

УДК 631.130
© 2013

І.П. ПРИХОДЬКО,
доктор наук
з державного управління

Г.Є. ПАВЛОВА,
кандидат економічних наук

ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Обґрунтовано основні підходи до визначення ролі і місця облікової політики підприємства в системі інформаційного забезпечення підприємств та узагальнення базових принципів її формування для цілей ефективного управління.

В умовах становлення України в ринкових відносинах бухгалтерський облік перетворюється на засіб забезпечення користувачів високоякісною обліковою інформацією для прийняття економічних рішень. І для досягнення єдності показників діяльності в суспільстві загальне методологічне керівництво бухгалтерським обліком здійснюється за загальноприйнятими у світовій практиці принципами обліку та на законодавчій основі. Зростання вимог до бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та постіндустріального суспільства потребує перегляду його теоретичних основ, зокрема в частині формування облікової політики підприємств.

Визначення поняття “облікова політика”, принципів її формування та ролі в системі управління залишається найбільш дискусійним питанням. Аналіз спеціальної літератури свідчить про те, що автори О.В. Филиппок, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, В.Г. Швець, Т.В. Барановська, С.Г. Міщенко, Г.М. Давидов прибічники різних підходів до формування облікової політики, пропонують неоднакові визначення даної дефініції, висловлюють протилежні погляди щодо її ролі в інформаційному забезпеченні фінансово-господарської діяльності підприємств.

Метою дослідження є обґрунтування державного управління обліковою системою та звітністю, детальний аналіз сучасних принципів формування облікової політики та її ролі в системі управління.

Завдання дослідження: дослідити зміст та сутність функціональних обов'язків органів державного управління обліковою системою; виявити рівні організації облікової політики та класифікувати їх; встановити структуру нормативно-правового регулювання бухгалтер-

ського обліку з визначенням рівнів; конкретизувати регламентуючі принципи, організаційні процедури та методи облікової політики.

У статті використано історичний та логічний методичні прийоми для дослідження еволюції постановки проблеми та наступності її вирішення, порівняльного аналізу підходів вітчизняних та зарубіжних науковців до визначення поняття “облікова політика” та її принципів формування.

Результати досліджень та їх обговорення. Облікова політика може формуватися на двох рівнях. *Макрорівень* – передбачає формування політики державних органів щодо розвитку обліку в Україні, а саме: визнання країною міжнародних бухгалтерських стандартів та впровадження їх в національну систему обліку, вирішення питань відносно рівня регламентації обліку, розробка національного плану рахунків та затвердження форм звітності, методичне та організаційне керівництво системою обліку в країні, сприяння підготовці кадрів та розвиток наукових досліджень з обліку, програма книговидання, забезпечення методичною літературою бухгалтерів-практиків.

Мікрорівень – то є політика конкретного підприємства зі забезпечення надійності фінансової звітності: робочий план рахунків бухгалтерського обліку, форми первинних облікових документів, порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань, методи оцінки активів та зобов'язань, правила документообігу і технологія обробки облікової інформації, порядок контролю за господарськими операціями, інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку [3].

Організація і ведення бухгалтерського обліку на підприємствах здійснюється згідно зі Законом України “Про бухгалтерський облік і

фінансову звітність в Україні”. Саме цей закон визначає, з якою метою втілюється державне регулювання обліку та звітності, зокрема:

- ♦ створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які є обов’язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;

- ♦ удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності [6, 9].

Функції державного регулювання облікової системи України реалізуються через систему органів державної влади та державного управління (таблиця).

Охарактеризуємо детальніше нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Встановлена структура нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку складається з п’яти рівнів (рисунок) [2].

На першому рівні даної структури головним є Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності в державі і має п’ять розділів. З появою цього документа підприємства отримали можливість самостійно обирати форму організації обліку, форму ведення бухгалтерського обліку, визначати облікову політику підприємства [1].

На другому рівні – норми бухгалтерського обліку встановлюються наказами, постановами Кабінету Міністрів України, іншими урядовими органами. Приклади: Указ Президента України “Про перехід України до загальноприйнятого у міжнародній практиці системи обліку та статистики”; Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження програми реформування системи обліку і звітності”, інші закони та кодекси України.

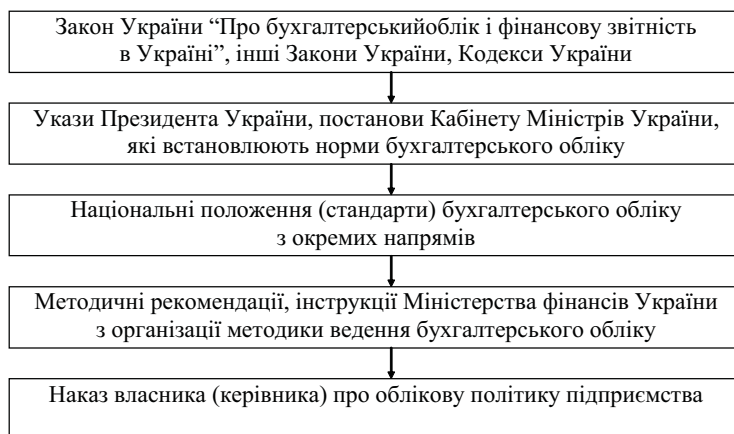
На другому рівні визначаються принципи облікової політики, необхідні для використання під час розробки третього і четвертого рівнів.

Третій рівень регулюється національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, кожне з яких являє собою нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечить міжнародним стандартам.

Методичні рекомендації та інструкції з бухгалтерського обліку становлять собою четвертий рівень нормативно-правового забезпечення організації бухгалтерського обліку в Україні. Приклади: лист Міністерства фінансів України “Про облікову політику” від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 [3]; інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського

Характеристика основних органів державного управління обліковою системою

| Орган управління | Функціональні обов’язки |
|--|---|
| Кабінет Міністрів України | Організація єдиної системи бухгалтерського обліку України |
| Міністерство фінансів України | Регулювання загальних питань методології бухгалтерського обліку, фінансової звітності та облікової політики |
| Методологічна рада з бухгалтерського обліку | Дорадчий орган при Міністерстві фінансів, до складу якого входять висококваліфіковані науковці, спеціалісти міністерств і відомств, підприємств і організацій України |
| Державний комітет статистики України, Департамент фінансового забезпечення бухгалтерського обліку та звітності | Загальне керівництво системою обліку і статистики держави: розробка та затвердження форм звітності, порядку їх складання і подання; регламентація первинного обліку стосовно всіх галузей економіки; розробка єдиних показників, за якими здійснюється облік |
| Управління методологією бухгалтерського обліку | Розробка та впровадження єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності; вдосконалення бухгалтерського обліку і приведення його у відповідність до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності; розробка та затвердження в установленому порядку національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку; планів рахунків та інструкцій з їх застосування підприємствами; типових форм реєстрів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, методичних рекомендацій та інших нормативно-методичних документів з питань обліку і звітності |
| Державне казначейство України та НБУ | Регламентація бухгалтерського обліку бюджетних установ та банків |



Структура нормативно-правового регулювання обліку

обліку; інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків; інструкція зі статистики заробітної плати; інструкція про службові відрядження в межах України і за кордон та інші.

П'ятим рівнем нормативно-правового регулювання організації обліку є наказ, головним призначенням якого є організація бухгалтерського обліку відповідно до законодавства та вимог управління в межах організаційної системи власника, його діяльності.

Звернемо увагу на п. 5 ст. 8 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні". У ній стверджується, що кожне підприємство самостійно визначає власну облікову політику, виходячи з прийнятих у нашій країні законодавчих актів та нормативних документів. Тому сьогодні особливого значення набувають питання нормативно-правового забезпечення саме формування облікової політики [5].

Зазначимо, що оформлена розпорядчим документом облікова політика не повинна суперечити жодному документу вищих рівнів.

Вивчення стану нормативно-правового регулювання облікової політики дозволяє зробити висновок про те, що в Законі України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", П(с)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" та П(с)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" розкрито лише деякі положення щодо облікової політики, зокрема:

- надане визначення облікової політики; передбачена самостійність встановлення облікової політики підприємством;

- встановлено порядок розкриття і внесення змін в облікову політику.

Проте в досліджуваних нормативних документах не зазначений сам механізм формування облікової політики, зокрема, хто несе відповідальність за її формування, в який термін вона має бути розроблена новоствореним підприємством, яким розпорядчим документом повинна оформлятися облікова політика [8].

У спеціальній літературі розглядаються різні варіанти вирішення викладених проблем. Зокрема, О.В. Филипчук пропонує створити на основі МСБО 1 та ПБУ 1/98 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку "Облікова політика", відокремивши в ньому такі розділи: загальні положення, формування, розкриття та зміна.

Облікова політика підприємства є системою принципів, методів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, що розробляється на основі аналізу фінансово-економічної діяльності господарюючого суб'єкта і відповідає його фінансовим цілям. Основною метою облікової політики є забезпечення якісною і кількісною обліково-економічною інформацією про основні засади фінансово-господарської діяльності підприємства, яка використовується для складання і подання науково обґрунтованої фінансової звітності. Теоретичною основою облікової політики є положення теорії бухгалтерського обліку з проблем збирання даних, обробки та агрегування інформації в регістрах бух-

галтерського обліку, використання облікових процедур (оцінка, відображення на рахунках, ведення синтетичного та аналітичного обліку, способи виявлення і усунення помилок, правила складання балансу та звітності тощо) [10].

На нашу думку, облікову політику підприємства доцільно формувати за такими етапами:

1) організаційний – створення відповідного виконавчого органу та закріплення за його фахівцями обов'язків і повноважень;

2) підготовчий – визначення стратегічних і тактичних напрямів господарської діяльності підприємства і об'єктів обліку;

3) етап вивчення зовнішніх умов господарювання;

4) етап вибору елементів облікової політики підприємства, розробка порядку інформаційного забезпечення процесу формування облікової політики;

5) підсумковий – затвердження базисного та складання поточного розпорядчого документів про облікову політику, її впровадження та контроль за дотриманням.

Наказ про облікову політику жодного разу не має перетворюватися на просту формальність. Він має бути нормативним документом, що, регламентує принципи, організаційні процедури та методи облікової політики з огляду на особливості господарської діяльності конкретної мікроекономічної системи.

Ефективне функціонування системи облікової політики підприємства неможливе без дотримання певних принципів її побудови. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996 та пункт 18 П(С) БО I висвітлюють основні з цих принципів:

- *обачність* – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат та завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

- *повне висвітлення* – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні і потенційні наслідки господарських операцій і подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- *автономність* – активи і зобов'язання кожного підприємства, що розглядається як юридична особа, існують відособлено від активів і зобов'язань як його власників, так і сторонніх осіб, які не повинні відображатися у фінансовій звітності такого підприємства;

- *послідовність* – прийнята облікова політика застосовується постійно, з року в рік;

- *безперервність* – діяльність підприємства триватиме надалі; саме з цього припущення оцінюються активи і зобов'язання підприємства;

- *нарахування та відповідність доходів і витрат* – доходи повинні відображатися у тому періоді, в якому відображаються витрати, пов'язані з їх отриманням;

- *превалювання змісту над формою* – відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій відповідно до їх суті, а не тільки за юридичною формою;

- *історична (фактична) собівартість*;

- *єдиний грошовий вимірник* – усі операції повинні бути відображені у національній валюті – гривня;

- *періодичність* – діяльність підприємства для цілей складання фінансової звітності розподіляється на певні періоди часу.

Однак, за сучасних умов господарювання, облікова політика покликана виконувати не лише власне функції обліку та формування звітності, а й забезпечувати інші функції управління – планування, економічного аналізу, контролю та прогнозування. Тому при розробці облікової політики слід дотримуватися не тільки специфічних принципів бухгалтерського обліку, а й загальнонаукових, які пропонує П.Є. Житний [4]:

1) *системність* – облікова політика розглядається як штучно створена складова виробничої системи, що виконує функції, пов'язані зі збиранням, класифікацією, обробкою, аналізом і формуванням різних видів облікової інформації для визначення економічної ідеології підприємства;

2) *комплексність* – передбачає вивчення і оцінку події не з позиції окремих ізольованих причин, а за сукупним впливом на господарську систему технічних, економічних, соціальних, екологічних, політичних та інших значимих чинників;

3) *наукова обґрунтованість* – узгодженість з дією науково-технічного прогресу, законів економічного розвитку суспільства, з концепцією державної політики, нормативно-правовою базою;

4) *ефективність, планованість та динамізм* – спрямування облікової політики на розв'язання не лише поточних, а й довгостро-

кових стратегічних завдань розвитку підприємства за умов існування ефективних альтернативних варіантів досягнення тієї чи іншої мети;

5) *профілактика* – виконує запобіжну функцію, створюючи умови для своєчасного інформування управлінського персоналу підприємства про відхилення від планових чи нормативних величин витрат та результатів діяльності, для можливої корекції управлінських рішень;

6) *принцип "селекції"* – прогнозує, що інформація, яка надається на кожному рівні виробничі системи, має бути необхідною і суттєвою для прийняття управлінських рішень;

7) сумісність особистих, регіональних і державних інтересів [4].

Крім того, наведений перелік необхідно доповнити такими принципами:

♦ *своєчасність* – господарські операції і події повинні бути відображені в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності підприємства в тому періоді, в якому вони були здійснені.

♦ *несуперечливість* – забезпечення тотожності даних аналітичного обліку відповідним рахункам синтетичного обліку на кінець останнього календарного дня кожного місяця, а показників фінансової звітності – даними синтетичного і аналітичного обліку [7].

♦ *раціональність* – переваги і вигоди, які отримані з інформації, повинні перевищувати витрати, пов'язані з її отриманням.

Висновки

Система бухгалтерського обліку в Україні характеризується державною формою управління та регулювання. Функції державного регулювання облікової системи реалізуються через систему органів державної влади та державного управління. Головним органом державного регулювання обліку є Кабінет Міністрів України, його структурний підрозділ – Міністерство фінансів, у складі якого діє Методологічна рада з бухгалтерського обліку.

В Україні нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку складається з п'яти рівнів.

Проте нормативно-правове регулювання облікової політики в Україні не є досконалим, а тому потребує подальшого розвитку з урахуванням норм міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Таким чином, облікова політика підприємства – це не лише номінальне визначення основних засад обліку, а важлива складова господарської практики, яка обумовлена вимогами сьогодення і має здійснюватися з урахуванням загальнонаукових і специфічних принципів бухгалтерського обліку, доречність застосування яких наведена у статті.

Бібліографія

1. *Бачинський В.І.* Проблеми структури інформаційної системи господарського обліку та шляхи їх вирішення / *В.І. Бачинський, В.С. Загорський* // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – Вип. 16. – С. 9–15. – (Серія економічна).
2. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія / *Бутинець Ф. Ф.* – Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2003. – Ч. 2. – 524 с.
3. *Облікова політика: навч. посіб.* / [Савченко В.М., Пальчук О.В., Саловська Л.В. та ін.]; за ред. Г.М. Давидова. – К. : Знання, 2010. – 479 с.
4. *Житний П.Є.* Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / *П.Є. Житний* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3 – С. 3–10.
5. *Малюга Н.М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методичні основи / *Н.М.*

Малюга. – Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2006. – 84 с.

6. *Палий В.Ф.* Актуальні питання теорії бухгалтерського учета / *В.Ф. Палий* // Бухгалтерський учет. – 2005. – № 3. – С. 45–48.

7. *Петрук М.О.* Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку / *О.М. Петрук.* – Житомир : Вид-во ЖДТУ, 2005. – 420 с.

8. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) / *М.С. Пушкар.* – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 422 с.

9. *Соколов Я.В.* Основи теорії бухгалтерського учета / *Я.В. Соколов.* – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

10. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік. Основи теорії та концептуальні засади побудови: навч.-метод. посіб. / *Сопко В.В., Сопко О.В.* – К. : Знання, 2002. – 231 с.

Рецензент – доктор економічних наук, професор *Л.Ю. Мельник*