

УДК 657.1

Ніколашин А.О., к.е.н, доцент,

Вольська А.О., к.е.н., доцент

Подільський державний аграрно–технічний університет

ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

У публікації розглядається поняття облікової політики, її місце в організації обліку. Наводяться шляхи вирішення основних проблем на які настановлюються підприємства при формуванні облікової політики.

Ключові слова: облікова політика, організація обліку, наказ про облікову політику, звітність, бухгалтерський облік.

Nikolashun A., Volska A.

PROBLEM DEFINITION OF ACCOUNTING AND COMPANIES

The publication is considered the notion of accounting policies used and its place in the organization of accounting. We give solutions to the major problems faced by enterprises in the formation of accounting policies.

Key words: accounting policies, accounting organization, the order of the accounting policies, reporting and accounting.

Николашин А.А., Вольская А.О.

ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ

В публикации рассматривается понятие учетной политики, ее место в организации учета. Приводятся пути решения основных проблем на которые наталкиваются предприятия при формировании учетной политики.

Ключевые слова: учетная политика, организация учета, приказ об учетной политике, отчетность, бухгалтерский учет.

Постанова проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Облікова політика в законодавстві України формулюється, як «сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [6, 7]. Таке визначення не повною мірою розкриває суть облікової політики, що не дозволяє

використовувати його як для теоретичного (для наукової роботи), так і для практичного використання безпосередньо на підприємствах. Взявши лише принцип обліку «відповідності доходів і витрат» ми вже бачимо не відповідність у перемішуванні принципу і методу нарахувань, що не є правильним по відношенню до нормативної бази. Такі проблеми спостерігаються не лише у законодавстві України, але й в законодавстві інших країн, в тому числі і в Росії. Це свідчить про досить значну проблему в теоретичному та практичному висвітленні терміну облікова політика.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Теоретичними, методологічними та методичними основами облікової політики займалося багато вчених. Особливо слід звернути увагу на праці таких вчених, як Т. Барановської, Т. Дроздової, М. Білухи, Ф. Бутинця, Г. Кірейцева, М. Кужельного, С. Міщенко, С. Ніколаєвої, М. Пушкаря, П. Хомина та інших. Проте дані праці носять більше теоретичний характер, що не дозволяє використати їх розробки в практичну діяльність як на законодавчому рівні, так і на рівні конкретного підприємства.

Цілі статті. Цілю статті є виділення та групування складових облікової політики з метою більш раціонального висвітлення даного терміну в законодавстві України.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Одним з головних документів для бухгалтерії підприємства є наказ про облікову політику, проте плутанина починається з визначення самого терміну «облікова політика», переліком її складових, визначенням її місця в системі бухгалтерського обліку.

У визначенні терміну облікова політика за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7] зазначається, що вона визначається як сукупність принципів, методів та процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Тобто, про бухгалтерський облік взагалі не згадується. Однак, у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначається, що ці ж основні принципи є такими ж самими і щодо бухгалтерського обліку.

Існуючі публікації розглядають ті чи інші складові облікової політики підприємств (різниця від 7 до 29 складових), проте вони не вирішують проблему формування теорії облікової політики, через що на практиці наказ про облікову політику, зазвичай, є лише

формальним переліком окремих фрагментів положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших інструктивних матеріалів. А це, в свою чергу, зводить до нуля всі можливості, що може дати нам наказ про облікову політику, перетворюючи його на існуючу раніше «Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності» [1].

Крім того, в деяких публікаціях ототожнюють поняття облікової політики та організації бухгалтерського обліку [1, с. 7]. Проте, це не є правильним, оскільки організація бухгалтерського обліку це лише одна із складових облікової політики підприємства.

Спробуємо проаналізувати думки вчених щодо спільних та відокремлених підходів до складових облікової політики. Так, деякі автори відходять від змісту облікової політики як сукупності методів, способів і процедур, й поділяють облікову політику на такі складові: методичні питання облікової політики та технічні питання облікової політики [2, с. 188, 190]; або як організація роботи бухгалтерської служби; методика і способи відображення в обліку його об'єктів; організаційно-технічні аспекти обліку [2, с. 11]. Одним з такого типу визначень є: «Структура облікової політики пов'язана з виділенням системних складових: організаційної, методичної, технічної, кожна з яких складається з об'єктів облікової політики та відповідних елементів. Елемент облікової політики — можливі методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства» [1, с. 9]. Як ми бачимо, на прикладі наведених визначень, перелік елементів облікової політики є довільним, іноді взагалі плутається метод з принципом [2, с. 20].

Часто залучають поняття облікової політики з систем обліку країн Західної Європи, а саме: «Основна відмінність між обліковою та балансовою політикою підприємств полягає в межах дії кожної з них (для облікової політики — організація та ведення обліку; для балансової — складання фінансової звітності)» [1, с. 17].

Особливо стоїть питання теоретичного висвітлення формування звітності в структурі облікової політики. Так, для складання звітності необхідне застосування низки процедур, які дозволяють забезпечити визначення необхідних показників. Так, у реєстрах бухгалтерського обліку не наводиться показник «Залишкова вартість основних засобів», але він є самостійною статтею балансу і визначається за допомогою розрахункових процедур. Тому для складання, наприклад, Балансу ф. № 1 треба згрупувати й систематизувати дані Головної книги у відповідності зі змістом його статей, які нерідко включають

сальдо двох і більше синтетичних рахунків або субрахунків, чи навпаки, є лише частиною якогось синтетичного рахунка. В даному випадку, вірним є висновок Т. Дроздової, що принципи обліку — це ті правила, за якими вимірюються, оцінюються і реєструються господарські операції, а потім їх результати відображаються у фінансовій звітності. Їх 10, і всі вони перелічені у ст. 4 Закону про бухгалтерський облік та п. 18 П (С) БО 1. Керуючись ними, встановлюють два інших елементи облікової політики — методи і процедури обліку [4, с. 41]. Також Т. Дроздова виділяє процедури складання звітності як: «хто буде вести бухгалтерський облік на підприємстві (бухгалтерська служба, аудиторська фірма чи консалтингова компанія і т. д.); робочий план рахунків підприємства; форму ведення обліку (журнально-ордерна, меморіально-ордерна, комбінована); форми додаткових облікових документів, необхідні для накопичення та опрацювання інформації з урахуванням особливостей підприємства тощо. Інші ж елементи облікової політики відносять до методів бухгалтерського обліку: методи амортизації основних засобів; вартісна межа для віднесення матеріальних активів до малоцінних необоротних активів; методи нарахування амортизації і строки використання нематеріальних активів; що вважати одиницею запасів: найменування чи однорідну групу (вид) і т. ін.» [4, с. 42]. Проте таке віднесення наведених складових: одних — до бухгалтерського обліку, інших — винятково до звітності, є спірним. Так, наприклад, форма бухгалтерського обліку вже за своєю назвою не дає підстав відносити її до процедур складання фінансової звітності.

Одним з цікавих тлумачень облікової політики з історичної точки зору є визначення Й. Шера, як «балансова політика». Так, основна відмінність між обліковою та балансовою політикою підприємства в межах дії кожної з них. Для першої — це організація та ведення обліку, а для другої — складання фінансової звітності. Водночас зазначемо, що у країнах Західної Європи балансова політика є аналогом облікової [1, с. 17].

На даний момент існує неоднозначне розуміння не тільки сутності облікової політики, але й щодо визначення суб'єктів їх формування безпосередньо на підприємствах. Наприклад, стверджується, що «... реформування облікової політики доцільно здійснювати за кількома етапами, першим з яких є організаційний — створення виконавчого органу та закріплення за його фахівцями обов'язків і повноважень.» [3]. Якщо порівняти це з іншими думками цих же авторів: «За своїм змістом облікова політика значно ширше

поняття, ніж власне облік, її можна назвати системою управління обліком..., вона має управлінську спрямованість...» [3, с. 32], то видно, що мова йде про окремий підрозділ апарату менеджерів підприємства, що є недоречним в реальних умовах діяльності підприємств. Так як облікову політику повинні розробляти лише спеціалісти, добре обізнані з теорією і практикою бухгалтерського обліку, а не будь-які управлінці. Проте, серед певної частини науковців побутує догматичне уявлення сутності крилатого виразу Ж. Саварі: «Облік — це функція управління», що в ширшому розумінні є вірним і зараз. [8, с. 73].

В сучасних умовах менеджери підприємств лише забезпечують організаційні передумови для функціонування спеціалізованої служби — бухгалтерії, яка здійснює облік усіх господарських операцій. Власне функціональні обов'язки її працівників і є частиною функцій, які в часи Ж. Саварі змушені були виконувати навіть не керівники, а безпосередньо власники підприємств. Лише згодом, з розвитком промисловості, поступово почали виникати наймані управителі, які спочатку теж самотужки вели облік господарських операцій, тому виглядало, що він є однією з функцій управління. Однак, зростання масштабів виробничих компаній, ускладнення організаційних відносин у них стали невідворотними передумовами вужчої спеціалізації цих управителів, виокремлення з їх обов'язків такої надто складної і трудомісної роботи, як ведення бухгалтерського обліку та створення для цього спеціалізованої служби-бухгалтерії, котра перейняла на себе цю колишню функцію власника (управителя). Таким чином, наведений вище вислів Ж. Саварі зараз звучить доволі умовно, лише як визнання сервісної функції бухгалтерського обліку стосовно управління, а не безпосередньо у буквальному її розумінні від лат. *function* — виконання, робота. Звідси й витікає, що розробляти облікову політику має ця ж служба, а не якийсь інший орган, що має надто приблизне уявлення про бухгалтерський облік. Предметом же облікової політики може бути тільки останній, бо власне це й стало ключовим словом розглядуваної дефініції. Визначення ж облікової політики як чогось ширшого, як-от «системи управління обліком», зводить її нанівець теорії бухгалтерського обліку, відтак унеможливорює конкретизацію принципів, методів і процедур, тобто, основи формування безпосередньо на тому чи іншому підприємстві. [5].

Ще одним з неоднозначних питань, що виникають при формуванні облікової політики є питання контролінгу. Часто під

терміном контролінг відбувається перейменування бухгалтерського обліку. Якщо брати з мовної точки зору, то відбувається лише іноземне запозичення, як і німецькомовний термін, використовуваний упродовж тривалого терміну для означення рахівництва.

Проте зараз відбувається видозмінення цього тлумачення і намагання його додатково додати до поняття бухгалтерського обліку. Так, деякі вчені пропонують запровадження на підприємствах країни контролінгу як єдиної системи, що синтезує розрізнені підсистеми планування, обліку, аналізу і управління, що є не посиленням для наших підприємств. Таке тлумачення терміну контролінгу скоріш за все пов'язано з схожістю слів контроль та контролінг, що призводить до подальшої плутанини. Таким чином, намагання стверджувати, що нібито служба контролінгу замінює бухгалтерію підприємства, є помилковим, що виникає внаслідок поверхового ознайомлення із сутністю явища.

Висновки. Аналіз різних думок вчених та існуючої законодавчої бази України з визначення облікової політики виявив значну кількість розбіжностей та недосконалість в трактуванні поняття облікової політики та його складових. Це, в свою чергу, приводить до ускладнень в формуванні облікової політики безпосередньо на підприємстві. Тому слід більше уваги приділити чіткій структуризації складових облікової політики з врахування відповідних змін на рівні держави.

1. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. — К.: НАУ, 2005. — 23 с.
2. 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. Бутинця: 3-тє вид., переробл. і доповн. — Житомир, ПП «Рута», 2001.—512 с.
3. Гладких Т. В., Гусакова О. С. Проблеми вдосконалення облікової політики в контексті застосування П (С) БО ЗО «Біологічні активи» //36. тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Облік і контроль на підприємствах АПК» 4–5. X. 2007. — К.: КНЕУ, 2007. — С 32–35.
4. Дроздова Т. Облікова політика підприємств: структура, формування, зміна. //Все про бухгалтерський облік, 2004. — №11 (922). — С. 41–43.
5. Журвель Г.П., Клевець В.Б., Хомин П.Я. Облікова політика підприємства в ринкових умовах. Навчальний посібник. — К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2009. — 320 с.
6. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 червня 1999 року. //Все о бухгалтерском учете. — 1999. —№80. —с.21–25.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: затверджене Наказом М-ва фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
8. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учёта. — М.: Финансы и статистика, 1985. — 367 с.