

*Секція 11: Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: національні  
особливості та світові тенденції*

*Гордієнко М.І., к.е.н., професор,  
завідувач кафедри економічного контролю та аудиту,  
Сумський національний аграрний університет,  
м. Суми, Україна*

**ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ З УРАХУВАННЯМ  
ВИМОГ МСФЗ**

Законом України № 2164-VIII визначено облікову політику, як сукупність методів, принципів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [1].

НП(С)БО 1 дає визначення, облікова політика – сукупність принципів, процедур і методів, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Облікова політика у відповідності до МСБО 8, це конкретні принципи, домовленості, основи, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [3].

Порівнявши наведені визначення, ми бачимо розбіжності, причому суттєві, положення стандарти як національні, так і міжнародні, не передбачають впливу облікової політики на ведення бухгалтерського обліку, а мають вплив лише на формування показників звітності. Разом з тим, як у національній нормативній базі, так і міжнародних стандартах

немає жодних зобов'язань підприємству оформляти будь-які документи, відносно застосовної облікової політики.

При цьому МСФЗ дозволяє можливість обрати підприємством прийнятну тільки для підприємства облікову політику та використовувати її послідовно.

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» передбачено необхідність розкриття інформації про суттєві облікові політики, особливо відносно: основи оцінки, що застосовується для складання звітності; політик, які доречні для розуміння фінансових звітів [3].

На жаль, Законом про бухгалтерський облік в новій редакції, також не передбачено такий якісний принцип фінансової звітності, як доречність. Разом з тим, стаття 1 Закону № 2164-19 чітко визначає, що НПСБО – це нормативно-правовий акт, в основі якого покладені вимоги не тільки міжнародних стандартів фінансової звітності, а і законодавства Європейського Союзу [1].

На сьогодні позиція вчених і практиків є однозначною, тобто не потрібно у розпорядчому документі про облікову політику дублювати чіткі вказівки щодо того чи іншого питання, які прописані в стандартах.

На необхідність виконання вимог стандартів та інших нормативних актів не впливає той факт, що в наказі про облікову політику буде наведене положення, що суперечить вимогам стандарту. Тобто наказом про облікову політику не можна виправдати порушення стандартизованих указівок. Такий документ буде з юридичної точки зору нікчемним і змістовно порожнім.

Ще одним важливим моментом є випадок, якщо у стандартах немає вказівки щодо відображення у фінансовій звітності не типової операції. У такій ситуації керівництво підприємства має сформулювати власні судження

на підставі загальних положень системи стандартизації або використати досвід споріднених стандартизаційних систем.

Змішувати в одному документі облікову політику підприємства та облікові оцінки статей фінансової звітності є недоречним, це різні бухгалтерські категорії. Разом з тим, що вважається елементом облікової політики, а що відноситься до облікових оцінок, розмежувати не завжди можна однозначно

В міжнародній практиці діє золоте правило: якщо не можна відрізнити зміну облікової політики та зміну облікової оцінки, зміна вважається зміною облікової оцінки. Бухгалтера повинні бути зацікавлені у тому, щоб мінімізувати кількість питань, що належать до сфери облікової політики.

Це дуже важливий момент, для прикладу, якщо віднести до облікової політики питання встановлення порога вартісної суттєвості при класифікації активу як основного засобу, то при кожній зміні такого критерію головному бухгалтеру доведеться перераховувати показники фінансової звітності «заднім числом» із застосуванням нового порогу. Тому головному бухгалтеру дані про пороги суттєвості, які використовуються менеджментом підприємства стосовно відповідних статей звітності, доцільніше розглядати як елемент облікової оцінки.

Міжнародними стандартами надаються підприємствам права вибору стосовно форматування фінансової звітності, вони встановлюють тільки загальні вимоги щодо подання фінансової звітності, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги щодо її змісту.

Досить важливе питання, яке турбувало і турбує вітчизняних учених і практиків, при формуванні облікової політики, чи є управлінський облік, елементом облікової політики, чи ні?

Звичайно ми добре розуміємо, що управлінський облік безумовно може значно впливати на показники фінансової звітності.

Але слід чітко пам'ятати, що сфера управлінського (внутрішньогосподарського) обліку ні національними стандартами бухгалтерського обліку, ні міжнародними стандартами фінансової звітності не регулюються, тому її не можливо зіставити з фінансовою звітністю.

Метою управлінського обліку не є складання та подання фінансової звітності, підтвердженням цьому є визначення самого терміну «внутрішньогосподарський (управлінський) облік» дане в Законі № 996 – XIV, як система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [1].

Якщо керуватись Методичними рекомендаціями № 635, то вони радять включати до розпорядчого документа, крім всього іншого, положення які дуже важливі на нашу думку, але прямо не відносяться до фінансової звітності, а більше стосуються процесу адміністрування. Зазначені вище положення повинні бути регламентовані, але тільки не в документі про облікову політику [2].

Підводячи підсумок, вище викладеного, не можна не торкнутися питання щодо зміни в облікових політиках. Необхідно чітко засвоїти, що в основі принципу послідовності передбачено постійне (із року в рік) застосування прийнятної стабільної облікової політики підприємством. Крім того, ми повинні розуміти що вважається зміною облікової політики, і потребує додаткового розкриття у примітках до фінансової звітності, а що не вважається такою зміною. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» дозволяє суб'єкту господарювання зміну облікової політики, тільки якщо зміна: вимагається стандартами

фінансової звітності та/або призводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання [3].

У ПСБО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», визначено, що облікова політика може змінюватися при: зміні статутних вимог; зміні вимог законодавчого органу; умові, що зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності.

Підходи як бачимо дещо відрізняються, не зрозумілим залишається питання, які критерії слід застосувати суб'єкту господарювання, щоб обґрунтувати, що зміни в застосовних облікових політиках призведуть до отримання користувачами більш достовірної та доречнішої інформації у фінансовій звітності.

Обов'язковою вимогою є те, що облікова політика суб'єкта господарювання наводиться у примітках до річної фінансової звітності у формі опису або шляхом прикладання до звітності копії розпорядчого документа.

### **Література:**

1. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень. Закон України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>
2. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. [Електронний ресурс] // Режим доступу: [http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art\\_id=382876&cat\\_id](http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id).
3. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2014 рік) [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=bjudzhet>.