

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇЇ ДЕРЖАВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ

А.І. Глушаченко аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Сумський національний аграрний університет

Реформування бухгалтерського обліку в Україні відбувається у відповідності до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності та з врахуванням національних стандартів обліку і особливостей діяльності підприємств.

Проведений аналіз нормативних документів [3,6,8,9,10] та сучасних економічних видань показав, що питанням формування облікової політики приділяють увагу багато науковців, та державних органів.

Процес реформування національної системи бухгалтерського обліку зумовив зміни в системі його нормативного регулювання. Відбувся перехід від суцільної регламентації в питаннях ведення бухгалтерського обліку до надання свободи вибору варіантів окремому господарюючому суб'єкту на основі професійного судження. Як наслідок, підприємства набули право формувати власну облікову політику.

В результаті вивчення передумов виникнення облікової політики встановлено, що її поява в Україні пов'язана з процесами реформування бухгалтерського обліку під вимогами часу та міжнародного співробітництва, внаслідок чого виникає необхідність дослідити, що стало поштовхом до її впровадження та використання.

Розвитку теоретичних та практичних напрямків організації бухгалтерського обліку і підготовки облікової політики сприяли Т. Барановська, Ф. Бутинець, А. Герасимович, В. Завгородній, П. Житний, В. Жук, Е. Калачева, Л. Пантелейчук, С. Зубілевич, Г. Кірейцев, Л. Кіндрацька, М. Кужельний, М. Михайлов, С. Ніколаєва, М. Пушкар, В. Сопко, Л. Сук, В. Швець та інші.

Метою роботи є обґрунтування теоретичних аспектів та визначення впливу державного регулювання на формування облікової політики сільськогосподарських підприємств в сучасних умовах.

Дослідження науковців свідчать про те, що облікова політика підприємства має включати заходи спрямовані на підвищення ефективності бухгалтерського обліку, впровадженням яких повинні займатися працівники всіх служб апарату управління. Вона спрямована на розкриття творчих здібностей підприємців з метою підвищення ефективності ведення бізнесу [5, с. 6].

На підтримку того, що поява облікової політики є наслідком реформування бухгалтерського обліку, наведемо твердження Е.А. Калачової, яка зазначає: «необхідність розробки облікової політики обумовлюється державною програмою переходу підприємств на прийняту в міжнародній практиці систему обліку і статистики відносно вимог розвитку ринкової економіки та законодавчих актів з приватизації, банкрутства підприємств та інших питань» [4, с. 10].

Визначення моменту необхідності застосування облікової політики С.О. Ніколаєва визнає за підприємством і виділяє два випадки, за яких підприємство відчуває необхідність у її формуванні:

- 1) нормативної базою передбачено кілька варіантів, підприємство обирає один з них;
- 2) законодавча регламентація не розроблена, підприємство самостійно розробляє способи ведення обліку [7, с. 30].

Вперше можливість використання окремих елементів облікової політики в практиці вітчизняного бухгалтерського обліку з'явилася з введенням в дію Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності (затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 року № 250), яким передбачалося, що підприємства та організації можуть самостійно встановлювати форму організації бухгалтерського обліку, визначати методи бухгалтерського обліку, розробляти систему

внутрішньовиробничого обліку, звітності й контролю, визначати права посадових осіб на підпис документів, виділяти на окремий баланс свої філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи. Однак, сам термін «облікова політика» не застосовувався.

Таким чином «термін «облікова політика» вперше згадується в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та активно почав використовуватись у вітчизняній теорії та практиці у зв'язку з прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3].

Використання досвіду ведення бухгалтерського обліку в ринкових відносинах зумовили введення в практику вітчизняного обліку поняття облікової політики.

Поява облікової політики як специфічного функціонального елементу системи бухгалтерського обліку є проявом змішаного підходу до побудови правил бухгалтерського обліку. До впровадження цього підходу країни з різними моделями організації бухгалтерського обліку прийшли різними шляхами. Облікова політика підприємств є тим інструментом, яким здійснюється поєднання державного регулювання та певної самостійності підприємства у питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку.

Таким чином, облікова політика підприємства в Україні є невід'ємною складовою системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку, що вимагає від власників та адміністрації підприємства дотримання встановлених положень облікової політики. Виявлений прогностичний напрям розвитку нормативного регулювання бухгалтерського обліку вимагає зваженого підходу до подальшого його реформування, в тому числі й щодо облікової політики.

Зміна нормативного регулювання в процесі реформування національної системи бухгалтерського обліку зумовила впровадження у вітчизняну практику такого інструменту як облікова політика підприємства. Забезпечення ефективного використання облікової політики підприємства вимагає розробки та

обґрунтування теоретичних засад її формування та реалізації з врахуванням зарубіжного досвіду, наявних теоретичних розробок, історично сформованих особливостей національної системи бухгалтерського обліку.

В наш час постає питання, як поєднати в обліковій політиці інтереси держави і власника підприємства?

Облікова політика традиційно зберігає пріоритет держави і підпорядкована економічній політиці, під якою розуміють вибір конкретних методик розкриття економічного змісту господарських операцій та чинників господарського життя [11, с.52].

Ринкові відносини зумовлюють рекомендаційний характер численних положень нормативної бази та існування різних варіантів дій залежно від конкретних факторів роботи підприємства та зовнішніх умов.

Ми пропонуємо виділити наступні рівні реалізації облікової політики підприємств в Україні, які здійснюють ведення бізнесу в галузі аграрного виробництва:

- міжнародна (міждержавна) облікова політика;
- державна облікова політика;
- галузева облікова політика;
- облікова політика суб'єкта господарювання.

Облікова політика на державному та міждержавному рівнях має обов'язковий характер, тут формуються загальні засади бухгалтерського обліку, створюється його законодавча база, окреслюються межі, в яких власники підприємства формують свою власну політику в сфері бухгалтерського обліку – облікову політику підприємства.

На державному рівні є наступні суб'єкти облікової політики: Верховна Рада України; Кабінет Міністрів України; Міністерство фінансів України; Методологічна рада з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України; Державне казначейство України; Національний Банк України; Державна податкова адміністрація України; галузеві міністерства та інші органи влади, які здійснюють регулювання у сфері бухгалтерського обліку.

Суб'єктом облікової політики на рівні підприємства, в першу чергу, є власник, який зацікавлений у створенні оптимальної облікової політики підприємства. Суб'єкт ведення обліку (керівник, бухгалтер, аудитор, бухгалтерська служба) розробляє пропозиції з формування облікової політики та надає їх власнику (або керівнику, державному органу, який затверджує наказ про облікову політику або інший документ з оформлення облікової політики. Суб'єктів облікової політики підприємства не можна ототожнювати з суб'єктами ведення обліку, які на відміну від перших, не можуть бути безпосередніми ініціаторами формування змісту облікової політики підприємства та не можуть її затверджувати.

У загальному вигляді до порядку встановлення правил побудови бухгалтерського обліку виділено три теоретичні підходи: централізований, децентралізований і змішаний.

При першому підході регламентація ведення обліку здійснюється з єдиного центру. Ведення обліку передбачає чітке дотримання правил і вказівок, розроблених цим центром, відхилення від них неприпустимі, причому характер центру, який здійснює регулювання бухгалтерського обліку, не має значення, це може бути і державний орган, і громадська чи професійна організація.

Суттєвою перевагою другого підходу, який передбачає індивідуалізацію правил бухгалтерського обліку для кожного суб'єкта господарювання, є можливість забезпечення максимальної адекватності облікових методик особливостям діяльності підприємства. Проте, в сучасних умовах господарювання цей підхід є неприйнятним через загальносуспільне значення бухгалтерського обліку, а саме виконання ним функції мови бізнесу вимагає уніфікації облікових процедур.

Необхідність встановлення визначеної сукупності загальних правил, які використовуються в бухгалтерському обліку при формуванні та відображенні інформації, пояснюється неможливістю без останніх досягти доступності і прозорості даних про майновий і фінансовий стан підприємства.

У свою чергу, потреба в доступності та прозорості інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, впливає з призначення бухгалтерського обліку, а саме таких аспектів, як:

1) отримана інформація використовується в процесі прийняття рішень широким колом користувачів;

2) облік є мовою бізнесу, яка застосовується всіма учасниками господарського життя (власниками, державними органами, контрагентами, суспільством в цілому);

3) облік забезпечує даними загальнодержавну систему макроекономічних показників.

Використання третього підходу, який базується на розумному поєднанні елементів першого та другого підходів, є ефективним узагальненням світового досвіду – сферою централізованого регулювання є загальні правила та принципи, що забезпечує доступність і корисність облікової інформації; ці правила конкретизуються виходячи з умов діяльності кожного підприємства та ступеня усвідомлення індивідуальних особливостей, класифікації облікового персоналу, наявної матеріально-технічної бази[1, с. 6].

На сучасному етапі не викликає сумнівів той факт, що облікова політика є елементом системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку. Як правило, в літературі досягнуто згоди щодо визначення місця облікової політики в системі нормативного регулювання обліку. Окремі дослідники до елементів системи нормативного регулювання відносять не саме явище облікової політики, а відповідне положення з бухгалтерського обліку, яким регулюються питання її формування та розкриття [2, с. 16].

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 НП(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 безпелаяційно застосовуватися всіма його філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами (уключаючи виділені на окремий баланс) незалежно від місця їх розташування. Простіше кажучи, щодо якогось одного конкретного питання підприємство та його відокремлені підрозділи мають використовувати один вибраний метод. Інакше облікова інформація, що формується різними підрозділами, буде не співставною, а, як відомо, показники всіх відокремлених підрозділів включаються до фінансової звітності підприємства в цілому. Безумовно, облікова політика, яка є реалізацією того самого методу оцінки на різних підприємствах, обов'язково відрізнятиметься.

Єдина облікова політика має використовуватися і при складанні консолідованої фінансової звітності НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»). Інакше кажучи, материнським підприємством та його дочірніми підприємствами має застосовуватися єдина облікова політика (єдині принципи оцінки та методи обліку статей звітності). Якщо ж при складанні консолідованої фінансової звітності неможливо застосувати єдину облікову політику, то це застерігається в примітках до консолідованої фінансової звітності.

На сьогодні облікова політика залишається в полі зору державних фінансових органів. Так, у наказі Міністерства фінансів України Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів від 27.06.2013 № 635[8] визначено основні пункти розпорядчого документу про облікову політику підприємства. Саме в цьому документі зазначається, що питання встановлення облікової політики належить до компетенції власника підприємства, тобто особи, більше всіх зацікавленої в посиленні обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством. Тобто управлінська спрямованість має сенс, оскільки повною мірою може вплинути на процеси

господарювання. З цього слідує, що облікова політика охоплює широке коло завдань, вирішення яких стосується напрямів економічного розвитку та підвищення ефективності господарської діяльності.

Не залишається поза увагою і формування облікової політики на підприємствах державних і комунальних секторів економіки. Так Міністерством фінансів України було затверджено Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору Наказ Міністерства фінансів України 23 січня 2015 року № 11, яким врегульовано порядок формування та зміст розпорядчого документу про облікову політику підприємств державного сектору[10].

Відповідно до даних рекомендацій сільськогосподарські підприємства державного сектору економіки при складанні розпорядчого документу про облікову політику підприємства, повинні враховувати перелік обов'язкових складових елементів облікової політики та визначено обов'язкове погодження облікової політики підприємств державного сектору економіки державним органом, до сфери управління якого вони належать.

Перегляд облікової політики та зміни в облікових оцінках. Принцип послідовності вимагає щоб прийнята підприємством облікова політика застосовувалася послідовно із року в рік, а її перегляд допускається лише у випадках, прямо передбачених П(С)БО. Такі випадки змін в обліковій політиці підприємства обумовлено в пункті 9 П(С)БО 6.

Так облікова політика може змінюватися тільки, якщо:

1) змінюються статутні вимоги (для підприємств державного та комунального секторів економіки — вимоги установчих документів підприємства — п. 3 розділу II Положення № 1213).

Необхідність унесення змін до облікової політики може бути викликано реорганізацією, зміною власників, зміною видів діяльності підприємства тощо, що зафіксовано внесеними змінами до статуту (установчого договору) підприємства;

2) змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності (для підприємств державного та комунального секторів економіки — ще й органу управління — п. 3 розділу II Положення № 1213).

Так, з набуттям чинності з 2008 року П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» інвестиційна нерухомість має показуватися у фінансовій звітності за справедливою вартістю (за загальним правилом). Така зміна вимог органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку, є підставою для внесення відповідних змін до облікової політики підприємства, нерухомість якого класифікується як інвестиційна;

— зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій або господарських операцій в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства.

Перегляд облікової політики з ініціативи підприємства можливе за умови обґрунтування, що такі зміни забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Для підприємств державного та комунального секторів економіки п. 3 розділу II Положення № 1213 уточнює: «цей факт має бути підтверджений відповідними обґрунтуваннями бухгалтерської служби (бухгалтера) підприємства».

Разом з тим п. 10 П(С)БО 6 визначено, що не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для подій або операцій, які:

- відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- не відбувалися раніше.

Власниками підприємства прийнято рішення про провадження нового виду діяльності — роздрібною торгівлі та про внесення відповідних доповнень до статуту підприємства. У зв'язку з виникненням нового факту в діяльності підприємством вибрано метод оцінки вибуття запасів у роздрібній торгівлі за цінами продажу, що знайшло відображення в обліковій політиці.

Оскільки ці операції не відбувалися раніше, вони не можуть вважатися зміною облікової політики, незважаючи на зміну статутних вимог, а розглядаються як її доповнення.

Як правило, облікова політика застосовується підприємством до подій та операцій з моменту їх виникнення (п. 11 П(С)БО 6). Виняток становлять лише випадки, коли при внесенні змін до облікової політики неможливо визначити достовірно суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року. У такій ситуації облікова політика поширюється тільки на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики (п. 13 П(С)БО 6). Теоретично такою датою може бути будь-яка, вибрана підприємством. Проте з практичної точки зору найприйнятнішим моментом є 1 січня, оскільки коригування облікової політики з початку нового звітного року забезпечить послідовність облікового процесу протягом цього періоду та більшу зіставленість показників фінансової звітності.

Зміни облікової політики оформлюються в тому самому порядку, що і вже прийнята підприємством облікова політика — відповідним розпорядчим документом — наказом.

Варто зауважити, що в окремих випадках перегляду підлягає й облікова оцінка. Така необхідність зміни попередньої оцінки може виникнути згідно з вимогами п. 6 П(С)БО 6 у зв'язку з:

- зміною обставин, на яких базувалася попередня оцінка;
- появою нової додаткової інформації та придбанням досвіду керівництвом підприємства.

При цьому перегляд облікових оцінок не веде до коригування нерозподіленого прибутку минулого періоду, оскільки стосується поточного та майбутнього періодів.

У ситуації, коли зміну облікової оцінки та перегляд облікової політики розмежувати важко, прийнята зміна трактується п. 14 П(С)БО 6 як зміна облікових оцінок. Вплив таких змін відображається в поточному та

наступних періодах. Такий порядок відображення називається перспективним визнанням.

Очевидно, бухгалтерські стандарти, інструкції і методичні вказівки можуть визначати лише способи відображення в обліку наслідків тих або інших господарських операцій, але жодним чином не порядок їх здійснення. Це прерогатива лише законодавчих актів у сфері господарського права. Проте вітчизняна облікова політика часто порушує питання, вирішення яких зумовлює не тільки схему бухгалтерських записів, але й рух матеріальних і фінансових потоків. Найбільше це стосується формування і розподілу фінансового результату.

Формування облікової політики сільськогосподарських підприємств в сучасних умовах враховує інтереси держави і надає підприємствам право самостійно формувати методологію та техніку відображення господарських операцій в бухгалтерських документах з врахуванням вимог встановлених на державному та галузевому рівнях.

Виважений підхід до формування облікової політики спрямований на забезпечення організації бухгалтерського обліку господарських операцій та перспективи економічного, технологічного, технічного та соціального розвитку діяльності підприємства. Застосування облікової політики з метою проведення контролю та аналізу його фінансово-господарського становища для прийняття зважених управлінських рішень, підвищення ефективності ведення бізнесу та отримання в подальшому економічних вигод від застосування конкретних елементів облікової політики.

Список використаних джерел:

1. Барановська Т. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика / Автореф. дис. ... канд. екон. наук. – К., 2005. – 21 с.
2. Гончарова Н. Проблемы становления учетной политики предприятия у условиях реформирования бухгалтерского учета // Регіональні перспективи. Науково-практичний журнал. – 2001. – № 2-3 (15-16). – С.66-68.

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIU(з наступними змінами та доповненнями). // сторінка “Законодавство України” сайту Верховної Ради [Електронний ресурс] : Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>
4. Калачова Е. Разработка учетной политики сельскохозяйственного предприятия // Экономика с.х предприятий. – 1994. – № 9.– С.9-10.
5. Кужельний М. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - № 8 – 9. – С. 45 – 49.
6. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 1997 / Пер. з англ.; За ред. С. Голова. – К., 1998. – 736 с.
7. Николаева С. Учетная политика предприятия: Принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка. – М.: “Аналитика-пресс”, 1998. – 168 с.
8. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України від 27.6.2013 № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&cat_id=293537 .
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
10. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору Наказ Міністерства фінансів України 23 січня 2015 року № 11: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=407392&cat_id=407391
11. Сухарева Л., Дмитренко И. Внутренний аудит: организация и методология: Научно-практическое пособие. – Донецк, 2000. – 75 с.