

## ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ

### FORMATION OF ACCOUNTING POLICIES IN ACCOUNTING SYSTEM OF ENTERPRISES

*У статті досліджено сутність облікової політики та особливості її формування в системі бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. Запропоновано модель формування облікової політики із застосуванням багаторівневого підходу (міжнародний, державний, галузевий та мікрорівень), що сприятиме визначенню принципів, правил та рекомендацій при виборі окремих елементів облікової політики в системі бухгалтерського обліку підприємств.*

**Ключові слова:** облікова політика, бухгалтерський облік, фінансової звітності, елементи облікової політики, міжнародні стандарти фінансової звітності.

*В статье исследована сущность учетной политики и особенности ее формирования в системе бухгалтерского учета в условиях применения международных стандартов финансовой отчетности. Предложена модель формирования учетной политики с применением многоуровневого подхода (международный, государственный, отрас-*

*левой и микроуровень), что будет способствовать определению принципов, правил и рекомендаций при выборе отдельных элементов учетной политики в системе бухгалтерского учета предприятий.*

**Ключевые слова:** учетная политика, бухгалтерский учет, финансовой отчетности, элементы учетной политики, международные стандарты финансовой отчетности.

*The article studies the essence of accounting policies and the features of its formation in the accounting system in the conditions of application of international financial reporting standards. As a result, propose the model of formation with the use of a tiered approach (international, national, sectoral and micro-level) accounting policies that will contribute to the definition of principles, rules and recommendations when choosing the individual elements of the accounting policy in the accounting system of enterprises.*

**Key words:** accounting policies, accounting, financial reporting, elements of the accounting policies, international financial reporting standards.

УДК 657.221

**Засадний Б.А.**

к.е.н., доцент,  
докторант кафедри обліку та аудиту  
Київський національний університету  
імені Тараса Шевченка

**Постановка проблеми.** В умовах ринкової економіки виникають певні особливості ведення бухгалтерського обліку, що зумовлюють необхідність самостійного визначення облікової політики підприємствами для відображення специфічних операцій та подій господарської діяльності у фінансовій звітності. Очевидним є те, що при цьому мають враховуватись вимоги, які встановлені законодавством щодо державного регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні з метою створення єдиних правил, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів.

За умов демократизації розвитку економіки виникає різноманіття економічних взаємовідносин, що унеможлиблює уніфікацію методики бухгалтерського обліку на кожному підприємстві за централізованим консервативним регулюванням. При цьому виникає необхідність збереження єдиної методології формування облікової інформації, передбаченої державним регулюванням, а з іншого – необхідність відображення особливостей діяльності суб'єктів господарювання і доцільністю вибору найоптимальнішого варіанту ведення бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням вдосконалення процесу формування облікової політики в системі бухгалтерського обліку підприємств в Україні приділяли значну увагу вітчизняні науковці. Серед вчених, які здійснили вагомий внесок у вирішення зазначеної проблеми, слід відзначити В.Г. Швеця, Ф.Ф. Бутинця,

М.С. Пушкара, Т.В. Барановську, В.А. Кулика та інших. Проте залишається невирішеною проблема формування облікової політики підприємствами, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності для складання фінансової звітності, а також визначення впливу міжнародного та державного регулювання системи бухгалтерського обліку і звітності.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є визначення сутності облікової політики та особливостей її формування в системі бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Ринкові перетворення зумовлюють більшу свободу дій для суб'єктів господарювання. Особливо це стосується технологічних аспектів забезпечення відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності результатів їх діяльності. Відтак, базуючись на встановлених основних принципах, кожному суб'єкту господарювання необхідно визначити власну облікову політику – сукупність принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності.

Хоча загалом ведення бухгалтерського обліку на кожному підприємстві ґрунтується на відповідних нормативно-правових актах, які безпосередньо регулюють організацію бухгалтерського обліку і звітності, необхідність формування облікової політики на підприємстві зумовлена насамперед особливостями діяльності останнього, які внаслідок їх специ-

фічності не можуть бути відображені з достатньою повнотою в жодному нормативному документі.

Виходячи з цього, ступінь свободи конкретного підприємства у формуванні облікової політики законодавчо обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку. Проте передбачаються допустимі альтернативні варіанти і підприємство має можливість вибору конкретних способів оцінки, калькулювання, складу бухгалтерських рахунків тощо.

Визначення поняття «облікова політика» здійснюється законодавчо у багатьох країнах. У таблиці 1 подано вибірку із законодавчих актів щодо визначення облікової політики країн-сусідів України.

Спільним у вищезазначених визначеннях облікової політики є те, що її трактують як сукупність принципів, методів, прийомів і процедур, які застосовуються суб'єктом господарювання для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Слід відзначити, що на законодавчому рівні визначення поняття «метод бухгалтерського обліку чи облікової політики» відсутнє. Формування облікової політики передбачає вибір одного із альтернативних методів бухгалтерського обліку окремих об'єктів (наприклад, метод нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів, спосіб оцінки товарно-матеріальних запасів, метод нарахування резерву сумнівних боргів тощо) та визначення облікової оцінки статей фінансової звітності. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ для складання фінансової звітності, перелік альтернативних методів визначені МСФЗ. Суб'єктам господарювання, котрі формують фінансову звітність відповідно до НП(С)БО, слід користуватися нормами національних положень.

Враховуючи вищезазначене, можна зробити висновок, що не варто виокремлювати прийоми та способи бухгалтерського обліку, оскільки вважа-

ємо ці терміни синонімами як за змістом, так і за формою. Нами запропоновано трактувати поняття «прийом (спосіб) бухгалтерського обліку» як певну дію, яка забезпечує можливість для інформації про об'єкти набути натурального, трудового та вартісного вимірника для відображення у бухгалтерському обліку і звітності.

На нашу думку, відмінним є поняття «процедури бухгалтерського обліку» дещо ширшим від поняття «бухгалтерські прийоми (способи)». Під процедурами бухгалтерського обліку необхідно розуміти сукупність дій у процесі застосування бухгалтерських прийомів (способів) із максимальним врахуванням особливостей об'єктів та специфіки діяльності суб'єкта господарювання для виявлення, оцінки, групування, узагальнення і передачі інформації користувачам для прийняття рішень.

У процесі формування облікової політики на рівні суб'єкта господарювання ключовим аспектом, від якого в майбутньому буде залежати якість, своєчасність, повнота, релевантність інформації у звітності, є вибір бухгалтерських процедур та прийомів (способів) для відображення інформації про господарську діяльність в бухгалтерському обліку.

Система бухгалтерського обліку є особливим інструментом управління підприємством, за допомогою якого підтримується взаємозв'язок мікро та макрорівнів. Роль облікової політики в системі бухгалтерського обліку полягає у врахуванні вимог державного регулювання процесу інформаційного забезпечення управління економікою країни.

В умовах міжнародної інтеграції економіки України та реалізації Стратегії застосування МСФЗ важлива роль відводиться саме визначенню рекомендацій та вимог до формування облікової політики суб'єктів господарювання на міжнародному та державному рівнях (рис. 1).

Основні рекомендації для формування облікової політики на міжнародному рівні включають принципи щодо ведення обліку, визначені МСФЗ.

Таблиця 1

Визначення поняття «облікова політика»

Нормативно-правовий акт	Визначення
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]	Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [2]	Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності
Положення про бухгалтерський облік «Облікова політика організації» (ПБО 1/2008) Російської Федерації [3]	Під обліковою політикою організації розуміється прийнята нею сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісної оцінки, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності
Закон Республіки Білорусь «Про бухгалтерський облік та звітність» [4]	Облікова політика – сукупність способів і методів ведення бухгалтерського обліку, які використовуються підприємством
Закон Республіки Молдова «Про бухгалтерський облік» [5]	Облікові політики – сукупність основоположних принципів, якісних характеристик, правил, методів і способів, затверджених керівництвом суб'єкта для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансових звітів

До складу МСФЗ входять безпосередньо МСФЗ, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення МСБО Постійним комітетом з тлумачень (ПКТ), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Розвиток стандартизації за допомогою МСФЗ відбувався в тісній взаємодії із законодавством Європейського Союзу (ЄС). Зокрема окремі Директиви ЄС присвячені уніфікації вимог щодо розкриття інформації у бухгалтерській звітності. Найважливішими серед них є Четверта директива 78/660/ЄЕС «Річна звітність компаній» від 25.07.1978 р. та Сьома директива 83/349/ЄЕС «Консолідований облік» від 13.06.1983 р.

На державному рівні суб'єктами, що визначають умови формування облікової політики в Україні, є Верховна Рада України та Міністерство фінансів України (Методологічна рада з бухгалтерського обліку). Основна функція цих суб'єктів полягає у формуванні нормативно-правового регулювання методології, методики та організації бухгалтерського обліку і звітності із врахуванням основних напрямів гармонізації та стандартизації відповідно до міжнародних стандартів та історично визначених національних традицій у сфері бухгалтерського обліку і звітності.

Доповненням до державної облікової політики є галузеве наповнення вимог при формуванні облікової політики підприємств з урахуванням особливостей різних галузей економіки. Головною метою галузевої облікової політики є розробка на основі загальноприйнятих принципів та правил функціонування бухгалтерського обліку в межах країни

методичних рекомендацій (вказівок, інструкцій) щодо формування облікової політики підприємств конкретної галузі.

Таким чином на перших трьох рівнях встановлюються загальні принципи, правила та підходи до ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності. Кожен рівень облікової політики передбачає наявність нормативно-правового забезпечення, спрямованого на регламентацію різних аспектів облікової політики.

Облікова політика підприємства, що розробляється власником, має узгоджуватися із вимогами нормативно-правових актів перших трьох рівнів та не суперечити їхнім вимогам. Це означає, що ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державою у прийнятих законах, положеннях, постановах та інших нормативних документах, в яких є варіанти вибору методично-організаційного забезпечення процесу бухгалтерського обліку та формування звітності.

Отже, враховуючи вище зазначене, можна зробити висновок про те, що на макроекономічному рівні визначаються певні передумови та вимоги щодо формування та реалізації облікової політики на рівні суб'єкта господарювання. На нашу думку, процес формування облікової політики здійснюється виключно на мікрорівні із дотриманням законодавчо визначених принципів, підходів, методів і процедур у системі бухгалтерського обліку з метою надання інформації про господарську діяльність та її особливості для прийняття управлінських рішень.

У сучасних умовах стандартизація бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандар-

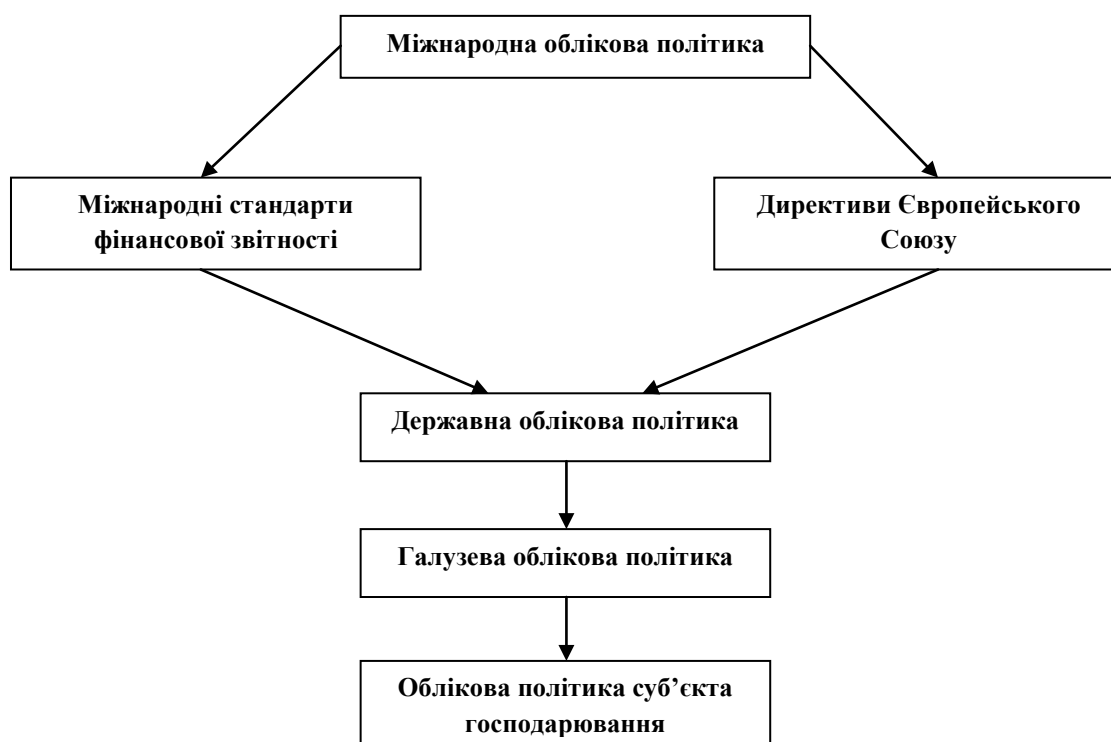


Рис. 1. Облікова політика на макроекономічному рівні

тів на мікрорівні вимагається застосувати облікову політику, яка повинна враховувати вимоги нормативно-правового регулювання та бути складовою частиною системи внутрішнього регулювання. Облікова політика повинна визначатися не тільки для організації ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, а й для реалізації інших функцій управління підприємством.

Формування облікової політики на рівні підприємства повинно здійснюватися з урахуванням потреб та інтересів окремих користувачів інформації (рис. 2).

Між обліковою політикою та інтересами користувачів має існувати пряма залежність. Для цього необхідно визначити ієрархію користувачів та їх інтересів. В ієрархії користувачів та їх інтересів домінуючі позиції повинні належати власнику засобів виробництва та керівництву підприємства. Важливим моментом є забезпечення можливості об'єктивно та своєчасно бачити фінансові результати від діяльності в розрізі, необхідному власнику (керівнику): у цілому по підприємству та у розрізі структурних підрозділів чи за кожним контрактом окремо. Показник фінансового результату повинен відповідати інтересам власників. Проте власники не завжди можуть змусити менеджерів усіх рівнів управління підприємством діяти в їх інтересах. У такому випадку саме бухгалтерський облік за допомогою облікової політики забезпечує захист інтересів власника.

На нашу думку, головне завдання облікової політики полягає в узгодженні майнових інтер-

есів підприємства і зовнішніх користувачів щодо розкриття облікової інформації. Для вирішення цього завдання необхідно застосовувати зважений та об'єктивний підхід до формування облікової політики, що відкриває можливості отримання достовірної інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства для усіх зацікавлених користувачів, котрі вимагають правдивого опису ситуації на підприємстві для прийняття відповідних рішень.

Глобалізація економіки, розвиток економічних відносин, а також суттєві зміни в засобах та формах комунікації змушують учасників економічних процесів віддавати перевагу достовірній інформації. Вимоги, які висуваються користувачами до інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, постійно підвищуються. Особливого значення набуває якість та достовірність облікової інформації в умовах застосування МСФЗ при складанні фінансової звітності. Модель формування облікової політики в умовах застосування МСФЗ подано на рис. 3.

На перших трьох рівнях моделі (міжнародний, державний, галузевий) визначаються принципи, правила та рекомендації для формування облікової політики на рівні підприємства.

Формування облікової політики на рівні підприємства повинно здійснюватися з урахуванням вимог МСФЗ та державного регулювання бухгалтерського обліку та звітності.

Таким чином, облікова політика покликана здійснювати інформаційне моделювання господар-

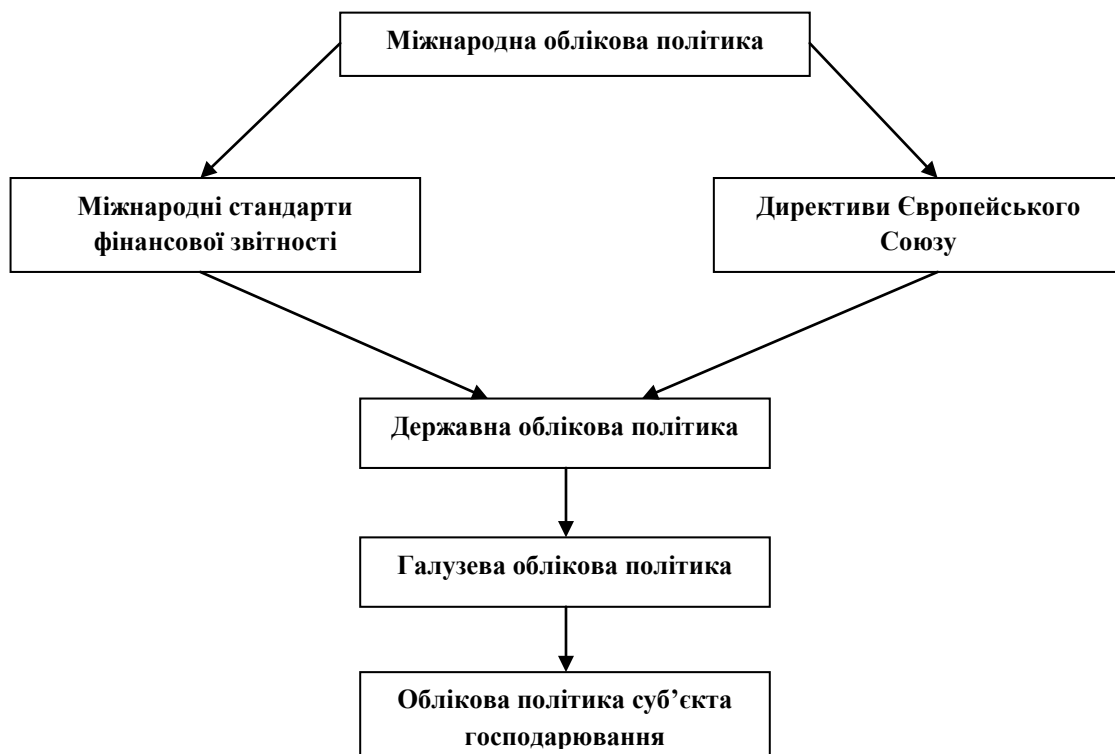


Рис. 2. Облікова політика на мікроекономічному рівні



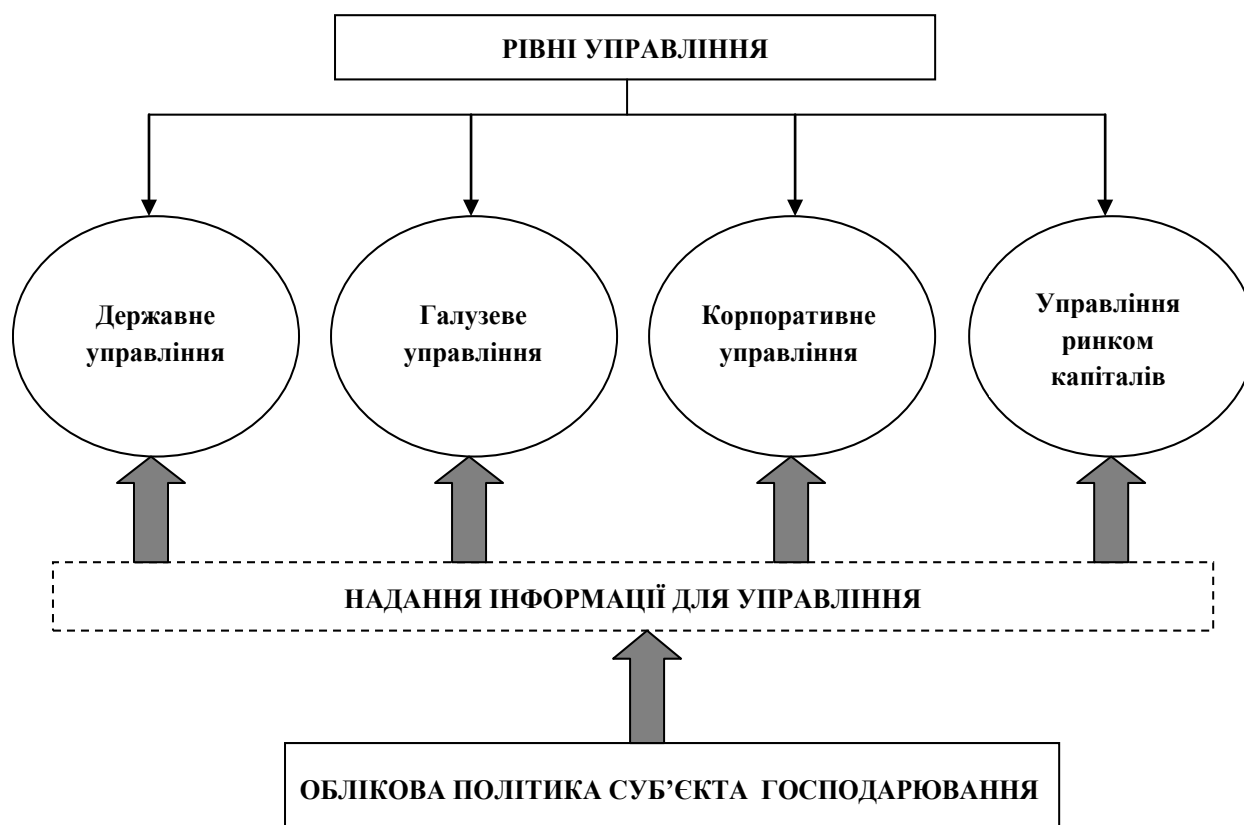


Рис. 3. Модель формування облікової політики в умовах застосування МСФЗ

ських систем і виконує не тільки власне функції обліку та формування звітності, а й інші функції управління: планування, економічного аналізу, контролю та прогнозування.

**Висновки з проведеного дослідження.** Облікова політика як найважливіша складова системи бухгалтерського обліку сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, ефективному пристосуванню системи управління до умов зовнішнього середовища, знижує економічні ризики, забезпечує конкурентні переваги, визначає ідеологію економічного розвитку суб'єкта господарювання на тривалий період. З іншого боку важко переоцінити значимість облікової політики в прийнятті управлінських рішень, оскільки усі економічні вигоди, які суб'єкт господарювання отримує, використовуючи облікову інформацію, залежать від обраної облікової політики. Відтак ефективність управління господарською діяльністю компанії та стратегія її розвитку в майбутньому багато в чому залежать від вдало сформованої облікової політики.

Таким чином, визначаючи взаємозалежність бухгалтерського обліку та облікової політики, можна зробити висновок, що облікова політика є найважливішою складовою в системі бухгалтерського обліку. Якісно визначена облікова політика є своєрідним інструментом, використовуючи який в системі бухгалтерського обліку, суб'єкт господарювання має можливість максимально задовільнити

інформаційні потреби різних груп користувачів. З іншого боку облікова політика підприємства та її розкриття у примітках до фінансової звітності є своєрідною інструкцією для користувачів з метою кращого розуміння та аналізу інформації фінансової звітності для прийняття рішень.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» прийнятий Верховною Радою України від 16.07.1999р. №996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buhgalteria.ru/modules/helpbu/?id=28>.
4. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь от 18.10.1994г. № 3321-XII [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=V19403321&p2={NRPA}>.
5. Закон Республики Молдова «Про бухгалтерський облік» від 27.04.2007р. №113-XVI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://jurconsult.net.ua/zakony-stran-sng/16263-Zakon-Respubliki-Moldova-ot-27-aprelya-2007-goda-113-XVI-O-buhgalterskom-uchete-Po-sostoyaniyu-na-23-12-2013.html>.

6. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків. Стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. Навч. пос. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинца: 3-тє вид., переробл. і доповн. – Житомир, ПП «Рута», 2001.–512 с.

7. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В.А. Кулик. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.

8. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Т.В. Барановська. – Житомир, 2004. – 283 с.

9. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В.Г. Швець. – 4-тє вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2015. – 572 с.

## ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАГОТІВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЛІСОВОГО ГОСПОДАРСТВА

### ACCOUNTING SOFTWARE HARVESTING FOREST ENTERPRISES

*У статті проаналізовано діючу методику обліку витрат виробництва в процесі формування і використання лісових ресурсів. Досліджено технологічні основи ведення лісового господарства та проаналізовано їх вплив на організацію бухгалтерського обліку. Представлено групування витрат на виробництво продукції лісового господарства та калькуляційні одиниці. Розглянуто теоретико-методичні засади формування собівартості продукції на підприємствах лісового господарства, які потребують більш поглибленого наукового дослідження та розробки пропозицій щодо удосконалення основ обліку витрат лісогосподарського виробництва. Аналізуючи методику обліку витрат виробництва готової продукції зроблено висновок про неефективність її застосування, оскільки використовується «котловий» метод обліку витрат, при якому недооцінюються значення достовірності складання калькуляцій, відсутній поточний контроль витрат виробництва.*

**Ключові слова:** заготівля, ресурси, лісове господарство, готова продукція, облік витрат.

*В статье проанализированы действующую методику учета расходов производства в процессе формирования и использования лесных ресурсов. Исследованы технологические основы ведения лесного хозяйства и проанализировано их влияние на организа-*

*цию бухгалтерского учета. Представлены виды затрат на производство продукции лесного хозяйства и калькуляционные единицы. Рассмотрены теоретико-методические основы формирования себестоимости продукции на предприятиях лесного хозяйства, требующих более углубленного научного исследования и разработки предложений по совершенствованию основ учета затрат лесохозяйственного производства. **Ключевые слова:** заготовка, ресурсы, лесные хозяйства, готовая продукция, учет затрат.*

*The effect of the method of accounting of production costs in the process of formation and use of forest resources is analyzed. Presented categories of expenses for production of forestry products and accrued units. We consider the theoretical and methodological bases of formation of the cost of production in the forestry enterprises that require more in-depth research and development of proposals for improving the basics of accounting forestry production costs. By analyzing the accounting treatment of costs of production of end products it concluded that the ineffectiveness of its application, because it is used "boiler" cost accounting method, in which underestimate the value of the reliability calculations compilation, there is no ongoing monitoring of production costs.*

**Key words:** preparation, resources, forestry, finished products, cost accounting.

УДК 657:630\*8

**Ковбаса Т.А.**

аспірант кафедри бухгалтерського обліку і аудиту  
Національний університет біоресурсів і природокористування України

**Постановка проблеми.** Лісогосподарський комплекс відноситься до виробництв стратегічного значення, охоплюючи процеси, пов'язані з відтворенням та використанням стратегічного ресурсу – лісу. Однією з умов збереження та раціонального використання лісових ресурсів є організація обліку заготівельно-реалізаційної діяльності на рівні лісових господарств. Наявне організаційно-методологічне забезпечення є недостатнім для проведення об'єктивної оцінки лісових ресурсів та здійснення достовірного обліку витрат виробництва продукції лісового господарства з урахуванням особливостей галузевої структури лісового комплексу, вікового складу і міжвидового розподілу лісових біологічних активів, організації системи ефектив-

ного державного регулювання лісокористування. Це висуває пошук нових концептуальних вимог до системи бухгалтерського обліку готової продукції підприємствами лісового господарства та приведення її у відповідність до вимог часу.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вагомий внесок у розвиток теоретичних і практичних аспектів бухгалтерського обліку готової продукції здійснили такі вітчизняні вчені, як: І. М. Синякевич, В. К. Савчук, Т. І. Вовчук, В. Д. Гоцуляк, Н. С. Котляревська, Л. І. Максимів, В. О. Озеран, М. Ю. Чік, а також зарубіжні вчені – М. М. Большаков, О. В. Морозова, О. В. Неверов та інші. Разом з тим залишаються невирішеними та нерегульованими багато питань щодо облікового забезпечення