

УДК 657.221

Семйон В. С., к.е.н. доцент кафедри обліку і аудиту Державного вищого навчального закладу «Ужгородський національний університет» (Україна)

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА: ВІТЧИЗНЯНИЙ І ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

Досліджено елементи облікової політики підприємств України та Угорщини, що зумовлено необхідністю удосконалення облікового процесу на вітчизняних підприємствах з урахуванням європейського досвіду. Визначено особливості формування наказу (положення) про облікову політику та відмінності між українською та угорською практикою. Виокремлено фактори, що впливають на облікову політику суб'єкта господарювання та які слід враховувати при виборі певних облікових методів і правил. Проведено порівняльний аналіз нормативних документів, що регулюють питання облікової політики в Україні та Угорщині, а саме Листа МФУ «Про облікову політику» від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 та Закону Угорщини «Про систему бухгалтерського обліку». Визначено основні елементи облікової політики загалом та щодо основних засобів зокрема. Доведено доцільність впровадження обов'язкового складання наказу про облікову політику в момент реєстрації підприємства або на протязі певного періоду після його реєстрації, що підвищить ефективність облікового процесу.

Ключові слова: облікова політика, наказ про облікову політику, бухгалтерський облік в Угорщині, основні засоби, фактори.

Табл. 1, рис. 2, літ. 9.

Семйон В. С.

УЧЁТНАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ: ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Исследовано элементы учётной политики предприятий Украины и Венгрии, что обусловлено необходимостью усовершенствования учётного процесса на отечественных предприятиях с учётом европейского опыта. Определено особенности формирования приказа (положения) об учётной политике и отличия между украинской и венгерской практикой. Выделено факторы, что влияют на учётную политику субъекта хозяйствования и которые необходимо учитывать при выборе определенных учётных методов и правил. Проведено сравнительный анализ нормативных документов, что регулируют вопросы учётной политики в Украине и Венгрии, а именно Письма МФУ «Об учётной политике» от 21.12.2005 г. № 31-34000-10-5/27793 и Закона Венгрии «О системе бухгалтерского учёта». Доказано целесообразность внедрения обязательного составления приказа об учётной политике в момент реестрации предприятия или на протяжении определенного периода после его реестрации, что повысит эффективность учётного процесса.

Ключевые слова: учётная политика, приказ об учётной политике, бухгалтерский учёт в Венгрии, основные средства, факторы.

Semyon V. S.

CORPORATE ACCOUNTING POLICZ: NATIONAL AND FOREIGN PRACTICE

There were investigated the elements of corporate accounting policy of Ukraine and Hungary, this is caused by the necessity of improving the accounting process at the national enterprises taking into account the European practice. There were determined the peculiarities of establishing the statement of accounting policy and differences between Ukrainian and Hungarian practice. There were distinguished the factors which influence the accounting policy of the business entity and which should be considered while choosing the specific accounting methods and rules. There was made the comparative analysis of normative documents which regulate the issues of accounting policy in Ukraine and Hungary, namely the IMF Letter "About Accounting Policy" dated 21.12.2005 No. 31-34000-10-5/27793 and the Law of Hungary "About the Accounting System". There were determined the elements of the accounting policy in general and the noncurrent assets in particular. There was proved the necessity of implementing the compulsory establishment of the statement about the accounting policy at the moment of enterprise registration or within the specific period after its registration which increases the effectiveness of accounting process.

Key words: accounting policy, statement about accounting policy, accounting in Hungary, noncurrent assets, factors.

АКТУАЛЬНІСТЬ РОБОТИ. Вирішуючи завдання побудови ефективної системи бухгалтерського обліку, що надає користувачам достовірну, корисну та своєчасну інформацію, підприємство розробляє свої власні правила та принципи організації та ведення обліку.

Реформування системи бухгалтерського обліку має широкий спектр, одним із аспектів якого є можливість ведення фінансового обліку на альтернативній основі. Згідно діючих стандартів бухгалтерського обліку підприємству надана можливість вибору на його розсуд принципів, методів і прийомів обліку тих чи інших видів активів і зобов'язань з різних альтернативних варіантів, законодавчо затверджених. Обрані підприємством методи і прийоми обліку формують його облікову політику [1, с. 347].

Питання облікової політики повсякчас були актуальними. Залежно від законодавчих змін змінювалися і погляди на облікову політику. Питанням облікової політики в Україні присвячено багато праць. Зокрема, М.М. Могилова, А.П. Гринько, С.М. Лайчук, О.А. Наумчук, М.Т. Левочко, О.Г. Бірюк, Н.Н. Макарова розглядають облікову політику для бюджетних установ, банків, малих підприємств, сільськогосподарських підприємств, враховуючи при цьому специфіку їх діяльності. Крім того, автори приділяли увагу таким складовим облікової політики як оборотні активи, оборотні активи, витрати, доходи і фінансові результати тощо.

МАТЕРІАЛ І РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕНЬ. Відповідно до ст.1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [2], облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

У наказі про облікову політику відображаються методи, принципи та процедури обліку, які підприємства повинні обрати самостійно із запропонованих на вибір нормами П(С)БО. Підприємство визначає в наказі засади облікової політики, виходячи з особливостей своєї діяльності. До створення наказу про облікову політику необхідно залучити не тільки бухгалтерів, але і юристів, технологів, економістів. І тоді цей наказ стане не тільки керівництвом до дій для працівників бухгалтерії, а і базою для побудови системи обліку підприємства як джерела прийняття оптимальних управлінських рішень щодо розвитку підприємства в цілому.

Бухгалтер і керівник повинні проаналізувати доцільність застосування певної методики обліку і розробити відповідну облікову політику. Облікова політика в сучасних умовах стає все більш значимою. Вимоги ринкової економіки орієнтують суб'єкти господарювання на самостійність у прийнятті облікових рішень, якщо нормативна база в цих сферах передбачає варіативність дій. М.А. Климова [3] наголошує на тому, що важливість розробки і застосування оптимальної облікової політики часто недооцінюється як керівниками підприємства, так і їх бухгалтерськими і фінансовими службами. Формальний підхід до визначення змісту облікової політики і недбайливе відношення до її виконання є часто першопричиною некоректного і непрезентабельного відображення результатів діяльності підприємства у фінансовій звітності. Це спричиняє зниження зацікавленості інвесторів до участі в справах фірми, настороженість партнерів по бізнесу, обмеженість інтересів держави, зниження ефективності менеджменту. Фактично вміло складена облікова політика може стати основою для представлення стану справ підприємства у вигідному ракурсі при тому, що облікова інформація не буде перекручена.

Крім того, складена за вимогами облікова політика повинна допомогти бухгалтерам, економістам, аналітикам фірми, які не можуть через певні причини оперативно зв'язатися напряму з своїми керівниками, усвідомити загальну стратегію підприємства і ведення бухгалтерського обліку як в компанії в цілому, так і на їх ділянках роботи, частково. Положення облікової політики повинні допомогти уникнути помилок і протиріч у відображенні облікових і звітних даних, пронизати всі рівні управління підприємством корпоративним духом.

У сфері міжнародного співробітництва все більшого значення набуває дослідження систем бухгалтерського обліку та фінансової звітності країн-партнерів. Зважаючи на зростання обсягу іноземних інвестицій з Угорщини в українську економіку, кількості спільних українсько-угорських підприємств доцільним є огляд Закону Угорщини “Про систему бухгалтерського обліку” № С [4], який передбачає альтернативні варіанти бухгалтерської роботи, облікового процесу. Він зазначає критерії, вимоги до звітності. Конкретну методику бухгалтерського обліку підприємство обирає самостійно. Однак вибір повинен бути таким, щоб застосування даних правил, призвело до складання звітності, яка б відповідала вимогам передбаченим законодавством та надавала б правдиву та дійсну інформацію про фінансово-майновий стан підприємства. Система бухгалтерського обліку є механізмом підготовки та відображення інформації про майновий і фінансовий стан підприємства для зовнішніх та внутрішніх користувачів. Тому створення цілісної системи обліку передбачає активне застосування специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та звітності – облікової політики підприємства, що є невід'ємною частиною інформаційних ресурсів підприємства [5, с. 368].

У країнах розвинутої ринкової економіки, таких як США, Канада, Велика Британія надзвичайно велике значення у розв'язанні бухгалтерських проблем має облікова політика підприємства. Податкові органи Угорщини надають важливе значення обліковій політиці.

При виборі певних методів і правил та закріплення їх в обліковій політиці слід враховувати такі фактори (рис. 1)

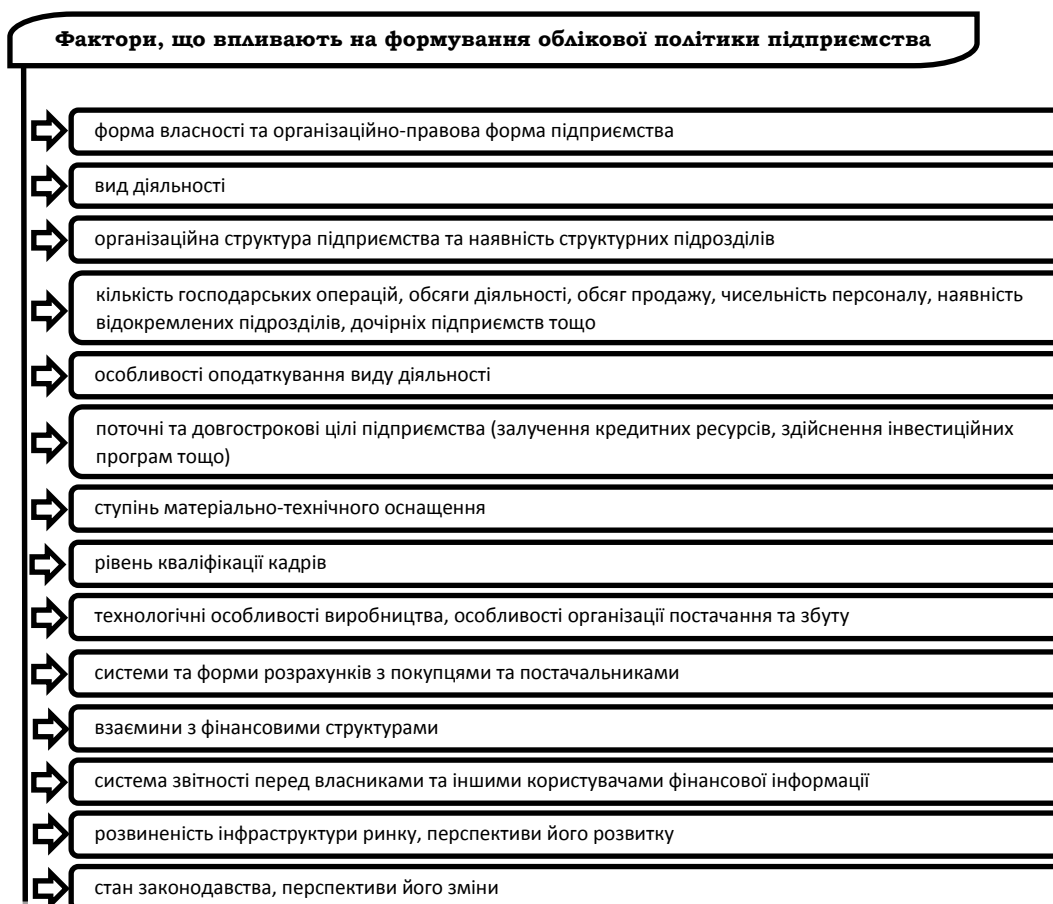


Рисунок 1. Фактори впливу на облікову політику підприємства

Особливістю системи бухгалтерського обліку Угорщини щодо облікової політики є те, що згідно законодавства кожен суб'єкт господарювання Угорщини повинен розробити і затвердити наказ про облікову політику протягом 90 днів з дня реєстрації підприємства (табл. 1). В Україні дане питання не регулюється. Стаття 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначає, що підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства.

Ведення бухгалтерського обліку забезпечується наказом (положенням) про облікову політику, яке в обов'язковому порядку в розділі, який визначає методику бухгалтерського обліку підприємства, повинно передбачати положення щодо обліку необоротних активів.

Положенням про облікову політику повинні врегульовуватися питання, які або не закріплено на законодавчому рівні, або щодо яких існують альтернативні варіанти. Не слід у Положенні про облікову політику повторювати питання щодо ведення бухгалтерського обліку активів, які чітко визначено відповідними П(С)БО, або іншими нормативними документами, що регулюють облік оборотних і необоротних активів [6, с. 323].

Таблиця 1. Порівняльна характеристика нормативного регулювання формування облікової політики в Україні та Угорщині

Питання	Україна	Угорщина
Суб'єкти формування	Підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства	Уповноважена особа
Терміни формування	Не встановлюються	Новостворене підприємство оформляє обрану облікову політику протягом 90 днів з дня реєстрації суб'єкта господарювання
Документальне оформлення	Не регламентується	Не регламентується
Структура положення	Не регламентується	Регламентується § 14 Закону № С. 1. Розпорядження щодо інвентаризації активів та пасивів 2. Розпорядження щодо оцінки активів та пасивів 3. Внутрішнє розпорядження щодо розрахунку собівартості 4. Розпорядження щодо грошових розрахунків

Підприємство відразу після свого створення визначає облікову політику, відповідно до якої обирає принципи оцінки і методу обліку своїх активів, капіталу і зобов'язань, передбачених і дозволених податкових законодавством [7, с. 14].

Ловінська Л.Г. ще в 2001 році [7, с. 15] у своїх публікаціях пропонувала розробити та ввести в дію окреме положення (стандарт) бухгалтерського обліку “Облікова політика”, в якому доцільно було б висвітлити порядок прийняття облікової політики на підприємстві за окремими її складовими. Однак цього до сьогодні не відбулося. В обох країнах, в Україні та Угорщині, питання, які повинні відображатися в обліковій політиці, закріплені в законодавчих актах, однак різного рівня. У нашій країні дані питання регулюються листом Міністерства фінансів України, а в Угорщині – основним нормативним документом – Законом.

Лист МФУ від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику» визначає наступні питання:

- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- застосування окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методи амортизації необоротних активів;
- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- використання 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- періодичність (період) зарахування сум до оцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів;
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- застосування сегментів, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядок визначення ступеню завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дата визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;
- база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
- переоцінка необоротних активів;
- періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- застосування окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства.

А в Угорщині ж Закон визначає більш глобальніші питання, а саме: форми звітності; причини та умови застосування підприємницького року відмінного від календарного; форми балансу, звіту про фінансові результати, про розширення чи звуження статей балансу; зміст та структура додатків до звітності; зміст плану рахунків та правил документування; застосування оцінки за ринковою вартістю; амортизаційна політика; курс, обраний для оцінки статей в іноземній валюті; поточний облік запасів; оцінка запасів власного виробництва; класифікація зобов'язань; часові відмежування, їх склад та структура; створення цільових резервів, визначення їх величини; критерії застосування поняття помилки значної суми, помилки незначної суми, суттєвої помилки; односумове списання основних засобів, майнових прав та продуктів інтелектуальної діяльності, первісна вартість яких не перевищує 100 тис. форинтів; стійкість та значимість при розрахунку понадпланової амортизації; запаси, які мають малу вартість; визначення курсових різниць при оцінці засобів та зобов'язань в іноземній валюті; визначення розміру ліквідаційної вартості; методи оцінки активів при купівлі підприємства; вартісну межу впливу на фінансовий результат надзвичайних статей; строки відображення в обліку інших господарських операцій.

Формування облікової політики щодо основних засобів є одним з найважливіших і принципових етапів складання наказу про облікову політику, від чого залежить визначення фінансового результату діяльності підприємства. Питання, пов'язані з формуванням облікової політики, знайшли відображення в роботах вітчизняних та іноземних науковців і практиків. Серед вітчизняних фахівців, які досліджували питання облікової політики – В. Гаврилюк, В. Жук, М. Михайлов, Н. Боярко, О. Бірюк, О. Подолянчук, Т. Кучеренко, І. Чалий, Л. Пантелейчук, Т. Барановська та ін. Проте більшість авторів розглядають загальні питання формування облікової політики підприємства. Ми ж сконцентрували увагу на елементах облікової політики щодо основних засобів.

У підручнику за редакцією В.М. Гаврилюка, В.М. Жука і М.Г. Михайлова виокремлюються чотири елементи облікової політики підприємства щодо основних засобів [8]: встановлення терміну корисного використання основних засобів; вибір методу нарахування амортизації; переоцінка основних засобів; визначення вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних

матеріальних активів. Крім того, на нашу думку, слід конкретно визначити наступні елементи облікової політики щодо необоротних активів, зокрема основних засобів (рис. 2).

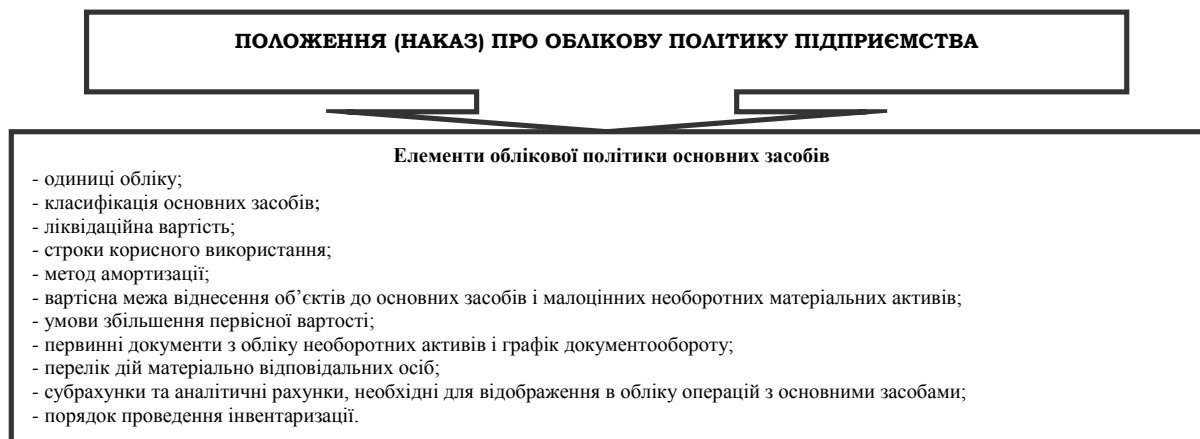


Рисунок 2. Елементи облікової політики основних засобів

Положення облікової політики щодо основних засобів включає декілька ключових моментів, а саме встановлення підприємством: тривалості операційного циклу, межі, що розділяє основні засоби і малоцінні необоротні матеріальні активи; термінів використання і визначення ліквідаційної вартості кожного об'єкта основних засобів; оптимальної амортизаційної політики.

Для кожного об'єкту основного засобу слід визначити строк його корисного використання, враховуючи різні фактори: прогнозований фізичний і моральний знос, можливе використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності, обмеження правового характеру щодо термінів використання об'єкту, наміри підприємства щодо строків використання та ін.

ВИСНОВКИ. Облікова політика суб'єкта господарювання відіграє важливу роль в ефективному управлінні ним та його функціонуванні, оскільки від того наскільки правильно організований обліковий процес на підприємстві залежить правильність його ведення.

Нами визначено основні фактори, які слід враховувати при закріпленні елементів облікової політики підприємства та складання наказу, серед яких основними є форма власності, організаційна структура, вид діяльності, оподаткування тощо.

Розгляд зарубіжного досвіду у сфері бухгалтерського обліку, зокрема щодо питань формування облікової політики, показав, що доцільним є впровадження обов'язкового складання наказу про облікову політику в момент реєстрації підприємства або на протязі певного періоду після його реєстрації, що підвищить ефективність облікового процесу.

Положення (наказ) про облікову політику повинен відображати та регулювати всі питання, які не регулюються на законодавчому рівні або є можливість вибору з декількох альтернативних варіантів. Тому для уникнення непорозумінь та помилок слід в даному документі передбачити такі питання щодо основних засобів як одиниці обліку, класифікація основних засобів, ліквідаційна вартість, строки корисного використання, метод амортизації тощо. Це дасть можливість бухгалтеру чітко вести облік вищезазначених активів.

СПИСОК ДЖЕРЕЛ

1. Могилова М.М. Формування облікової політики основних засобів сільськогосподарських підприємств / М.М. Могилова // Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК: [у 4 част.]; за редакцією П.Т. Саблука. Частина 3. – К., 2001. – 511 с. – С. 347.

2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України” від 16 липня 1999 року № 996-XIV-ВР (за змінами і доповненнями)

3. Климова М.А. Бухгалтерское дело: [учеб. пособие] / М.А. Климова. – М.: ИНФРА-М, 2004. – 200 с.

4. 2000 évi C. törvény “A számvitelről” (2000. szeptember 5.). [Електронний ресурс] / Magyar Pénzügyminisztérium. – Режим доступу: www.penzugyminiszterium.hu

5. Сисоєва І.М. Облікова політика як складова інформаційних ресурсів підприємства: матеріали міжнародної науково-практичної конференції [“Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”] (Тернопіль, 21-22 листопада 2007 року) / І.М. Сисоєва. – Тернопіль, 2007. – С. 368-372.

6. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник [для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л.; за редакцією д.е.н., проф. Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 528 с.

7. Ловінська Л.Г. Концепція облікової політики підприємств у сучасних умовах господарювання / Л.Г. Ловінська // Вісник. Економіка. – К.: Київський національний університет ім. Тараса Шевченка. – 2001. – Вип. 54. – 78 с. – С. 13-15.

8. Облікова політика підприємства: [навч. пос.] / [за ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г.]. – К.: Видавництво ТОВ “Юр-Агро-Веста”, 2007. – 326 с.

9. Lentner Cs. A magyar számviteli szabályozás adaptálásának aktualis lehetőségei Ukrajna gyakorlatába: Konferenciakiadvány a Magyar Tudomány Ünnepe 2009 tiszteletére (Budapest, 5-16 november 2009) / Cs. Lentner, F. Butynets, V. Semjon / Budapesti Gazdasági Főiskola. – Budapest: BGF, 2009. – pp. 165-175.