

УДК 631.162

**ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА: СУТНІСТЬ, ПРОБЛЕМИ ТА ОСОБЛИВОСТІ
ЗАСТОСУВАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВАХ**

кандидат економічних наук, доцент, Олійник С.О.

Національний університет біоресурсів і природокористування, Україна,
Київ

В статті досліджено сутність, мету та визначено основні етапи формування облікової політики підприємства. З метою підвищення ефективності функціонування облікової політики запропоновано рекомендації щодо її розробки та сфери застосування. Розглянуто роль облікової політики на сучасному етапі розвитку економіки. Запропоновано шляхи удосконалення механізму її формування. Доведено, що формування облікової політики – складний процес, що вимагає наявності організаційних, технічних, кадрових і не закінчується після затвердження Наказу про облікову політику, а продовжується до моменту припинення діяльності підприємства. Використання різних варіантів облікової політики дозволяє маніпулювати фінансовим результатом, а це призводить до незіставності показників фінансової звітності. Отже, завданням управлінців є формування такої облікової політики, яка б забезпечувала створення у системі бухгалтерського обліку неупередженої та правдивої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Ключові слова: облікова політика, організація бухгалтерського обліку, інформаційні джерела, фактори впливу формування облікової політики, облікова система.

кандидат экономических наук, Олейник С.А. Учетная политика: сущность, проблемы и особенности применения на предприятиях/

*Национальный университет биоресурсов и природопользования,
Украина, Киев*

В статье исследована сущность, цели и определены основные этапы формирования учетной политики предприятия. С целью повышения эффективности функционирования учетной политики предложены рекомендации по ее разработке и сферы применения. Рассмотрены роль учетной политики на современном этапе развития экономики. Предложены пути совершенствования механизма его формирования. Доказано, что формирование учетной политики - сложный процесс, требующий наличия организационных, технических, кадровых и не заканчивается после утверждения Приказа об учетной политике, а продолжается до момента прекращения деятельности предприятия. Использование различных вариантов учетной политики позволяет манипулировать финансовым результатом, а это приводит к несопоставимости показателей финансовой отчетности. Следовательно, задачей управленцев является формирование такой учетной политики, которая обеспечивала создание в системе бухгалтерского учета объективной и правдивой информации о финансовом состоянии и результатах деятельности предприятия.

Ключевые слова: учетная политика, организация бухгалтерского учета, информационные источники, факторы влияния на формирование учетной политики, учетная система.

PhD in Economic, Oliynyk S.O. Accounting policy: essence, problems and features of application for enterprises / National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv

The article explores the essence, purpose and defined the main stages of formation of the accounting policy of the enterprise. In order to improve the efficiency of accounting policy, recommendations for its development

and scope are proposed. The role of accounting policy at the present stage of economic development is considered. The ways of improving the mechanism of its formation are proposed. It is proved that formation of accounting policy is a complicated process requiring organizational, technical, personnel and does not end after the approval of the Order on accounting policy, and continues until the termination of the enterprise. The use of various accounting policy options allows you to manipulate the financial result, which results in non-consistent financial reporting. Consequently, the task of managers is to create such an accounting policy that would ensure the creation in the accounting system of impartial and truthful information about the financial position and performance of the enterprise.

Keywords: accounting policies, the organization of accounting, information sources, influence the formation of accounting policy, the accounting system.

Вступ. Проблемі облікової політики підприємства останнім часом надається важливе значення. Питаннями дослідження визначення суті та порядку формування облікової політики, її основних принципів та методів займалися такі відомі фахівці в галузі економіки, як Бутинець Ф.Ф., М., Голов С.Ф., Загородній А.Г., Левочок М.Т., Партин Г.О., Пушкар М.С., Чижевська Л.В., Кулик В.А. та інші. У працях цих вчених розкриваються проблеми формування облікової політики, основних аспектів її реалізації в практичній діяльності підприємства. Однак, щодо деяких питань, існують різні думки науковців, які, на наш погляд, свідчать про те, що ці проблеми ще не досить вивчені і потребують подальших досліджень. Це, зокрема, місце облікової політики в системі бухгалтерського обліку, визначення її сутності та змісту, дослідження

факторів впливу на облікову політику, порядок її формування та контроль за її дотриманням.

Метою статті є узагальнення теоретичних розробок вітчизняних науковців щодо сутності облікової політики, дослідження питань формування облікової політики підприємства та розробка пропозицій щодо удосконалення механізму її формування.

Виклад основного матеріалу. Реформуванням системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності надає господарюючим суб'єктам більше самостійності в організації бухгалтерського обліку та виборі способів і методів ведення бухгалтерського обліку. Така самостійність реалізується шляхом формування облікової політики підприємства. Якщо держава не встановлює спосіб ведення обліку з конкретного питання, то при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб, виходячи з діючих положень чинного законодавства.[1]

На думку Петрук О.М., кількість рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку може варіювати в межах від трьох до п'яти, однак у всіх з розглянутих джерел одним з рівнів, є облікова політика, яка виражає права підприємства щодо організації бухгалтерського обліку. [1]

В ряді країн існують відповідні Положення “ Облікова політика підприємства ”. В Україні таке положення відсутнє.

Можливість існування положення про облікову політику характеризують політику держави у сфері бухгалтерського обліку. Можливість існування облікової політики на кількох рівнях логічно випливає з того, що вона є складовою системи бухгалтерського обліку, яку також в свою чергу, можна розглядати як на мікрорівні так і на макрорівні.

На рівні підприємства не виникає ніяких протиріч щодо розуміння облікової політики як складової організації бухгалтерського обліку. Проблема виникає лише тоді, коли облікову політику розглядають на загальнодержавному рівні.

Отже, облікова політика на державному рівні має обов'язковий характер, тут формуються загальні засади бухгалтерського обліку, створюється його законодавча база, окреслюються межі, в яких власники кожного конкретного підприємства формують свою власну політику – облікову політику підприємства.

Ступінь свободи конкретного підприємства у формуванні облікової політики законодавчо обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, котра представлена переліком методик та облікових процедур, серед яких є допустимі альтернативні варіанти. Вона визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькуляції, складу бухгалтерських рахунків тощо.

Облікова політика підприємств цілковито залежить від державної політики.

Необхідно зазначити, що МСФЗ 1 дозволяє зміну облікової політики тільки в разі прийняття нового стандарту або внесення змін до чинних, а також з метою підвищення інформативності фінансової звітності. Дана вимога обґрунтовується тим, що „стабільна” облікова політика дозволяє порівнювати фінансову звітність за різні періоди. При виникненні потреби в зміні облікової політики суб'єкту господарювання доведеться наново перерахувати показники фінансової звітності за три попередніх роки. Такий перерахунок називають ретроспективним, і він є загальним правилом щодо відображення змін в обліковій політиці.

Бухгалтерський облік функціонально поряд з прогнозуванням, плануванням, фінансуванням, регулюванням, економічним аналізом,

контролем та іншими підсистемами складає загальну систему управління економікою на рівні держави, галузі, підприємства. Облікова політика підприємства, за аналогією з бюджетною, фінансовою, дивідендною, дисконтною, амортизаційною, кредитною та іншою, є сукупністю вибраних підприємством способів ведення бухгалтерського обліку: первинного спостереження, вартісного вимірювання, поточної систематизації, підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності. Тобто сфера її застосування обмежена бухгалтерським обліком і до системи управління економікою вона має опосередковане відношення.

В довідковій та енциклопедичній літературі даються різні визначення політики, що свідчить про її багатогранність.

Формування облікової політики - це складний процес, який можна сформулювати в наступних кроках. Ми погоджуємось з автором Бойчук Т, яка до них відносить: вибір інформаційної бази; визначення користувачів облікової інформації; обґрунтування факторів впливу, що виникають при формуванні облікової політики та узагальнення сфери застосування облікової політики.

На вибір і обґрунтування облікової політики підприємства впливають:

форма власності та організаційно-правова форма підприємства; галузева приналежність або вид діяльності; обсяги діяльності; чисельність працівників; система оподаткування; ступінь свободи діяльності в ринкових умовах; стратегія фінансово-господарського розвитку; система інформаційного забезпечення підприємства; система матеріального стимулювання і ефективності роботи підприємства [1].

Деякі економісти стверджують, що «суть облікової політики полягає в узгодженні майнових інтересів підприємства і зовнішніх користувачів щодо розкриття облікової інформації.» [2].

Але слід відмітити, що не всі користувачі можуть впливати на зміст інформації. Якщо менеджери підприємства (керівники, головні бухгалтери та інші), які безпосередньо приймають участь у формуванні облікової та звітної інформації, мають можливість через встановлення певних правил облікової політики змінювати на свою користь зміст окремих показників, якщо фіскальні служби під страхом застосування фінансових санкцій вимагають інформації, складеної виключно за нормами податкового законодавства, то потенційні інвестори, партнери з бізнесу (постачальники, покупці), які не мають впливу на хід діяльності користуються тією інформацією, яку їм подає керівництво підприємства. Не виконує своєї основної функції зовнішній аудит, оскільки він є обов'язковим лише при підтвердженні об'єктивності показників звітності публічних акціонерних товариств [3].

Більшість зовнішніх користувачів облікової інформації не приймають безпосередньої участі в управлінні, однак вони можуть вплинути на результати подальшої діяльності підприємства. Взаємозв'язок інтересів користувачів інформації звітності та складових облікової політики наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Вплив користувачів облікової інформації на формування облікової політики

Користувачі облікової інформації	Види обліку	Напрями використання облікової політики
Державні органи та установи	Облік податкових розрахунків	Відсутні. Податкове законодавство не передбачає альтернативних варіантів обліку
Державні органи та установи, органи місцевого самоврядування, інвестори, постачальники та	Фінансовий	Наявні альтернативні варіанти облікових оцінок та методів (способів) обліку активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів,

споживачі, громадськість, власники, менеджери		витрат та фінансових результатів
Власники, менеджери	Управлінський	Наявні альтернативні варіанти методів (способів) обліку витрат; перелік інших методів обліку активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та фінансових результатів розробляється підприємством самостійно виходячи із потреб управління

Враховуючи, пряму залежність облікової політики підприємства від інтересів користувачів, необхідним є виділення суб'єктів інтересів підприємства. Т.М. Сторожук вважає, що при розробці ієрархії суб'єктів інтересів підприємства домінуючі позиції повинні належати власнику засобів виробництва та керівництву підприємства. Важливим моментом є забезпечення можливості об'єктивно та своєчасно бачити фінансові результати від діяльності в розрізі, необхідному власнику (керівнику): у цілому по підприємству та у розрізі структурних підрозділів чи за кожним контрактом окремо. Розмір прибутків повинний відповідати інтересам власників. Але власники не завжди можуть змусити менеджерів усіх рівнів управління підприємством діяти в їх інтересах. У такому випадку саме бухгалтерський облік за допомогою своїх способів, методів, процедур, схем тощо забезпечує захист інтересів власника [4].

До основних недоліків, пов'язаних з формуванням облікової політики, можна віднести:

- формальність при складанні наказу про облікову політику, необґрунтованість елементів і дублювання окремих пунктів нормативних документів;
- ігнорування змін нормативної документації та не відображення їх в наказі про облікову облік;
- відсутність структуризації наказу про облікову політику, неповне висвітлення питань формування обліку окремих об'єктів;

- не розробляється облікова політика щодо формування обліку, а саме: не наводиться в ній або додатках до неї робочий план рахунків, графік документообігу, перелік облікових реєстрів тощо;
- відсутність розробки облікової політики щодо управлінського обліку [5].

При формуванні облікової політики повинно бути передбачено майнова відокремленість підприємства, безперервність діяльності, послідовність застосування обраної облікової політики та визначеність фактів господарського життя.

Облікова політика повинна також відповідати вимогам повноти, несуперечності, раціональності, доцільності, економічній ефективності.

Формування облікової політики сприяє уникненню помилок у фінансовій звітності, особливо якщо підприємство складається з значної кількості структурних підрозділів, тому формування методики облікової політики актуальне. Проте необхідно пам'ятати, що при складанні облікової політики можна керуватися не тільки професійним судженням, але й існуючим законодавством та нормативними документами.

Проблеми виникають вже на самому початку роботи над обліковою політикою, а саме при визначення пріоритетних напрямків побудови бухгалтерського обліку. Керівник підприємства може мати на меті різні цілі, які впливатимуть на розробку документа.

Вибираючи той чи інший метод обліку в обліковій політиці необхідно враховувати раціональність ведення бухгалтерського обліку, тому доцільно передбачити наслідки застосування різних варіантів. Отже, формувати облікову політику підприємства необхідно поетапно, враховуючи на кожному етапі такі питання: визначення завдань використання об'єктів бухгалтерського обліку щодо яких буде розроблена облікова політика; ретельне дослідження та оцінка

факторів, які впливатимуть на здійснення вибору принципів, методів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; ідентифікація даних принципів та методів з умовами діяльності підприємства та запитам користувачів звітної інформації; та звісно на останньому етапі безпосередньо оформлюється дана облікова політика відповідно до вимог.

Саме на керівників підприємства покладають відповідальність за формування облікової політики, проте на цьому завдання керівника не обмежуються. Керівництво повинне постійно здійснювати контроль за дотриманням облікової політики, а також її вдосконалювати, що потребує додаткового навчання осіб, які відповідальні за застосування облікової політики, необхідно простежувати зміни в законодавстві, інформувати працівників про зміни в обліковій політиці, та інші заходи.

Висновки. Удосконалення облікової політики має рухатися шляхом актуалізації облікової політики та підвищення її якості. Облікова політика переважно повинна містити положення з організації ведення бухгалтерського обліку на окремому підприємстві, а тому перспективним є розробка державою нормативних актів відповідного рівня, що зведуть до мінімуму невизначеність з методичних питань ведення обліку на окремому підприємстві.

Отже, формування облікової політики – складний процес, що вимагає наявності організаційних, технічних, кадрових і не закінчується після затвердження Наказу про облікову політику, а продовжується до моменту припинення діяльності підприємства.

Література:

1. Петрук О.М., Барановська Т.В. *Облікова політика підприємства в системі регулювання бухгалтерським обліком//Проблеми теорії та*

- методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2005.-Вип.3.- с.133-153
2. Дмитренко Т.М. Судебная (правовая) бухгалтерия: Учебник / Т.М. Дмитренко, С.Г. Чаадаев. - М.: «Проспект», 1998. – 336 с.
3. Крупка Я.Д. Про масштаби та способи розкриття інформації у примітках до фінансової звітності / Я.Д. Крупка, І.Я. Назарова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/nvynu/ekonomika/2009_7/R4/Krupka.pdf
4. Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства: сутність та призначення / Т.М. Сторожук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnudpsu/2009_3/2009_3_Storozuk.pdf
5. Бойчук Т. Формування облікової політики підприємства: мета, побудова та сфера застосування ISSN1993-0259. / Бойчук Т. // Економічний аналіз. - 2010. - Вип. 6. – С. 36-38.
6. Кулик В. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. –с. 373.

References:

1. Petruk O.M., Baranovs'ka T.V. Oblikova polityka pidpryyemstva v systemi rehulyuvannya bukhhalters'kym oblikom//Problemy teorii ta metodolohiyi bukhhalters'koho obliku, kontrolyu i analizu. Mizhnarodnyy zbirnyk naukovykh prats'. – 2005.-Vyp.3.- s.133-153
2. Dmytrenko T.M. Sudebnaya (pravovaya) bukhhalteryya: Uchebnyk / T.M. Dmytrenko, S.H. Chaadaev. - M.: «Prospekt», 1998. – 336 s.
3. Krupka Ya.D. Pro masshtaby ta sposoby rozkryttya informatsiyi u prymitkakh do finansovoyi zvitnosti / Ya.D. Krupka, I.Ya. Nazarova //

[Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu:
http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/nvnu/ekonomika/2009_7/R4/Krupka.pdf

4. Storozhuk T.M. *Oblikova polityka pidpryyemstva: sutnist' ta pryznachennya* / T.M. Storozhuk // [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu:
http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnudpsu/2009_3/2009_3_Storozuk.pdf

5. Boychuk T. *Formuvannya oblikovoyi polityky pidpryyemstva: meta, pobudova ta sfera zastosuvannya* ISSN1993-0259. / Boychuk T. // *Ekonomichnyy analiz*. - 2010. - Vyp. 6. – S. 36-38.

6. Kulyk V. *Oblikova polityka pidpryyemstva: nabuty dosvid ta perspektyvy rozvytku: Monohrafiya*. – Poltava: RVV PUET, 2014. –s. 373.