

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА**Сидоренко І. В., Сопільник А. О.**

Рассмотрены теоретические и практические вопросы формирования учетной политики предприятий субъектами хозяйствования Украины. Исследована сущность, цель и определены основные этапы формирования учетной политики предприятия. Уточнена суть категории «учетная политика предприятия». Доказана необходимость формирования учетной политики в соответствии с современными условиями хозяйствования. Определены отдельные элементы учетной политики предприятия в части запасов. С целью повышения эффективности функционирования учетной политики предложены рекомендации относительно ее разработки и сферы применения. Определены научно-теоретические предпосылки дальнейшего реформирования бухгалтерского учета и формирования учетной политики.

Розглянуто теоретичні та практичні питання формування облікової політики підприємств суб'єктами господарювання України. Досліджено сутність, мета й визначені основні етапи формування облікової політики підприємства. Уточнено суть категорії «облікова політика підприємства». Доведено необхідність формування облікової політики відповідно до сучасних умов господарювання. Визначено окремі елементи щодо відображення в обліковій політиці підприємства запасів. З метою підвищення ефективності функціонування облікової політики запропоновано рекомендації щодо її розробки й сфери застосування. Визначено науково-теоретичні передумови подальшого реформування бухгалтерського обліку й формування облікової політики.

The article is dedicated to the theoretical and practical issues of accounting policy development at the enterprises by economic entities of Ukraine. The nature, purpose and main stages of the accounting policy of an enterprise are investigated. The essence of concept «accounting policy of an enterprise» has been clarified. Necessity of accounting policy in accordance with the modern business environment are proved. Separate elements of resources of the accounting policy of an enterprise are defined. The recommendations for the development of the efficiency of the functioning of accounting policy are proposed. Scientific-theoretical preconditions of the further reforming of accounting and formation of an accounting policy are opened.

Сидоренко І. В.

ассистент кафедры «Учет и аудит» ДГМА
iriska-1905@yandex.ru

Сопільник А. А.

студент ДГМА

УДК 657.221:657.6

Сидоренко І. В., Сопільник А. О.

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ: ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА

Зміни в системі економічних відносин зумовили необхідність реформування бухгалтерського обліку в Україні, його пристосування до нових умов господарювання. Наслідком впроваджених змін є залучення із зарубіжної практики значної кількості якісно нових понять та явищ, до яких належить і облікова політика підприємства. Ефективне функціонування облікової політики передбачає не лише її механічне перенесення у вітчизняну практику і нормативне закріплення. Необхідним є вивчення механізму функціонування, можливостей адаптації до історично сформованих традицій, особливостей менталітету та української дійсності. Аналітична робота повинна передувати впровадженню того чи іншого інструменту, проте динамізм процесів реформування зумовлює сучасний стан – відсутність відчутного ефекту від більшості запозиченого із зарубіжної практики [1].

Облікова політика підприємства – це, насамперед, політика власника (власників) або уповноваженого органу, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів, тому саме він вирішує хто із суб'єктів обліку буде формувати облікову політику в підсистемах фінансового й управлінського обліку [2].

Аналіз практики формування та застосування облікової політики підприємств дозволив встановити, що в сучасних умовах процесу її формування приділяється недостатня увага як з боку працівників бухгалтерської служби, так і з боку власників та адміністрації підприємства.

Отже, необхідність розробки науково обґрунтованих рекомендацій щодо формування та реалізації облікової політики підприємств, її трактування й адаптації відповідно до історично сформованих особливостей національної системи бухгалтерського обліку, а також потреба у вирішенні ряду питань практичного характеру зумовили актуальність дослідження.

Значний вклад у розвиток теорії бухгалтерського обліку та методології облікової політики зробили вітчизняні вчені, зокрема: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, А. М. Герасимович, С. Ф. Голов, В. Г. Лінник, З. В. Гуцайлюк, В. П. Завгородній, М. В. Кужельний, О. М. Петрук [1], В. В. Сопко, М. С. Пушкар [3], О. А. Петрик, І. В. Рузмайкіна [4], С. В. Свірко, І. Д. Фаріон, П. Я. Хомин, В. Г. Швець, М. Г. Чумаченко, В. О. Шевчук, а також зарубіжні науковці: І. Ансофф, А. С. Бакаєв, Л. А. Бернстайн, М. Ф. Ван Бреда, М. І. Кутер, К. Р. Макконел, М. Р. Метьюс, Б. Нідлз, В. Ф. Палій, М. Портер, Е. С. Хендріксен, А. Д. Шеремет, Л. З. Шнейдман та інші.

Незважаючи на цінність результатів цих досліджень, слід відзначити, що створення цілісної системи облікової політики в Україні для суб'єктів господарювання не завершено, потребують удосконалення теоретичні, методологічні і організаційні засади створення єдиної концепції, визначення її суті, цілей та застосування в практичній діяльності.

Метою статті є обґрунтування необхідності формування облікової політики відповідно до сучасних умов господарювання, а також розробка пропозицій щодо вдосконалення облікової політики на підприємствах вугільної промисловості України.

Головні передумови формування облікової політики зведено до наступного. У ринкових умовах господарювання та розвитку міжнародних економічних відносин виникають альтернативні варіанти організації обліку з багатьох напрямів господарської діяльності, які суб'єкти господарювання мають право вирішувати самостійно у межах обраної облікової політики. При формуванні облікової політики запропоновано відділити загальну політику регламентації бухгалтерського обліку від регламентації, яка здійснюється безпосередньо

підприємством в межах загальних принципів і нормативно-правових актів держави. Така необхідність зумовлена постійними змінами умов функціонування підприємства у зовнішньому середовищі, які призводять до розширення або змін видів діяльності та організаційно-правових форм ведення бізнесу.

Формування облікової політики підприємства залежить від інтересів різних груп користувачів облікової інформації і є одним з важливих етапів життєдіяльності підприємства в ринкових умовах господарювання, адже від прийнятої облікової політики залежить не тільки фінансовий результат, а й фінансовий стан підприємства. Повне та правдиве подання інформації про фінансові результати і фінансовий стан підприємства у фінансовій звітності в значній мірі залежить від рівня формування та застосування облікової політики, яка б враховувала умови діяльності підприємства, організаційно-технологічні особливості тощо. Від уміло сформованої облікової політики залежить ефективність управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу.

Кожне підприємство встановлює облікову політику самостійно виходячи зі своєї структури, галузі та інших особливостей діяльності. Разом з тим, облікова політика підприємства не повинна суперечити Закону про бухгалтерський облік та чинним П(С)БО. Також має бути дотримано одну найважливішу умову – єдність облікової політики на підприємстві. Це означає, що принципи, методи та процедури, передбачені обліковою політикою підприємства, повинні безапеляційно застосовуватися всіма його філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами незалежно від місця їх розташування.

Оскільки загальна система обліку включає підсистеми фінансового, управлінського і стратегічного обліку, то виходячи з цього, облікова політика повинна бути єдиною для облікового процесу підприємства та враховувати вимоги різних користувачів облікової інформації. За наявності відмінностей у правилах ведення у вказаних підсистемах обліку, працівники облікового апарату спільно з керівництвом підприємства визначають окремі елементи для кожного об'єкта облікової політики з підсистем обліку.

Таблиця 1

Основні етапи розробки облікової політики [3]

Номер етапу	Характеристика етапу
1	Визначення об'єктів бухгалтерського обліку, по відношенню до яких повинна бути розроблена облікова політика
2	Виявлення, аналіз, оцінка та ранжування факторів, під впливом яких здійснюється вибір способів ведення бухгалтерського обліку
3	Вибір і обґрунтування вихідних положень побудови облікової політики
4	Ідентифікація потенційно придатних для застосування підприємством способів ведення бухгалтерського обліку для кожного об'єкта обліку
5	Вибір способів ведення бухгалтерського обліку, придатних для застосування на підприємстві
6	Оформлення обраної облікової політики

Необхідність формування якісної облікової політики на підприємствах вугільної промисловості обумовлена тим, що вугільна промисловість є однією з найбільш великих галузей народного господарства України. Частка вугілля становить не менш 94–96 % у загальному

обсязі споживаних власних енергоносіїв країни. Забезпечення необхідної й достатньої кількості вугілля, що добуває, є гарантією енергетичної незалежності держави. У цьому зв'язку можна стверджувати, що економіка вугільної промисловості істотно визначає рівень економічного розвитку народного господарства України.

Як визначалося вище, облікова політика підприємства повинна застосовуватися таким чином, щоб фінансова звітність повністю відповідала вимогам Закону про бухгалтерський облік й кожному конкретному П(С)БО. У зв'язку з чим зауважимо, що при існуванні протиріч у вимогах до ведення обліку й розкриттю інформації у фінансовій звітності між МСФЗ та П(С)БО пріоритет віддається МСФЗ.

Виходячи з цих передумов фінансова звітність для підприємств вугільної промисловості :

- для цілей, передбачених законодавством України, складається у форматі, затвердженому національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- для інших цілей складається у форматі, передбаченому МСФЗ.

В комплексі напрямків з вдосконалення бухгалтерського обліку особлива роль приділяється формуванню повної та достовірної інформації про наявність, рух і використання матеріальних ресурсів підприємства. Від побудови обліку матеріальних ресурсів залежить величина таких показників діяльності підприємства, як собівартість і прибуток.

Визначимо окремі елементи щодо відображення в обліковій політиці підприємства запасів.

На дату звітності вартість всіх видів запасів у балансі відбивається за меншою із двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Запаси відбиваються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їхня ціна знизилася або вони зіпсовані, застаріли або іншим способом втратили первісно очікувану економічну вигоду. Рішення про уцінку до чистої вартості реалізації приймається діючою інвентаризаційною комісією з подання робочих інвентаризаційних комісій відповідно до результатів інвентаризації.

Зазначимо положення щодо обліку неліквідних, застарілих і запасів, що знецінилися, які потребують відображення в наказі про облікову політику підприємства.

На дату складання фінансової звітності підприємство списує запаси до чистої вартості реалізації у випадку, якщо ціна на запаси зменшилася у зв'язку з їхнім ушкодженням, частковим або повним старінням, або внаслідок зміни ринкових цін або збільшилися можливі витрати на завершення або на здійснення продажу, або запаси визнаються неліквідними, неходовими або застарілими.

Відповідне списання відбивається:

- відповідно до П(С)БО за статтею «Інші операційні витрати»;
- відповідно до МСФЗ в рядку «Сторно/(Нарахування) резерву на товарно-матеріальні запаси».

Списання проводиться за кожним номенклатурним номером. Подальший облік списаних сум ведеться на забалансових рахунках.

При відсутності інформації про чисту вартість реалізації кожного конкретного номенклатурного номеру ТМЦ, пропонується застосовувати підхід відповідно до розрахунків списання, наведений у табл. 2.

При наявності інформації про чисту вартість реалізації кожного конкретного номенклатурного номеру (або номенклатурної групи), передбачає застосування наступного підходу: чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів вирахуванням з очікуваної ціни реалізації очікуваних витрат на завершення виробництва й збут. Дані про величину чистої вартості реалізації надаються відповідними службами підприємства, і після затвердження керівництвом надаються до бухгалтерії.

Таблиця 2

Розрахунок резерву списання запасів відповідно до рівня оборотності

Клас	Рівень оборотності запасів	% резерву
1	Зберігаються на складі до 12 місяців або при відсутності інформації про строк зберігання на складі показник оборотності запасів ≥ 1	0
2	Зберігаються на складі від 12 до 24 місяців або при відсутності інформації про строк зберігання на складі показник оборотності запасів $\geq 0,5 < 1$	30
3	Зберігаються на складі від 24 до 36 місяців або при відсутності інформації про строк зберігання на складі показник оборотності запасів $\geq 0,33 < 0,5$	50
4	Клас запасів, призначений для списання. Зберігаються на складі довше 36 місяців або при відсутності інформації про строк зберігання на складі показник оборотності запасів $< 0,33$	100

У ситуації, коли запаси відносяться до одного асортименту виробів, які мають однакове призначення, і які практично не можуть бути оцінені окремо від інших статей, можливе списання відносно згрупованих статей. Зміна суми резерву, на яку вартість запасів перевищує їхню чисту ціну реалізації, відноситься на витрати звітного періоду:

- відповідно до П(С)БО за статтею «Інші операційні витрати»;
- відповідно до МСФЗ – як складова собівартості в рядку «Ефект визнання запасів за чистою ціною продажу».

Оцінка чистої вартості реалізації проводиться щокварталу.

У випадку, якщо обставини, що викликали уцінку запасів нижче собівартості, більше не існують, запаси, які раніше було уцінено до чистої вартості реалізації, дооцінюються, але не вище колишньої собівартості.

Сума дооценки визнається:

- відповідно до П(С)БО за статтею «Інші операційні витрати»;
- відповідно до МСФЗ в рядку «Сторно/(Нарахування) резерву на товарно-матеріальні запаси».

Запаси, оцінені за чистою вартістю реалізації, розкриваються у примітках до фінансової звітності.

ВИСНОВКИ

Отримане теоретичне обґрунтування необхідності формування єдиної облікової політики для облікового процесу підприємства та врахування вимог різних користувачів облікової інформації. Представлено основні етапи розробки облікової політики на підприємстві. Розроблено практичні рекомендації з реалізації облікової політики підприємства щодо запасів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія / О. М. Петрук. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 420 с.
2. Житний П. Є. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–10.
3. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260 с.
4. Рузмайкіна І. В. Формування облікової політики підприємства: принципи, проблемні питання, критерії оцінки варіантів / І. В. Рузмайкіна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 8(51). – С. 32–38.

Стаття надійшла до редакції 08.11.2011 р.