

О.Р. Охрамович (Київський національний економічний
університет ім. Вадима Гетьмана, Україна)

ТЕОРЕТИЧНІ І ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

У статті досліджено сутність категорії «процедура бухгалтерського обліку» й уточнено визначення поняття «облікова політика». Розглянуто методичні та організаційні облікові процедури. Розроблено пропозиції щодо внесення окремих положень до наказу про облікову політику підприємства у зв'язку з новими змінами в законодавчій і нормативно-правовій базі України.

Ключові слова: облікова політика, методи бухгалтерського обліку, облікові принципи, процедура бухгалтерського обліку, наказ про облікову політику.

Літ. 12.

О.Р. Охрамович (Киевский национальный экономический
университет им. Вадима Гетьмана, Украина)

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЙ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

В статье исследовано сущность категории «процедура бухгалтерского учета» и уточнено определение понятия «учетная политика». Рассмотрено методические и организационные учетные процедуры. Разработаны предложения по внесению отдельных положений в приказ об учетной политике в связи с новыми изменениями в законодательной и нормативно-правовой базе Украины.

Ключевые слова: учетная политика, методы бухгалтерского учета, учетные принципы, процедура бухгалтерского учета, приказ об учетной политике.

O.R. Okhramovych (Kyiv National Economic University
of Vadym Hetman, Ukraine)

THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS OF ENTERPRISES' ACCOUNTING POLICY FORMATION UNDER CURRENT ECONOMIC TERMS

The article studies the essence of the category "accounting procedure" and provides details on the notion "accounting policy". Methodical and organizational accounting procedures are considered. In the context of newer amendments to Ukrainian legislation the propositions are carried out on the update in accounting policies.

Keywords: accounting policy; accounting methods; accounting principles; accounting procedure; administrative order on accounting policy.

Постановка проблеми. Формування облікової політики є важливим моментом в організації і веденні бухгалтерського обліку на підприємстві, оскільки прийнята облікова політика суттєво впливає на низку важливих економічних і фінансових показників підприємства. Крім того, одним із основних принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, відповідно до ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (далі – Закон про бухгалтерський облік), є принцип послідовності, який означає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики [2].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У науковій літературі питання формування облікової політики досліджували такі вчені, як Т.В. Барановська [6], Н.Н. Гончарова [7], П. Житний [9; 10], П. Сук [12] та інші. Незважаючи на численні наукові праці, дослідження теоретичних і практичних аспектів формування облікової політики залишається актуальним.

Невирішені частини проблеми. Аналіз останніх наукових досліджень показує, що в основному науковці розглядають значення облікової політики для підприємства, проблеми, принципи її формування та документального оформлення. Проте залишається малодослідженою одна із таких складових облікової політики, як процедури, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності. Крім того, прийняття Податкового кодексу та внесення змін у нормативно-правові акти з бухгалтерського обліку обумовили зміни в системі ведення й організації бухгалтерського обліку, що мають бути висвітлені у наказі про облікову політику. Тому дослідження теоретичних і практичних питань формування облікової політики має важливе значення для правильного складання головного внутрішнього документу підприємства.

Метою дослідження є вивчення складових облікової політики, в тому числі процедур бухгалтерського обліку, а також розробка пропозицій щодо внесення підприємствами окремих положень до наказу про облікову політику відповідно до нових змін у податкове законодавство та нормативно-правову базу з регулювання бухгалтерського обліку з метою підвищення якості формування облікової політики й отримання користувачами фінансової звітності достовірної та повної інформації про фінансовий стан підприємства та результати його діяльності.

Основні результати дослідження. Згідно із ст. 1 Закону про бухгалтерський облік, облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання й подання фінансової звітності [2].

Принципи, на яких повинна ґрунтуватися облікова політика, досліджуються у працях багатьох науковців. До них відносять принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, наведені в п. 18 Положення (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: обачність, повнота висвітлення, автономність підприємства, періодичність, історична (фактична) собівартість, нарахування та відповідність доходів і витрат, послідовність, перевагу змісту над формою, єдиний грошовий вимірник, безперервність [3].

Крім того, до принципів, яких потрібно дотримуватися при формуванні облікової політики, можна віднести, на думку П. Сука, законність, адекватність, єдність [12, 3]. П. Житний вважає, що при розробці облікової політики необхідно керуватися не тільки специфічними, а й загальнонауковими принципами, серед яких він виділяє системність, комплексність, науковість і обґрунтованість, ефективність, планомірність і динамізм, профілактика, безперервність, «селекція», сумісність особистих, регіональних, держаних інтересів тощо [10, 26].

Термін «метод» (від грец. *methodos* – дослідження) означає спосіб дослідження явищ, підхід до їх вивчення, планомірний шлях встановлення істини, загалом – прийом, спосіб дії. В бухгалтерському обліку використовують загальнонаукові методи (діалектичний, історичний, метод індукції і дедукції,

аналізу та синтезу тощо) і специфічні методи (прийоми): документування, оцінка, калькулювання, система рахунків, подвійний запис, інвентаризація, баланс та інші форми фінансової звітності.

Основні методи оцінки фактів господарської діяльності підприємства (способи оцінки майна та зобов'язань, методи нарахування амортизації тощо), що мають бути відображені у розпорядчому документів про облікову політику, наведено у Листі Міністерства фінансів України від 21.12.2005 №31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику» [5].

Категорія «процедура бухгалтерського обліку» в нормативно-правовій базі відсутня, а у вітчизняній науковій літературі є лише декілька публікацій, в яких надано її визначення.

Так, П. Житний вважає, що процедури – це системи організаційних і методичних дій, що здійснюється суб'єктом (суб'єктами) господарювання під час формування облікової політики підприємств, корпорацій, банків, фінансово-промислових об'єднань [9, 4].

Т. Сльозко під бухгалтерською процедурою розуміє об'єднання в єдине ціле двох частин облікового процесу: методичної й організаційної [11, 32]. До методичної частини облікової процедури дослідниця відносить обліковий процес, у якому використовують методи бухгалтерського обліку (баланс, рахунки, подвійний запис, звітність), а до організаційної – порядок збирання та підготовки інформації, який має певні етапи: первинний, поточний і підсумковий облік [11, 32–33].

З латинської «процедура» означає «проходжу», «відбуваюсь». В економічній енциклопедії процедура розглядається як: 1) складова процесу, операції; 2) офіційно встановлений порядок та спосіб дій у процесі виконання певних видів діяльності [8, 140].

Таким чином, процедура бухгалтерського обліку являє собою певний порядок і взаємопов'язану послідовність дій щодо методики й організації бухгалтерського обліку.

Методичні процедури бухгалтерського обліку – це правила дій, тобто порядок відображення в обліку господарської діяльності підприємства, а саме: порядок здійснення первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності підприємства.

Організаційні процедури бухгалтерського обліку – це правила дій, тобто порядок:

1. Організації роботи бухгалтерської служби, а саме: форма організації бухгалтерського обліку (введення до штату підприємства посади бухгалтера або інша форма організації відповідно до п. 4 ст. 8 Закону про бухгалтерський облік [2]); порядок роботи бухгалтерії, який регламентується положенням про бухгалтерську службу; права, обов'язки, відповідальність, а також порядок призначення та звільнення облікових працівників, що зазначаються у посадовій інструкції працівників бухгалтерії тощо.

2. Організації внутрішнього обліку і контролю, а саме: порядок організації документообігу (затвердження графіка документообігу), зберігання первинних документів і облікових реєстрів, вибір форми ведення бухгалтерсько-

го обліку, затвердження технології обробки облікової інформації, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, порядок організації матеріальної відповідальності, порядок проведення інвентаризації, організація складання внутрішньої звітності та форм зовнішньої звітності (фінансової, статистичної, до органів соціального страхування).

3. Організації управлінського обліку, а саме: розробка системи і форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

4. Організації податкового обліку, а саме: встановлення відповідальних осіб за складання і своєчасну подачу податкової звітності, порядок її підготовки тощо.

Зміст облікової політики підприємства має бути відображений у наказі про облікову політику. Проте, відповідно до листа Міністерства фінансів України від 31.12.2005 №№31-34000-10-5/27793, повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант [5]. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати не доцільно, як імперативні для застосування підприємством норми.

Отже, в наказі про облікову політику доцільно відображати тільки організаційні процедури бухгалтерського обліку, на відміну від методичних процедур, які є імперативними законодавчо встановленими нормами. Наприклад, така методична процедура, як здійснення первинного спостереження передбачає законодавчо закріплений порядок прийняття, перевірки, обробки й зберігання первинних документів, що регламентується Законом про бухгалтерський облік [2], «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», затвердженим наказом Мінфіну України від 24.05.1995 №88 [4] та іншими нормативно-правовими актами.

Виходячи з цього, можна зробити висновок, що визначення облікової політики підприємства в Законі про бухгалтерський облік [2] потребує уточнення з метою більш повного розкриття економічної сутності цього поняття, а саме: облікова політика – це сукупність принципів, методів і організаційних процедур бухгалтерського обліку, що використовуються підприємством з урахуванням його потреб та особливостей діяльності для складання й подання фінансової звітності.

Зміст і форма наказу про облікову політику не регламентуються нормативно-правовими актами, але він має містити такі розділи, як загальні положення, методи оцінки фактів господарської діяльності підприємства, порядок організації бухгалтерського обліку.

Крім того, у зв'язку зі змінами, внесеними в законодавчу та нормативно-правову базу, доцільно вказувати в наказі про облікову політику такі положення:

- за якими стандартами підприємство складає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність: за міжнародними стандартами фінансової звітності (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством) чи за національними стандартами бухгалтерського обліку;

- порядок гармонізації бухгалтерського та податкового обліку. Наприклад, в наказі зазначити, що нарахування амортизації в бухгалтерському обліку здійснюється з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством або, наприклад, первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням і ремонтом об'єкта, визначену у порядку, встановленому податковим законодавством.

Аналізуючи вищевикладене, можна зробити такі **висновки**:

1. Процедура бухгалтерського обліку являє собою певний порядок і взаємопов'язану послідовність дій щодо методики й організації бухгалтерського обліку.

Методичні процедури бухгалтерського обліку – це правила дій, порядок відображення в обліку господарської діяльності підприємства, а саме: порядок здійснення первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності підприємства.

Організаційні процедури бухгалтерського обліку – це правила дій, порядок організації роботи бухгалтерської служби, організації внутрішнього обліку і контролю, організації управлінського обліку, організації податкового обліку.

2. Облікову політику необхідно розглядати як сукупність принципів, методів і організаційних процедур бухгалтерського обліку, що використовуються підприємством виходячи з його потреб та особливостей діяльності для складання та подання фінансової звітності.

3. Нові зміни законодавчої та нормативно-правової бази вимагають від підприємства вказувати в наказі про облікову політику, за якими стандартами (міжнародними або національними) воно складає фінансову звітність, а також положення щодо гармонізації бухгалтерського й податкового обліків.

1. Податковий кодекс України від 2.12.2010 №2755-VI // zakon1.rada.gov.ua.

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996- XIV // zakon1.rada.gov.ua.

3. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 №87 // zakon1.rada.gov.ua.

4. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 №88 // zakon1.rada.gov.ua.

5. Про облікову політику: Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 №31-34000-10-5/27793 // www.minfin.gov.ua.

6. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Національний аграрний університет. – К., 2005. – 21 с.

7. Гончарова Н.Н. Проблемы становления учетной политики предприятия в условиях реформирования бухгалтерского учета // Региональні перспективи. – 2001. – №2–3. – С. 66–68.

8. Економічна енциклопедія: У 3-х т. / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Академія, 2002. – Т. 3. – 952 с.

9. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №3. – С. 3–10.

10. Житний П. Принципи формування облікової політики // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №4. – С. 25–28.

11. Сльозко Т. Процедура бухгалтерського обліку: організаційний та методичний підходи // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №4. – С. 31–36.

12. Сук П. Облікова політика підприємства // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – №1. – С. 2–4.

Стаття надійшла до редакції 24.10.2012.