

УДК 657.372

Левицька О.О., к.е.н., ст. викладач кафедри обліку і аудиту
Національного університету водного господарства та
природокористування (м. Рівне)

ВПЛИВ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Висвітлено ключову роль облікової політики для читання фінансової звітності, а також відображення у ній інформації про фінансові результати діяльності підприємства.

Levyts'ka O.

EFFECT OF ACCOUNTING POLICY ON DISPLAY IN ACCOUNTING AND REPORTING OF FINANCIAL RESULTS OF OPERATIONS

Deals with the key role of accounting policy for reading financial statements and reflected in it information on the financial results of enterprises.

Левицька О.О.

ВЛИЯНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ НА ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Представлено ключевую роль учетной политики для чтения финансовой отчетности, а также отражения в ней информации о финансовых результатах деятельности предприятия.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Фінансові результати, що відображаються у бухгалтерській звітності, є суб'єктивним показником. Саме від бухгалтера залежить, яким чином оцінити у грошових одиницях і представити зовнішнім і внутрішнім користувачам інформацію про господарські процеси підприємства. Відтак, сума прибутку в значній мірі залежить не від величини торговельної надбавки, не від суми коштів в касі чи на розрахунковому рахунку, а від моменту реєстрації в обліку господарської операції, що принесла прибуток, від вибору параметрів, які слід вважати прибутком суб'єкта господарювання (обов'язки

дебіторів чи реальні грошові кошти), від прийнятого способу оцінки витрат підприємства. Якщо доходи є завжди очевидними – це сума отриманої виручки, то об'єктивне визначення витрат викликає сумніви. Тобто величина прибутку залежить від методики бухгалтерського обліку – конкретних способів та прийомів його ведення.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Проблемам відображення облікової інформації у фінансовій звітності підприємств, дослідженню методики бухгалтерського обліку та формуванню облікової політики присвячено праці відомих вітчизняних науковців: В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка, Л.Г. Ловінської, Є.В. Мниха, Ф.Ф. Бутинця, Л.М. Кіндрацької, Я.Д. Крупки, З.В. Задорожного, З.В. Гуцайлюка, Б.І. Валусєва та інших.

Провідні фахівці, які вивчають практичні аспекти формування фінансових результатів та відображення їх в обліку, акцентують увагу на розв'язанні окремих проблем визнання доходів і витрат, дослідженні чинників впливу методів облікової політики на кінцевий фінансовий результат, обґрунтовують облікову процедуру щодо формування результатів діяльності. Однак, і досі відсутній чіткий системний підхід до методики обліку кінцевих фінансових результатів, залишаються невирішеними питання змісту, структури, ступенів деталізації та розкриття облікової політики. Саме це зумовлює вибір теми статті та визначає актуальність даного дослідження.

Цілю статті є теоретичне обґрунтування поняття облікової політики, узагальнення впливу факторів облікової політики на фінансові результати діяльності підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Змінюючи облікову методологію в дозволених законодавством рамках, можна обрати найвигідніший для себе спосіб ведення обліку – той, який дозволяє знизити податкові платежі чи досягти будь-яких інших цілей, наприклад, «прикрасити» показники фінансових результатів. Велика кількість варіантів обліку різних фактів господарської діяльності, що існують в теорії, на практиці завжди обмежуються розпорядженнями діючих нормативних документів.

Чинна система нормативного регулювання бухгалтерського обліку

передбачає як одноваріантні, так і багатоваріантні розпорядження стосовно методології. Національні нормативні акти допускають вибір альтернативних методів амортизації основних засобів і нематеріальних активів, оцінки вибуття запасів, визначення межі суттєвості, варіантів оцінки активів і зобов'язань та інших якісних ознак, що впливають на величину окремих статей фінансової звітності підприємства. Такий вибір методів визнання і оцінки статей фінансової звітності проводиться на підставі рішень управлінського персоналу.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [2; 11].

Облікова політика реалізується через визначення у розпорядчому документі (наказі про облікову політику, положенні про організацію бухгалтерського обліку) переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш, ніж один їх варіант. Одноваріантні методи визнання і оцінки до такого розпорядчого документу не включаються, оскільки вони є імперативними для застосування підприємством.

Проблеми облікової політики мають певні теоретичні і практичні аспекти. Насамперед, у нашій державі на сьогодні не існує єдиного нормативного документа, який би врегулював зміст облікової політики, порядок її формування та внесення змін. Лист «Про облікову політику» Міністерства фінансів України [12] містить загальні принципи та неповний перелік елементів облікової політики. Окремі питання зміни облікової політики відображаються у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [11], П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2], П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [4]. Однак, їх положення узгоджуються не в повній мірі. Не лише серед фахівців-практиків, але і в наукових колах відсутня чітка спрямованість поглядів вчених щодо змісту облікової політики, необхідного ступеня її деталізації [14].

Плутанину у розробці облікової політики породжує і її законодавче визначення як сукупності принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [2; 11]. Жодним нормативним документом (окрім П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»), у якому зазначені

принципи оцінки статей звітності) не конкретизовано сутність зазначених принципів, методів і процедур облікової політики. Таким чином, кожен науковець чи практикуючий бухгалтер встановлює їх склад на власний розсуд.

Слід також зазначити, що з огляду на відсутність вимоги документальної фіксації облікової політики підприємства, а також неврегульованості змісту розпорядчого документа щодо облікової політики у практичній діяльності суб'єктів господарювання досить часто помічається формальний підхід щодо її розробки або й взагалі відсутність документа про облікову політику. В міжнародній практиці для нормативного регулювання питань обрання та застосування облікової політики, відображення внесених до неї змін та розкриття такої інформації у фінансовій звітності передбачено застосування МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». На нашу думку, подібний стандарт доречно було б запровадити і в Україні.

Зміст основних методів облікової політики, за допомогою яких формуються показники фінансових результатів діяльності підприємства, відображено у табл. 1.

Залежно від обраного методу облікової політики можуть змінюватися і показники фінансових результатів. Наприклад, обрання методу ФІФО при оцінці вибуття запасів означає списання запасів у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство. Таким чином, при вибутті запасів будуть спочатку списуватися запаси, що надійшли раніше, в оцінці за тією вартістю, за якою вони оприбутковані в обліку. При застосуванні методу ФІФО в умовах інфляції, що спостерігається в Україні, вартість запасів у залишку і на рахунках обліку буде наближена до їх реальної вартості. Однак, прибуток буде занижено через те, що у витрати будуть списані запаси, які надійшли раніше за вартістю, яка є нижчою від вартості останньої партії придбаних аналогічних запасів [1, 22-23].

Оскільки суб'єкти господарювання оперують різними видами обліку: аналітичним, синтетичним, оперативним, статистичним, бухгалтерським, податковим, стратегічним, то й методи облікової політики відповідно знаходять своє відображення у різних видах обліку.

Таблиця 1

Основні методи облікової політики підприємства

<i>№ з/п</i>	<i>Назва методу</i>	<i>Зміст методу</i>	<i>Підстава для застосування</i>
1	Межа суттєвості	Визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського облік	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2], Лист МФУ «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» [13]
2	Тривалість операційного циклу	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 2 «Баланс» [3]
3	Методи амортизації основних засобів і нематеріальних активів	Обираються серед: ✓ прямолінійного; ✓ зменшення залишкової вартості; ✓ прискореного зменшення залишкової вартості; ✓ кумулятивного; ✓ виробничого методів або із застосуванням норм і методів нарахування амортизації, передбачених податковим законодавством	П(С)БО 7 «Основні засоби» [5], П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [6]
4	Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	Обираються серед: ✓ прямолінійного; ✓ виробничого; ✓ у першому місяці використання об'єкта амортизація нараховується у розмірі 50% його вартості, а решта 50% - у місяці вилучення з активів; ✓ у першому місяці використання об'єкта амортизація нараховується у розмірі 100% його вартості	П(С)БО 7 «Основні засоби» [5]

Продовження табл. 1

5	Строк корисного використання основних засобів та нематеріальних активів	Визначається підприємством самостійно	П(С)БО 7 «Основні засоби» [5], П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [6]
6	Оцінка вибуття запасів	Здійснюється за одним із таких методів: <ul style="list-style-type: none"> ✓ ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; ✓ середньозваженої собівартості; ✓ собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); ✓ нормативних затрат; ✓ ціни продажу 	П(С)БО 9 «Запаси» [7]
7	Визначення величини резерву сумнівних боргів	Можливе із застосуванням одного із двох методів: <ul style="list-style-type: none"> ✓ визначенням абсолютної величини сумнівних боргів; ✓ або як сума добутоків поточної дебіторської заборгованості відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи 	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [8]
8	Метод розрахунку коефіцієнта сумнівності	Обираються серед методів: <ul style="list-style-type: none"> ✓ визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду; ✓ класифікацією дебіторської заборгованості за строками непогашення; ✓ визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході 	П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [8]

Продовження табл. 1

9	Оцінка активів чи зобов'язань в операціях пов'язаних сторін	Здійснюється за такими методами: ✓ порівнюваної неконтрольованої ціни; ✓ ціни перепродажу; ✓ «витрати плюс»; ✓ балансової вартості	П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» [10]
10	Перелік і склад постійних і змінних загальновиробничих витрат	Визначається підприємством самостійно	П(С)БО 16 «Витрати» [9]

В наказі про облікову політику за видами обліку підлягають затвердженню не лише питання бухгалтерського обліку, а також інших видів обліку з огляду на їх відмінність від бухгалтерського (як базового), застосування альтернативних варіантів вибору. Розглянемо рекомендовану для підприємств структуру наказу про облікову політику у табл. 2.

Таблиця 2

Рекомендована структура наказу про облікову політику підприємства

№ з/п	Питання, що потребують визначення та затвердження	Для видів обліку		
		бухгалтерського	внутрішнього сподарського	податкового
1	Рекомендовані Міністерством фінансів України [12]			
1.	Методи оцінки вибуття запасів	+	+	+
2.	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	+	+	-
3.	Порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат	+	+	-
4.	Окремий субрахунок обліку транспортно-заготівельних витрат	+	+	-

5.	Методи амортизації необоротних активів	+	+	-
6.	Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	+	+	-
7.	Застосування класу 8 або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку	+	+	-
8.	Періодичність зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку	+	+	-
9.	Метод обчислення резерву сумнівних боргів	+	+	-
10.	Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів, методика створення	+	+	-
12.	Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг (визнання витрат)	+	+	+
12.	Сегменти, пріоритетного виду сегменти, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках	+	+	-
13.	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, базу їх розподілу	+	+	-
14.	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	+	+	+
15.	Порядок визначення ступеню завершеності робіт за будівельним контрактом	+	+	-

16.	Дата визнання придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів	+	+	-
17.	База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	+	+	-
18.	Поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку	+	+	-
19.	Переоцінка (індексація) необоротних активів: критерії, періодичність, відображення результатів	+	+	+
20.	Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань	+	-	-
21.	Окремий баланс, інші форми звітності філій та інших відокремлених підрозділів суб'єкта	+	+	+
	<i>Додатково до рекомендацій Мінфіну</i>			
22.	Склад комісії для визначення строку корисного використання необоротних активів	+	+	-
23.	Робочий план рахунків (з субрахунками аналітичного обліку)	+	+	-
24.	Переоцінка запасів: критерії, періодичність, відображення результатів	+	+	-
25.	Порядок оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних на безоплатній основі	+	+	-

26.	Форми самостійно створених первинних документів	+	+	+
27.	Програмне забезпечення для автоматизованої обробки даних (ліцензійний номер)	+	+	+
28.	Перелік осіб, які мають право підпису первинних документів	+	+	+
29	Перелік осіб, що зобов'язані здійснювати внутрішній контроль (внутрішній аудит) результатів обліку та даних звітності	+	+	+

Висновки. Облікова політика підприємства є інструментом, який забезпечує ефективність інформаційного зв'язку між користувачами звітності та суб'єктом господарювання. Її обґрунтованість, детальне опрацювання і розкриття у Примітках до річної фінансової звітності забезпечує реалізацію якісних принципів бухгалтерського обліку – зрозумілості та зіставності. Роль облікової політики для читання фінансової звітності, відображення у ній інформації про фінансові результати діяльності підприємства є ключовою. Відтак основною задачею суб'єкта господарювання є забезпечення обґрунтованості її положень, а з боку держави – надання допомоги у її розробці, забезпечення налагодженості та ефективності норм законодавства з питань облікової політики та її змін.

Список використаних джерел:

1. Кучеренко Т. Облікова політика фінансової звітності в національних стандартах / Т. Кучеренко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – Київ, 2009. – №9. – С. 16-25.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 за № 87. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.1999 за № 391/3684.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» : наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 за № 87. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.1999 за № 391/3691.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і

зміни у фінансових звітах» : наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 за № 137. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.06.1999 за № 392/3685.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 за № 92. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18.05.2000 за № 288/4509 (зі змінами і доповненнями).

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 за № 242. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.1999 за № 750/4043 (зі змінами і доповненнями).

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 за № 246. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 02.11.1999 за № 751/4044 (зі змінами і доповненнями).

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» : наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 за № 237. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 25.10.1999 за № 725/4018.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 за №318. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.01.2000 за №27/4248 (зі змінами і доповненнями).

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» : наказ Міністерства фінансів України від 18.06.2001 за № 303. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 23.06.2001 за № 539/5730 (зі змінами і доповненнями).

11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 за № 996 -XIV (з чинними змінами і доповненнями).

12. Про облікову політику : лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 за №31-34000-10-5\27793.

13. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності : лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 за №04230-108.

14. Слободяник Ю., Хоменко Ю. Організація облікової політики в Україні: проблеми гармонізації / Ю.Б. Слободяник, Ю.О. Хоменко // Вісник Української академії банківської справи : науково-практичний журнал [Електронний ресурс]. – 2010. – № 1 (28). – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/VUABS/2010_1/28_01_03.pdf.