

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ НА ОСНОВІ ОРГАНІЗАЦІЙНО-ТЕХНОЛОГІЧНИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ ДІЯЛЬНОСТІ

Досліджено суть облікової політики підприємства, її складових, структуру у взаємозв'язку із організацією обліку. Виявлено проблемні питання нормативно-правового регулювання облікової політики в Україні, розроблено рекомендації з їх усунення. Визначене місце організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств у формуванні облікової політики

Ключові слова: облікова політика підприємства, організація обліку, організаційно-технологічні особливості діяльності

У той час, коли національне законодавство України створює правові підстави у здійсненні підприємствами господарської діяльності, визначає обов'язковість її відображення в бухгалтерському обліку на основі встановлених принципів, а також надає можливість суб'єктам господарювання самостійно обирати методи ведення бухгалтерського обліку, для підприємств виникає необхідність розробки методики обліку, що найбільш повно відповідатиме особливостям їх діяльності. Мова йде про вибір певних правил, способів і прийомів обліку, що забезпечують обліковий процес та відображають ідеологію діяльності підприємства.

Дослідженню теоретичних аспектів формування облікової політики присвятили свої праці ряд вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких М.Т. Білуха, І.А. Белобжецький, Ф.Ф. Бутинець, А.Г. Загородній, В.А. Дерій, М.В. Кужельний, В.Б. Моссаковський, С.А. Ніколаєва, М.С. Пушкар, В.В. Новодворська, Н.В. Смірнова, Т.Г. Степанова, О.В. Чумак, ін. Проте не усі питання залишились розкритими, а результати проведених досліджень релевантними на сьогодні у зв'язку із зміною умов господарювання, що й зумовлює актуальність обраної теми дослідження.

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" облікова політика є сукупністю принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання фінансової звітності [21]. Необхідність застосування облікової політики пов'язана із захистом інтересів користувачів фінансової інформації підприємств, оскільки від обраних методів і процедур обліку залежить достовірність і повнота складеної на його основі звітності, зокрема показників, які характеризують фінансовий та майновий стан підприємства, результати діяльності.

Термін "облікова політика" (англ. – accounting policies) офіційно почав використовуватись у міжнародній практиці з 1973 року, з'явившись у МСБО 1 "Розкриття облікової політики" та МСБО 5 "Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах". З 1997 року діє новий МСБО 1 "Подання фінансових звітів", виданий на базі цих стандартів, який містить вимоги до розкриття інформації в облікових політиках [13]. Варто відзначити також МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки", що розкриває відповідні питання [14], а також Концептуальну основу до міжнародних стандартів, що містить вимоги щодо

розкриття облікової інформації та практичні рекомендації із застосування стандартів, сприяє гармонізації стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних із висвітленням облікової політики у фінансових звітах.

У практиці українських бухгалтерів термін “облікова політика” набув поширення у кінці 80-х років минулого століття як переклад поданого у міжнародних стандартах, а з 1999 року цей термін був офіційно запроваджений Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”. Окремого єдиного нормативного документа з питань регулювання облікової політики – обрання, застосування, оформлення, внесення змін, відображення у фінансовій звітності – в Україні немає. Частково ці питання висвітлюються у різних нормативних документах (табл. 1)

Таблиця 1 Зіставлення міжнародних та вітчизняних нормативних документів із регулювання облікової політики

Міжнародне регулювання	Регулювання в Україні
Концептуальна основа	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”
МСБО 1 “Подання фінансових звітів”	П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”
МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”	П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”

Окрім самого визначення, поданого в Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, П(С)БО 1 [19] також містить деякі положення стосовно облікової політики, зокрема вказує на принципи розкриття облікової політики, аналогічні принципам оцінки статей звітності, визначеним у Законі № 996–XIV. Щоправда, у вказаних документах ті самі принципи наводяться у різній послідовності. Питання не є надто суттєвим, проте для покращення наочності й можливості порівняння принципів ми пропонуємо сформулювати єдиний перелік на основі певного логічного порядку.

У чинних документах державного регулювання відсутні чіткі вимоги щодо змісту облікової політики, ступеня деталізації інформації, форми її документального оформлення. Як наслідок, розкриття облікової політики у Примітках до річної фінансової звітності не відображає її суті.

П(С)БО 6 [20] також не повною мірою відповідає міжнародному аналогу, зокрема відносно таких важливих питань, як коригування залишків за статтями власного капіталу, а не лише нерозподіленого прибутку, прикладів облікових оцінок, необхідності обґрунтування суб'єктами господарювання змін облікової політики.

Звідси виникають непорозуміння й неузгодженість підходів до формування й використання облікової політики підприємствами на практиці, у тому числі у сфері ресторанного господарства. Ряд науковців (П.Я. Хомин [25], О.В. Филипюк [24], Ю.Б. Слободяник, Ю.О. Хоменко [23]) з метою усунення спірних моментів та посиляючись на міжнародний досвід, пропонують розробити такий документ у формі окремого П(С)БО. Крім того, оскільки на сьогодні не розроблено Концептуальної основи до П(С)БО, що ускладнює їх розуміння та застосування підприємствами облікової політики, необхідно зосередити увагу на розробці і цього важливого документу.

Повертаючись до законодавчого трактування суті облікової політики, слід відзначити його “поверхневість”, продиктовану у тому числі невизначеністю та нерозмежованістю понять “принципи”, “методи”, “процедури”, а також

незрозумілістю взаємозв'язків між ними. Усе це спричинило до виникнення різних точок зору у вітчизняній науці щодо визначення "облікової політики", її мети, складових елементів. Крім того, з метою повного дослідження дефініції доцільно розглянути і закордонні визначення даного поняття (табл. 2).

Таблиця 2 Основні дефініції поняття "облікова політика"

Джерело	Визначення облікової політики
1	2
С.В. Голов [9]	Сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання фінансової звітності
А.Н. Азрімян [4]	Обрана підприємством сукупність способів ведення бухгалтерського обліку у відповідності з особливостями його господарської діяльності, яка використовується постійно
С.М. Бичкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов [1]	Сукупність способів ведення бухгалтерського обліку і складання бухгалтерської звітності, обраних компанією, які відповідають умовам господарювання
Ф.Ф. Бутинець [5]	Система способів і прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, закріплена відповідним внутрішнім нормативним актом на визначений термін
М.Т. Білуха [3]	Спосіб ведення облікового процесу
Безруких П.С. [7]	Вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії)
Р.А. Алборов, А.С. Бакаєв [2] Л.З. Шнейдман, А.А. Єфремова [11]	Сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, що були обрані підприємством
А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Партин Г.О. [12]	Принципи та правила ведення бухгалтерського обліку в певній організації
М.П. Кондраков, М.С. Пушкар [28]	Сукупність форм та методів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві
Н.В. Секіріна, Ю.А. Оскірко [17]	Інструмент організації обліку на конкретному підприємстві, який включає сукупність способів та процедур ведення обліку, що були обрані, виходячи із встановлених вимог та особливостей діяльності підприємства
ПБУ 1/98 "Ученая политика организации" [18]	Прийнята організацією сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного вимірювання, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності
В.Д. Новодворский, Р.Л. Сабанин [6]	Сукупність усіх прийнятих в організації способів ведення бухгалтерського обліку
Т.М. Гусева, Т.Н. Шеина [10]	Вибрана організацією сукупність методичних та організаційних способів ведення бухгалтерського обліку
IAS 8 "Accounting policies, changes in accounting estimates, and errors" [20]	Конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів

Продовження табл. 2

1	2
ASC 250 "Accounting policies, changes in accounting estimates, and errors" [27]	Принципи обліку з метою складання звітності суб'єкта господарювання та методи їх застосування
Asish K. Bhattacharyya [26] P.C. Tulsian [28]	Конкретні принципи обліку і методи застосування цих принципів, прийняті суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів

Поняття "принципи", "методи" та "процедури" знаходяться в певній ієрархії один відносно одного. Принципом бухгалтерського обліку є правило, яким слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій, відображенні їх результатів у фінансовій звітності [21].

Метод бухгалтерського обліку – це система прийомів, що забезпечують отримання, обробку та надання облікової інформації [22]. Що ж до "процедури бухгалтерського обліку", таке визначення відсутнє як у вітчизняній, так і в зарубіжній науці. Існують окремі припущення вчених, за одним із яких (Г.А. Велш, Д.Г. Шорт) процедури бухгалтерського обліку є втіленням фундаментальних концепцій [8]. Інакше кажучи – детальними правилами, що забезпечують реалізацію облікового процесу – від відображення господарських операцій в первинних документах до складання фінансових звітів (табл. 3).

Таблиця 3 Взаємозв'язки між категоріями облікової політики

Принципи облікової політики	Автономності, безперервної діяльності, періодичності, єдиного грошового вимірника, історичної собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повноти висвітлення, обачності, превалювання сутності над формою, постійності.			
Методи бухгалтерського обліку	Хронологічне і систематичне спостереження	Вимірювання господарських засобів, процесів	Поточне групування	Підсумкове узагальнення
Прийоми бухгалтерського обліку	Документування	Оцінка	Рахунки	Баланс
	Інвентаризація	Калькулювання	Подвійний запис	Фінансова звітність
Процедури бухгалтерського обліку	Збір, пошук, реєстрація, перевірка інформації	Вимірювання, оцінка, розрахунок	Класифікація, обробка, часткове узагальнення	Повне узагальнення, зберігання інформації

Отже, принципів слід дотримуватись при застосуванні певних методів із виконанням відповідних процедур. Доречною, на наш погляд, є пропозиція П.Я. Хомина [25] відносно використання для визначення "облікової політики" поняття "система" замість "сукупність" із зазначенням взаємозв'язків між розглянутими вище категоріями.

Крім того, оскільки принципи розкриття облікової інформації є загальнообов'язковими правилами для усіх суб'єктів господарювання, виникає питання про доцільність їх включення до облікової політики як можливості вибору серед альтернативних способів ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності. Як бачимо, думки науковців з цього приводу розділились. Одні (С.Ф. Голов, А.Г. Загародній, Г.Л. Вознюк, інші) дотримуються традиційного підходу, визначеного законодавчо. Інші – не відносять принципи розкриття облікової інформації до облікової політики підприємств (М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, Є.І. Завідова, ін.). Останній підхід використовується і у Російській Федерації.

Очевидною є також практично цілковита ідентичність трактувань облікової політики, наведених в Законі України та міжнародних стандартах. При цьому сфера її застосування обмежується складанням фінансової звітності, орієнтованої, в основному, на задоволення потреб інвесторів, кредиторів.

Визначення вітчизняних науковців є значно ширшими від нормативних та охоплюють питання ведення й організації бухгалтерського обліку. Тому необхідно удосконалити діюче законодавство, у даному випадку щодо облікової політики, за рахунок впровадження пропозицій вчених, а міжнародні стандарти використовувати як орієнтир, а не копіювати їх.

Важливим питанням, невирішеним до кінця на сьогодні, є співвідношення понять “облікова політика” та “організація обліку”, що виникає із їх різних тлумачень. Одні вчені розглядають облікову політику як методичну складову організації обліку (В.В. Новодворська, І.В. Беспалько [15]), інші – організацію у складі облікової політики, що є складною системою (П.Я. Хомин), треті – максимально наближують ці поняття (Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга [5], Г.М. Давидов [16]), визначаючи їх в широкому розумінні.

На нашу думку, найбільш вірним є останній підхід, за яким облікова політика є не лише сукупністю методик з метою формування звітності, але й інструментом організації та управління бухгалтерським обліком на підприємстві (рис. 1)



Рис. 1 Структура облікової політики підприємства

В основі раціональної побудови бухгалтерського обліку, а також контролю на підприємствах знаходиться врахування специфіки їх діяльності, організаційно-технологічних характеристик. Необхідність повного відображення останніх визначає найбільш оптимальний варіант облікової політики.

Послідовність формування облікової політики підприємства можна представити у вигляді наступної схеми (рис. 2).

Етапи формування облікової політики підприємств	
I.	Встановлення предмету облікової політики відповідно до сукупності об'єктів бухгалтерського обліку (фактів господарської діяльності)
II.	Визначення факторів впливу на формування облікової політики (у т.ч. організаційно-технологічних особливостей – форма власності та організаційно-правова форма, вид діяльності, обсяги діяльності, система оподаткування, технічне забезпечення, рівень кваліфікації кадрів, ін.)
III.	Аналіз загально визначених припущень у побудові облікової політики з погляду виявленої сукупності факторів впливу
IV.	Вибір потенційно придатних для підприємства способів ведення бухгалтерського обліку
V.	Безпосередній вибір способів ведення бухгалтерського обліку для підприємства
VI.	Документальне оформлення облікової політики

Рис. 2. Послідовність формування облікової політики підприємства

На практиці при розробці облікової політики врахуванню особливостей діяльності конкретних підприємств не приділяється достатня увага. Тому поширеним є формальний підхід до створення та застосування облікових політик, що у свою чергу, знаходить відображення у неправильному документальному оформленні останніх.

Як правило, облікова політика регламентується наказом про облікову політику підприємства, що містить опис методичних принципів, питань техніки та організації бухгалтерського обліку. Проте цей документ не повинен стати єдиним, а лише основним у питаннях узгодження правил ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності на підприємстві. Наказ слід доповнювати внутрішніми правилами, інструкціями, положеннями, регламентами, рішеннями власників тощо. Крім того, на кожному підприємстві повинна бути розроблена та затверджена проектна документація з побудови бухгалтерського обліку, до якої належать графіки документообороту, план організації бухгалтерського обліку, проекти автоматизації бухгалтерського обліку, інші, що забезпечують документальне оформлення не лише прийнятних способів ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності, але й засобів їх реалізації.

Висновки. В Україні, як і в більшості країн світу, суб'єкти господарювання самостійно визначають облікову політику, обирають форму бухгалтерського обліку, синтетичні та аналітичні бухгалтерські рахунки, форми первинних документів, організують систему внутрішнього контролю. При цьому необхідно керуватись вимогами законодавства, що не завжди відрізняється досконалістю та послідовністю. Щодо облікової політики, наслідком недоліків законодавчого регулювання стало неефективне її впровадження та використання підприємствами на практиці. Це, у свою чергу, негативно впливає на ефективність роботи суб'єктів господарювання загалом. Одним із шляхів вирішення даної проблеми є врахування

організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств як основи при розробці ними облікових політик. Крім того, удосконалення потребує нормативне регулювання бухгалтерського обліку підприємств.

Перспектива подальших досліджень полягає у дослідженні варіантів побудови бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності у підприємствах ресторанного господарства на основі організаційно-технологічних особливостей їх діяльності.

Список використаних літературних джерел:

1. Аудиторський словарь / С.М. Бычкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
2. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения / А.С. Бакаев. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2002. – 160 с.
3. Білуха М.Т. Курс аудиту / М.Т. Білуха. – К. Вища школа. – Знання, 1998. – 574 с.
4. Большой экономический словарь / Под.ред. А.Н. Азмиряна. – 6-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.
5. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків. Стандарти і кореспонденція рахунків, звітність / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга. Навч. посібник. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
6. Бухгалтерский учет на малых предприятиях / В.Д. Новодворский, Р.Л. Сабанин: Учеб. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2010. – 248 с.
7. Бухгалтерский учет / Под. ред. П.С. Безруких. – М.: Высшая школа, 1999. – 563 с.
8. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К.: Основи, 1999. – 943 с.
9. Голов С. Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами / С. Голов, В. Костюченко. – К.: Екаунтінг, 2000. – 376 с.
10. Гусева Т.М. Самоучитель по бухгалтерському учету / Т.М. Гусева, Т.Н. Шеина : Учеб. пособие. – 2-е изд. – М.: Проспект, 2009. – 464 с.
11. Ефремова А.А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование / А.А. Ефремова. – М.: Книжный мир, 2000. – 478 с.
12. Загородній А.Г. Облік і аудит: Термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Львів: “Центр Європи”, 2002. – 671 с.
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансових звітів”: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки” : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
15. Новодворська В.В. Організація обліку фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях / В.В. Новодворська, І.В. Беспалько: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/12_ENXXI_2010/Economics/64847.doc.htm.
16. Облікова політика / В.М. Савченко, О.В. Пальчук Л.В. Саловська та ін. ; за ред. Г.М. Давидова. : Навч. посіб. – К.: Знання, 2010. – 479 с.
17. Оскірко Ю.А., Секіріна Н.В. Поняття облікової політики та її економічна суть: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/33_DWS_2010/33_DWS_2010/Economics/74443.doc.htm

18. Положение по бухгалтерскому учету “Учетная политика предприятия” ПБУ 1/98 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=131608>.

19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 // Право. Податки. Консультації. Збірник систематизованого законодавства. – 2008. – № 1. – С. 76–79.

20. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”: наказ Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. N 137: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO6.aspx>.

21. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. N 996-XIV: [Електронний ресурс] . – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=996-14>.

22. *Пушкар М.С.* Філософія обліку / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.

23. *Слободяник Ю.Б., Хоменко Ю.О.* Організація облікової політики в Україні: проблеми гармонізації / Ю.Б. Слободяник, Ю.О. Хоменко: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:wNVgPQsj0sAJ:www.nbuvgov.ua/portal/Soc_Gum/VUABS/2010_1/28_01_03.pdf.

24. *Филипюк О.В.* Положення національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку “Облікова політика” на основі МСБО 1 та ПБУ 1/98 / О.В. Филипюк: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/filipyuk-ov-rozrobka-natsionalnogo-polozhennya-standartu-buhgalterskogo-obliku-oblikova-politika-na-osnovi-msbo-1-ta-pbu-198/>.

25. *Хомин О.П.* Облікова політика в контексті методологічного обґрунтування сутності дефініцій / О.П. Хомин: [Електронний ресурс] . – Режим доступу: <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:z5gMCTSFVUJ:www.univer.km.ua/visnyk/1388.pdf>.

26. *Arish K. Bhattacharyya.* Financial accounting for Business managers 3rd. Ed., 2006

27. *Barry J. Epstein, Nadira M. Saafir.* Wiley GAAP: Practical Implementation Guide and Workbook, 2010.

28. *P.C. Tulsian.* Financial accounting, 2006.

ЧЕРНІЙ М.Я. – аспірант кафедри бухгалтерського обліку Львівської комерційної академії.

Стаття надійшла до редакції 23.08.2012 р.