

СЕЛІВАНОВА

Наталія Миколаївна
selivanova-78@bk.ru

к.е.н., доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту, Одеський національний політехнічний університет

УДК 657.01

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА: ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ**ACCOUNTING POLICY OF ENTERPRISE: PROBLEMS OF DEFINITION AND LEGAL REGULATION**

У статті проаналізовано теоретичні засади визначення поняття «облікова політика» у нормативних актах та літературних джерелах. Досліджено нормативно-правове регулювання формування облікової політики підприємств, яке відбувається на чотирьох рівнях: законодавчому, нормативному, методичному та організаційному.

В статье проанализированы теоретические основы определения понятия «учетная политика» в нормативных актах и литературных источниках. Исследовано нормативно-правовое регулирование формирования учетной политики предприятий, которое происходит на четырех уровнях: законодательном, нормативном, методическом и организационном.

The article analyzes the theoretical basis of the definition of «accounting policy» in the regulations and literary sources. Researched legal regulation of formation of accounting policy, which occurs at four levels: legislative, regulatory, methodological and organizational.

Ключові слова: облікова політика, бухгалтерський облік, нормативно-правове регулювання, організація обліку, наказ про облікову політику

Ключевые слова: учётная политика, бухгалтерский учёт, нормативно-правовое регулирование, организация учёта, приказ об учётной политике

Keywords: accounting policy, accounting, legal regulation, registration, the order on accounting policy

ВСТУП

Однією з важливих складових ефективної діяльності будь-якої організації незалежно від форми її власності та виду діяльності є адекватне, своєчасне, впорядковане інформаційне забезпечення. Відомо, що більш ніж 80 % інформації на підприємстві формується на основі облікових даних. Тому якісне інформаційне забезпечення функціонування підприємства значною мірою залежить від правильно організованого ведення бухгалтерського обліку. Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві починається з розроблення його облікової політики, що є основою ведення бухгалтерського обліку.

Дослідженню аспектів організації обліку та облікової політики підприємства приділили значну увагу у своїх працях низка вітчизняних вчених-економістів, серед яких: Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Вознюк Г.Л., Голов С.В., Житний П., Загородній А.Г., Кужельний М.В., Лінник В.Г., Ловінська Л.Г., Партин Г.О., Пушкар М.С. та інші. Але на сьогоднішній день залишається невирішеним ряд питань стосовно визначення поняття «облікова політика» як у нормативних актах, так і в працях науковців, а також питання нормативно-правового регулювання організації облікової політики підприємства.

МЕТОЮ РОБОТИ є дослідження проблем визначення дефініції «облікова політика» та нормативно-правового регулювання її формування на підприємстві.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою виступають наукові праці стосовно питань формування облікової політики підприємства, навчальні посібники, періодичні видання та електронні ресурси щодо визначення сутності категорії «облікова політика» та нормативно-правового регулювання організації обліку. При проведенні дослідження використано методи узагальнення, систематизації, порівняння, емпіричного дослідження та логічний метод.

РЕЗУЛЬТАТИ

Відповідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1]. У статті 8 п. 5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначено, що підприємство самостійно визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до

установчих документів облікову політику підприємства [2].

Облікова політика може змінюватися тільки, якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, або, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для: подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій; подій або операцій, які не відбувалися раніше [3].

Термін «облікова політика» (англ. – accounting policy) офіційно почав використовуватись у міжнародній практиці з 1973 року, з'явившись у МСБО 1 «Розкриття облікової політики» та МСБО 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах». З 1997 року діє новий МСБО 1 «Подання фінансових звітів», виданий на базі цих стандартів, який містить вимоги до розкриття інформації в облікових політиках [4]. Варто відзначити також МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», що розкриває відповідні питання [5], а також Концептуальну основу до міжнародних стандартів, що містить вимоги щодо розкриття облікової інформації та практичні рекомендації із застосування стандартів, сприяє гармонізації стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних із висвітленням облікової політики у фінансових звітах.

Згідно вимог МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності. Суб'єкт господарювання має обирати та

застосовувати свої облікові політики послідовно для подібних операцій, інших подій або умов, якщо МСФЗ конкретно не вимагає або не дозволяє визначення категорії статей, для яких інші політики можуть бути доречними. Якщо МСФЗ вимагає або дозволяє таке визначення категорій, слід обирати прийнятну облікову політику та послідовно застосовувати її до кожної категорії. Суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику, тільки якщо зміна:

а) вимагається МСФЗ, або

б) приводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання.

Користувачі фінансової звітності повинні мати змогу порівнювати фінансову звітність суб'єкта господарювання через якийсь час для визначення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. Тому, як правило, однакові облікові політики застосовуються протягом кожного періоду та в проміжок часу від одного періоду до іншого, якщо зміна в обліковій політиці не відповідає критеріям, наведеним у параграфі 14 МСБО 8.

Не вважається змінами в облікових політиках:

а) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше;

б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими [5].

Отже, як бачимо, визначення облікової політики за національними та міжнародними стандартами обліку майже не відрізняються. Проте у працях вчених-економістів немає єдиної думки щодо трактування даного терміну (табл. 1).

Таблиця 1

Визначення поняття «облікова політика»

Джерело	Визначення облікової політики
1	2
Азмірян А.Н. [6]	Обрана підприємством сукупність способів ведення бухгалтерського обліку у відповідності з особливостями його господарської діяльності, яка використовується постійно
Бакаєв А.С. [7]	Сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, що були обрані підприємством
Барановська Т.В. [8]	Це вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління
Безруких П.С. [9]	Вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії)
Бичкова С.М., Райхман М.В., Соколов В.Я. [10]	Сукупність способів ведення бухгалтерського обліку і складання бухгалтерської звітності, обраних компанією, які відповідають умовам господарювання
Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. [11]	Система способів і прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, закріплена відповідним внутрішнім нормативним актом на визначений термін
Голов С.В., Костюченко В. [12]	Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання фінансової звітності

Продовження табл. 1

1	2
Гусева Т.М., Шеина Т.Н. [13]	Вибрана організацією сукупність методичних та організаційних способів ведення бухгалтерського обліку
Житний П.Є. [14]	Облікова політика – це вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. [15]	Принципи та правила ведення бухгалтерського обліку в певній організації
Кужельний М.В., Лінник В.Г. [16]	Сукупність конкретних методів і способів організації та форм ведення бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил та особливостей його роботи
Ловінська Л.Г. [17]	Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності, визначених цим законом (Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»), положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативними документами, затвердженими Міністерством фінансів
Маляревський Ю. [18]	Сукупність методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, які обираються підприємством з числа загальноприйнятих чи розробляються самостійно, виходячи з особливостей його діяльності з метою забезпечення захисту прав і інтересів власників
Міщенко С.М. [19]	Обліково-правова категорія, що є складовою системи методології бухгалтерського обліку та системи управління
Новодворский В.Д., Сабанин Р.Л. [20]	Сукупність усіх прийнятих в організації способів ведення бухгалтерського обліку
Пантелійчук Л. [21]	Сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання звітності
Приходько І.П. [22]	Сукупність принципів, методів, процедур, способів організації та ведення поточного обліку, складання і подання фінансової звітності, що обираються суб'єктом господарювання самостійно з урахуванням особливостей його діяльності і знаходять своє відображення у внутрішньому нормативному документі підприємства
Пушкар М.С. [23]	Сукупність форм та методів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві
Секіріна Н.В., Оскірко Ю.А. [24]	Інструмент організації обліку на конкретному підприємстві, який включає сукупність способів та процедур ведення обліку, що були обрані, виходячи із встановлених вимог та особливостей діяльності підприємства
Швец В.Г. [25]	З одного боку – це сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності

Облікова політика формується в результаті впливу нормативно-правової бази, а також певних внутрішньогосподарських вимог, які визначаються підприємством, виходячи із специфіки його діяльності. Такий подвійний вплив виникає з того, що на законодавчому рівні закріплено існування Положення про облікову політику, проте нормативно-правові акти можуть нести узагальнене поняття про суть її утворення без додаткових пояснень. В разі, якщо на законодавчому рівні не закріплені конкретні дії підприємства в сфері обліку, то воно вправі проводити альтернативний вибір методів та способів відображення господарських операцій. Свобода дій підприємства полягає у виборі конкретних способів оцінки, методу нарахування

амортизації, калькулювання, переліку бухгалтерських рахунків тощо [26].

Автори у своїх роботах виділяють декілька рівнів формування та застосування облікової політики. Так, М.С. Пушкар пише, що облікова політика в Україні складається з двох рівнів: облікова політика державних органів щодо розвитку системи обліку й облікова політика окремих підприємств щодо забезпечення надійної фінансової звітності [27]. Ф.Ф. Бутинець і Н.М. Малюга приєднуються до такого підходу. Вони також виділяють два рівні облікової політики: I – політика державних органів щодо розвитку системи бухгалтерського обліку; II – політика окремого підприємства щодо забезпечення надійності фінансової звітності. На першому рівні здійснюються визначення країною міжнародних

стандартів та впровадження їх у національну систему обліку, вирішення питань щодо рівня регламентації обліку, розробка національного плану рахунків, розробка та затвердження форм звітності, методологічне та організаційне керівництво системою обліку в країні, розвиток наукових досліджень з обліку та ін. На другому рівні передбачається визначення плану рахунків, форм обліку, технології опрацювання даних, організації внутрішнього контролю, технології складання звітності тощо [11].

Поділ облікової політики на рівні впливає в першу чергу з нормативно-правового регулювання, яке чинить вплив на формування такої політики. Саме законодавча база є основою для розроблення та

впровадження такої політики на підприємствах. Урахування вимог, які закладені в законодавстві, забезпечить повноцінне функціонування підприємства не порушуючи норм чинного законодавства. Проте, розробляючи облікову політику, необхідно пам'ятати, що її формування – це не лише формальність, яка передбачена в законодавстві, це, перш за все, певний план дій підприємства. Підсумовуючи проведені дослідження, вважаємо доцільним виділити чотири рівні нормативно-правового регулювання формування облікової політики підприємства: законодавчий, нормативний, методичний та організаційний (рис. 1).

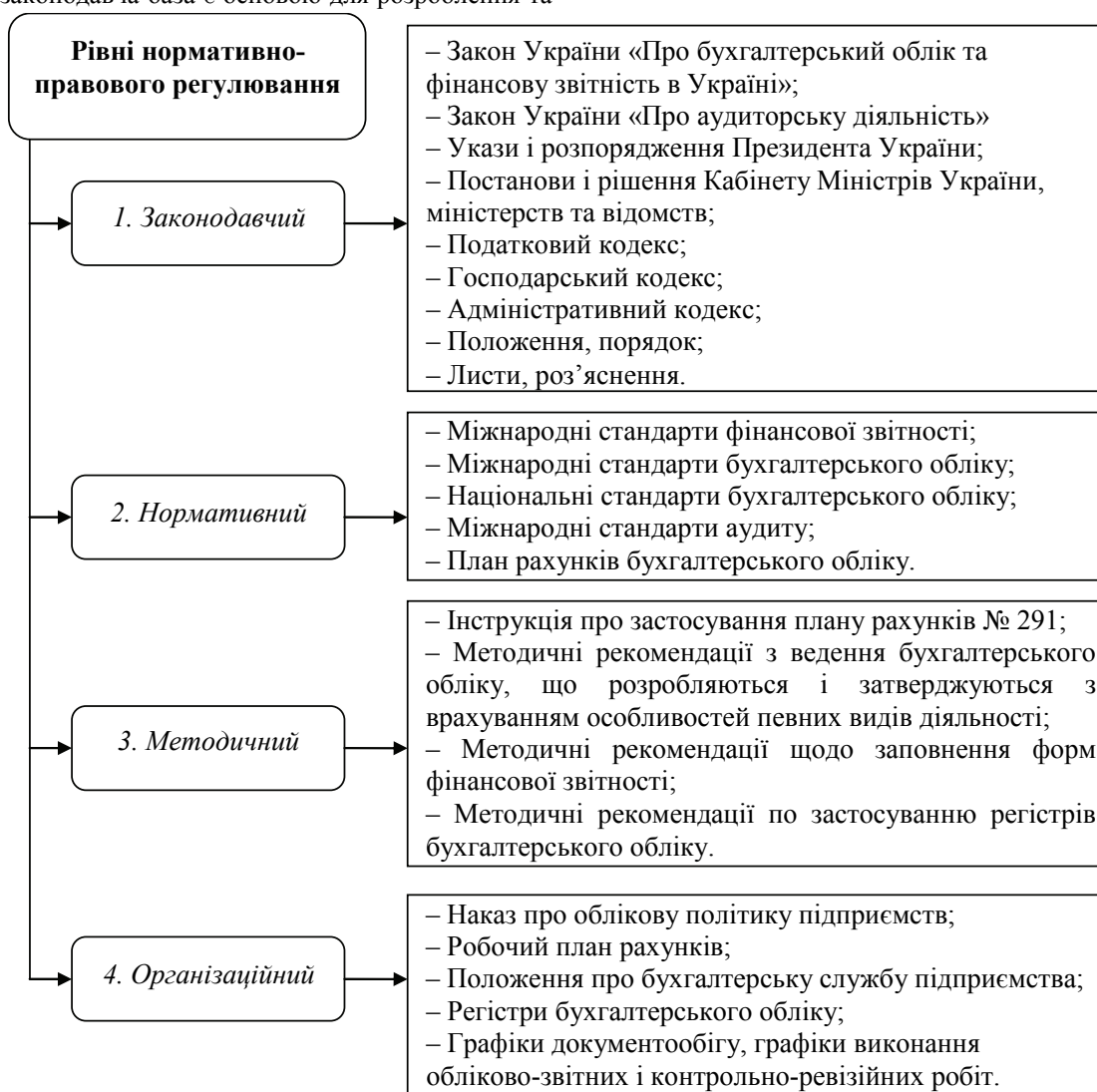


Рис. 1. Рівні нормативно-правового регулювання формування облікової політики

Отже, вивчення стану нормативно-правового регулювання формування облікової політики підприємства дозволило дійти висновку про відсутність в Україні єдиного нормативного акту, який би регламентував методичні аспекти механізму формування облікової політики суб'єкта господарювання.

ВИСНОВКИ

Таким чином, при формуванні облікової політики потрібно дотримуватися найважливіше умови – єдності облікової політики організації, тобто, іншими

словами, вибір способів ведення обліку має здійснюватися на єдиних засадах.

Узагальнюючи визначення терміну «облікова політика» у національних і міжнародних стандартах обліку та працях вчених-економістів, можна надати таке визначення даної економічної категорії – це обумовлений особливостями діяльності підприємства певний набір методичних прийомів, правил, принципів організації обліку та складання звітності на підприємстві, що закріплені у Наказі про облікову

політику підприємства та інших внутрішніх документах.

Недоліком нормативно-правового регулювання формування облікової політики є відсутність в Україні єдиного нормативного акту щодо визначення порядку, послідовності і складових облікової політики підприємств різних форм власності та сфер діяльності.

Список використаних джерел

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.nau.ua
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. N 137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO6.aspx>.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
6. Большой экономический словарь / Под.ред. А.Н. Азмиряна. – 6-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.
7. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения / А.С. Бакаев. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учёт», 2002. – 160 с.
8. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. – К., 2005. – 24 с.
9. Бухгалтерский учет / Под. ред. П.С.Безруких. – М.: Высшая школа, 1999. – 563 с.
10. Аудиторський словарь / С.М. Бычкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
11. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с.
12. Голов С. Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами / С. Голов, В. Костюченко. – К.: Екаунтінг, 2000. – 376 с.
13. Гусева Т.М. Самоучитель по бухгалтерському учету: учебное пособие / Т.М. Гусева, Т.Н. Шеина. – 2-е изд. – М.: Проспект, 2009. – 464 с.
14. Житний П. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 19–22.
15. Загородній А.Г. Облік і аудит: Термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Львів: «Центр Європи», 2002. – 671 с.
16. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
17. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін. – К.: КНЕУ, 2002. – 370 с.
18. Маляревський Ю.Д. Формування облікової політики підприємства / Ю.Д. Маляревський // Економіка розвитку. – 2006. – № 3(39). – С. 105–107.
19. Міщенко С.М. Облікова політика в системі управління підприємством / С.М. Міщенко Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Теорія і практика ринкових перетворень у країнах з перехідною економікою», 27-29 листопада 2002 р. – Київ: ВПЦ «Київський університет», 2003. – Випуск 66-67. – С. 60-62.
20. Бухгалтерский учет на малых предприятиях / В.Д. Новодворский, Р.Л. Сабанин. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2010. – 248 с.
21. Пантелійчук Л. Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства / Л. Пантелійчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №9. – С. 3–11.
22. Приходько І.П. Облікова політика сучасного підприємства: теоретичні аспекти формування / І.П. Приходько [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.in.ua/pdf/5_2013/21.pdf
23. Пушкар М.С. Філософія обліку / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
24. Секіріна Н.В. Поняття облікової політики та її економічна суть / Н.В. Секіріна, Ю.А. Оскірко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/33_DWS_2010/33_DWS_2010/Economics/74443.doc.htm
25. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / В.Г. Швець. – К.: Знання, 2004. – 447 с.
26. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. №635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=382876
27. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
28. Черній М.Я. Формування облікової політики підприємств на основі організаційно-технологічних особливостей / М.Я. Черній [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/ptmbo/2012_2/43.pdf