кузьмінського, Р. А. Алборова, П. С. Безруких, Н. П. Кондракова, Б. С. Кругляка, М. І. Кутера, Е. С. Хендриксена, М.П. Войнаренка. Однак, попри глибокі дослідження, механізм формування та реалізації облікової політики підприємства залишається актуальним в світлі постійних облікових змін і потреби подальших досліджень.

### Постановка задачі

Метою дослідження є розкриття особливостей формування облікової політики підприємства, дослідження проблем розробки її елементів та окреслення пропозицій щодо ефективної їх реалізації в поточному фінансовому році.

### Викладення основного матеріалу

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на кожному підприємстві здійснюється на підставі нормативно-правових документів, що розробляються органами, на які покладено обов'язки регулювання у країні питань обліку і звітності. Це дає змогу вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність за єдиними принципами й формою і таким чином забезпечувати порівнянність облікової інформації. Разом з тим, підприємство, виходячи з конкретних умов господарювання, може вибрати найбільш прийнятні для нього форми ведення обліку [4, с.190].

Визначення терміну наведено в ст.1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1]. Подібне визначення наводиться у МСБО 8: облікова політика – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Абзац другий частини п'ятої ст. 8 Закону про бухгалтерський облік говорить, що підприємство самостійно визначає свою облікову політику за погодженням її з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів.

Згідно з п.6 розділу IV НПБО 1 підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису [3] принципів оцінки статей звітності; методів обліку щодо окремих статей звітності.

Розробкою облікової політики здебільшого займається бухгалтерська служба (або бухгалтер). Для

визначення окремих показників можуть залучатися інші фахівці підприємства. Зокрема, для визначення методу оцінки вибуття запасів – матеріально відповідальні особи (комірники тощо).

Окремі елементи облікової політики можуть встановлюватися установчими документами, наприклад необхідність складання окремого балансу філіями.

Встановлена підприємством облікова політика застосовується всіма філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами незалежно від їх місцезнаходження.

Міністерством фінансів розроблені Методичні рекомендації № 635, які можуть застосовувати підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від організаційно-правових форм господарювання і форм власності (крім банків, бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності) [2].

Згідно ст. 4 Закону про бухгалтерський облік, принципом “послідовності” бухгалтерського обліку та фінансової звітності передбачено постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Тобто згідно із загальним правилом облікова політика є незмінною.

Але бувають випадки, коли не обійтися без зміни облікової політики.

Згідно з пунктом 9 ПСБО 6 облікову політику дозволено змінювати тільки у випадках:

- зміни статутних вимог;
- на вимогу органу, що затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення. Виняток – неможливість визначення достовірної суми коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року. В такому разі облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати її зміни.

Є два підходи до змін в обліковій політиці, які в МСБО 8 називаються ретроспективним та перспективним.

Ретроспективне – це застосування нової облікової політики щодо операцій, інших подій та умов так, ніби ця політика застосовувалася завжди. Ретроспективне перерахування вимагає виправлення визначення, оцінки та розкриття інформації про суми елементів фінансової звітності так, ніби помилок у попередньому періоді не було.

Перспективне застосування змін в обліковій політиці – застосування нової облікової політики до операцій (окрім подій та умов), що відбулися після дати її змінювання.

У разі змін в обліковій політиці підприємство у примітках до фінансової звітності розкриває:

- причини та суть зміни;
- суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
- факт повторного подання порівнянної інформації у фінансових звітах або недоцільність її перерахунку.

Облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат та доходів між відповідними звітними періодами (згідно п. 3 ПБО 6). Прикладом облікової оцінки може бути метод амортизації необоротних активів, визначення величини вартісної ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Об’єкти облікової оцінки та облікової політики іноді дуже схожі, тому розрізнити їх важко. П. 14 ПБО 6 зазначає: якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається та відображається як зміна облікових оцінок. Згідно з п. 6 ПБО 6 облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких ґрунтувалася ця оцінка, або отримано додаткову інформацію.

Наслідки зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати у тому періоді, в якому відбулася зміна, а також в наступних періодах (якщо зміна впливає на ці періоди) та до тієї самої статті звіту, яка раніше застосовувалася для відображення доходів або витрат, пов’язаних з об’єктом такої оцінки (пункти 7 та 8 ПБО 6). Тобто при зміні оцінки застосовується перспективний підхід без необхідності проведення ретроспективного перерахунку.

Наприклад, підприємство нараховувало амортизацію об’єкта основних засобів виходячи з очікуваного строку корисного використання 8 років, який первісно визначався при зарахуванні на баланс. Однак після двох років експлуатації, очікування щодо економічних вигід від його використання змінилися. Практика показала, що реальний очікуваний строк корисного використання – лише п’ять років (ще залишилося три роки використання). Зміну облікової оцінки документують наказом. З наступного звітного періоду (з січня наступного року) амортизацію нараховують виходячи з нового строку, який залишився, – трьох років. Нарховану раніше амортизацію не перераховують.

Згідно з п. 21 ПБО 6 якщо зміст і сума змін в облікових оцінках мають суттєвий вплив на поточний період або очікується, що суттєво впливатиме на майбутні періоди, то їх зміст та суму потрібно розкрити в примітках до фінансової звітності.

Пункт 2.20 Методичних рекомендацій №635 містить рекомендації щодо визначення суттєвості [2].

Суттєвою є інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності визначаються керівництвом підприємства, якщо такі критерії не встановлено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативно-правовими актами, виходячи з потреб користувачів такої інформації.

Кількісні критерії суттєвості інформації про господарські операції та події встановлюються відповідно до обраної бази. Кількісний критерій доцільно визначити у розмірі 2%, якщо базою обрано чистий прибуток (збиток) підприємства, або 5%, якщо базою обрано валюту балансу. Конкретний розмір кількісного критерію встановлюється керівництвом підприємства (наказом керівника).

Якщо внаслідок зменшення очікуваного строку корисного використання сума нарахованого зносу збільшиться в наступному році на суму, що перевищує ліміт суттєвості (наприклад 2% чистого прибутку), то можна очікувати, що зміст та сума змін в облікових оцінках суттєво впливатимуть на майбутні періоди. Тому їх зміст та суму потрібно розкрити в примітках до фінансової звітності.

Немає необхідності кожен рік затверджувати наказ про облікову політику. Згідно з листом Мінфіну №31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 року, розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнято як базисний на час діяльності підприємства, до якого за необхідності вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення змін до облікової політики, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, доцільно наказ про облікову політику повністю викласти в новій редакції. Про це йдеться у п. 3.4 Методичних рекомендацій № 635.

Формування облікової політики на підприємстві – трудомісткий і відповідальний процес, оскільки підприємство не один рік працюватиме і враховуватиме свої активи і зобов'язання згідно з розробленою ним обліковою політикою. Це вимагає більш зваженого підходу до її розробки. Однак, на сьогодні дедалі частіше спостерігається вузько спрямований формальний підхід, що зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог П(С)БО та зовнішніх користувачів. На таку ситуацію впливають як відсутність достатнього практичного досвіду управління в ринкових умовах, так і недостатнє законодавче врегулювання цього питання [5, с. 96].

Серед проблем у сфері законодавчого регулювання облікової політики слід окреслити наступні:

1) відсутність єдиної встановленої законодавством форми наказу про облікову політику, що призводить до неоднозначного тлумачення його розділів. Більшість вчених вважають, що для кожного підприємства слід виділити три складові частини Наказу про облікову політику: методологічну, що містить положення, які регулюють методологію ведення бухгалтерського обліку; методичну, що повинна складатись із методів ведення бухгалтерського обліку, які описують порядок відображення фінансово-господарських операцій; організаційну, яка описує організацію системи бухгалтерського обліку [5, с. 97].

2) відсутність єдиного нормативного документу стосовно облікової політики підприємства. Так, окремі питання облікової політики регулюються Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", Листом Міністерства фінансів України "Про облікову політику". Тому зважаючи на вище зазначене, доцільним було б затвердження окремого Положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Облікова політика підприємств" або доповнити існуючі стандарти розділом, в якому вказати основні пункти, що повинні входити до наказу про облікову політику підприємства.

Вимоги сьогодення вказують на те, що українським підприємствам слід розробляти облікову політику, орієнтовану на максимальне зближення з принциповими положеннями міжнародних стандартів та фінансової звітності. При цьому необхідно враховувати специфіку ведення господарської діяльності підприємства та застосовувати комплексний системний підхід.

Підсумовуючи зазначене, при формуванні облікової політики на підприємстві, можна рекомендувати наступні етапи:

1) Аналіз та облікові оцінки. Для того, щоб облікова політика була ефективною, процесу її формування мають передувати такі етапи аналізу:

- аналіз досягнутого фінансового стану організації;
- аналіз формулювання її основних тактичних цілей;
- аналіз змін у нормативно-законодавчій базі;
- аналіз виявлення основних проблемних питань у бухгалтерському обліку, що пов'язані з нерегульованістю законодавства за окремими питаннями, та розробка шляхів недопущення порушень.
- аналіз загально визнаних припущень у побудові облікової політики з погляду виявленої сукупності факторів впливу;
- виявлення, аналіз та оцінка факторів впливу на формування облікової політики (у т.ч. організаційно-технологічних особливостей – форма власності та організаційно-правова форма, вид діяльності, обсяги діяльності, система оподаткування, технічне забезпечення, рівень кваліфікації кадрів тощо);

2) Вибір найбільш прийнятних для підприємства елементів облікової політики та облікових оцінок:

- визначення предмету облікової політики для конкретного підприємства відповідно до сукупності об'єктів бухгалтерського обліку (фактів діяльності);
- вибір потенційно придатних для підприємства способів ведення бухгалтерського обліку та безпосередній вибір способів ведення бухгалтерського обліку;
- вибір організації ведення обліку на підприємстві.

3) Затвердження – документальне оформлення облікової політики у вигляді Наказу про облікову політику.

Зі змістом наказу про облікову політику потрібно ознайомити всіх працівників підприємства, які зобов'язані виконувати його положення. За невиконання зазначених норм розпорядчого документа можливе застосування відповідальності, яка встановлюється внутрішніми правилами підприємства. Крім того, недостовірне відображення подій впливає на показники у фінансовій звітності підприємства, а це означає внесення до неї неправдивих даних, що тягне за собою відповідальність за такі дії.

#### Висновки

Таким чином, облікова політика – це організація діяльності підприємства, яка застосовується із самого початку здійснення його господарських операцій. Облікова політика є важливим інструментом організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Разом із тим, формування облікової політики – складний процес, що вимагає синтезу організаційних, технічних, кадрових можливостей. Від складових елементів облікової політики підприємства залежить достовірне відображення господарських операцій, а відповідно й інформація у фінансовій звітності. Наказ про облікову політику розробляється на тривалий термін (мінімум на рік), тому ставитися до його розробки потрібно з особливою увагою. Попередньо проведений аналіз можливих варіантів облікової політики дає змогу підприємству ефективно розробити наказ про облікову політику та реалізувати його в своїй діяльності.

#### Література

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 22.06.2000р. № 1829-III [Електронний Ресурс]. – Режим доступу : <http://consultant.pargus.ua/?doc=00KX38D8E4>
2. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України" від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний Ресурс]. – Режим доступу : [http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=382876&search\\_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&search_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1)
3. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний Ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Бойчук А. А. Актуальні проблеми облікової політики підприємств [Електронний ресурс] / Бойчук А. А., Бойчук В.О. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum%20/Sre/2010\\_3/189.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/Sre/2010_3/189.pdf)
5. Войнаренко М. П. Проблеми формування облікової політики підприємства / М. П. Войнаренко, Т. М. Аксьонова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 4. – С. 96–99.

Надійшла 23.02.2017; рецензент: д. е. н. Войнаренко М. П.