

УДК 657.1

*Н. М. Головай,
к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки ТНЕУ, м. Вінниця
В. В. Ясишена,
к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки ТНЕУ, м. Вінниця*

ДО ПИТАННЯ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЯК ФАКТОРА УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

*N. M. Golovai,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of accounting and auditing,
Vinnitsa educational institute of economy TNEU, Vinnytsia
V. V. Yasyshena,
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of accounting and auditing,
Vinnitsa educational institute of economy TNEU, Vinnytsia*

TO THE PROBLEM OF FORMATION OF THE ACCOUNTING POLICIES AS A FACTOR OF THE OPERATIONS MANAGERMENTS OF THE ECONOMIC ENTITY

В статті досліджуються питання щодо сутності облікової політики та її складових, виходячи з міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку. Також висвітлено значення облікової політики, як базового документа, що забезпечує належну організацію обліку діяльності підприємства згідно з потребами чинного законодавства і управління бізнес-процесами. Виявлено проблемні питання нормативно-правового регулювання облікової політики в Україні, розроблено рекомендації з їх усунення. Обґрунтовано шляхи удосконалення облікової політики відповідно до вимог МСФЗ.

The article deals with the problems of the body of the accounting policies and their components taking into account the international and national standards of the accounting. The role of the accounting policies, as the main document that ensures the appropriate organization of the accounting managements in the entertainment according to the needs of the applicable legislation and business management, is also clarified in this article. The problems concerning the regulation of the accounting policies in Ukraine and the recommendation of their effective elimination are described in the article. The ways of improving the accounting policies accordant with the FASB are specified here.

Ключові слова: *облікова політика, міжнародні та національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, організація обліку, наказ про облікову політику, методи обліку.*

Keywords: *accounting policies, international and national standards of the accounting, organization of the accounting managements, accounting policies order, methods of accounting.*

Постановка проблеми. В сучасних умовах правового регулювання, коли вітчизняне законодавство створює необхідні юридичні підстави для ведення підприємствами господарської діяльності, визначає обов'язковість її відображення в системі бухгалтерського обліку на основі встановлених принципів, а також уможливує вільний вибір суб'єктам господарювання методів ведення бухгалтерського обліку, на мікроекономічному рівні виникає необхідність розробки методики обліку, яка найбільш повною мірою відповідає особливостям їх діяльності. Мова йде про обґрунтований вибір правил, способів та прийомів ведення обліку, які мають на меті забезпечувати суцільний обліковий процес та всебічно відображати ідеологію діяльності відповідного окремого підприємства. Функціонування вітчизняних підприємств в сучасних ринкових умовах суттєво збільшує рівень ризиковості господарської діяльності та висуває на перший план проблеми забезпечення їх конкурентоспроможності та ефективності господарювання. На забезпечення вирішення цього вельми складного завдання зорієнтовані всі функції управління, в тому числі й облік, як одна з найважливіших управлінських функцій інформаційного характеру.

Вибір методів та процедур ведення обліку щодо певного підприємства багато в чому буде визначатися його обліковою політикою. Від вибору методів ведення обліку, які будуть застосовуватися в обліковому процесі, в суттєвій мірі залежатиме розмір витрат, доходів, активів, зобов'язань та інших об'єктів обліку, що в свою чергу безпосередньо впливає на економічний стан суб'єкта бізнесу. Отож, питання розробки обґрунтованої облікової політики представляє інтерес як з теоретичної, так і з практичної точок зору.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Після прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку питання розробки оптимальної облікової політики постійно знаходяться в полі зору вітчизняних вчених та практиків. Зокрема, таким питанням присвячені праці Ф.Ф. Бутинця, Ю.А. Вериги, Г.Г. Кірейцева, Я. Крупки, М.В. Кужельного, Г.Ю. Олійника [1-6,10], М.С. Пушкаря та ін. У роботах цих провідних науковців докладно аналізуються підходи до розробки облікової політики підприємств, розкривається зміст її окремих складових частин, надається оцінка доцільності вибору тих чи інших методів обліку різних економічних об'єктів тощо. Ґрунтовні дослідження щодо теоретико-прикладної спрямованості облікової політики висвітлені в монографіях П.Є. Житного [3], М.С. Пушкаря і М.Т. Щирби [10].

Необхідно відмітити, що теоретико-методичні проблеми щодо формування облікової політики вітчизняних підприємств та організацій, незважаючи на значні здобутки в цій сфері, залишаються дискусійними та знаходять широке висвітлення в науково-практичній літературі. Незважаючи на велику кількість робіт, в яких висвітлені проблеми з регламентації облікового процесу, окремі питання щодо формування облікової політики підприємства залишаються дискусійними і не розв'язані остаточно: не обґрунтовано у повній мірі змістове наповнення окремих складових Положення про облікову політику; у більшості робіт висвітлення проблеми здійснюється, як правило, з позицій бухгалтерського обліку без ув'язки з проблемами управління в цілому і без орієнтації на цілі забезпечення конкурентоспроможності та подальшого економічного розвитку підприємства; не враховані сучасні вимоги щодо формування цілісної моделі облікової політики.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні розробки цілісної моделі облікової політики у вітчизняних підприємствах для забезпечення потреб зацікавлених сторін у повній та достовірній інформації для виконання функцій планування, аналізу, контролю та стимулювання ефективного управління господарською діяльністю підприємства.

Завданнями дослідження є виявлення основних проблем, які виникають при формуванні облікової політики суб'єктами господарювання та проведення узагальнення актуальних питань щодо її подальшого удосконалення.

Виклад основного матеріалу. Термін «облікова політика» (англ. – «accounting policies») офіційно був введений у міжнародну облікову практику в 1973 році з прийняттям МСБО 1 «Розкриття облікової політики» та МСБО 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах». З 1997 року чинний новий МСБО 1 «Подання фінансових звітів», виданий на базі попередніх двох стандартів, в якому містяться вимоги до порядку розкриття інформації в облікових політиках [7]. Окрім вищезазначеного документу варто відзначити також МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [8] та Концептуальну основу до міжнародних стандартів, що містять вимоги щодо розкриття облікової інформації та практичні рекомендації із застосування відповідних принципів та методів в обліку, сприяють гармонізації стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних із висвітленням облікової політики у фінансових звітах підприємств. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» під обліковою політикою розуміють певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [8].

У практиці українських бухгалтерів термін «облікова політика» був офіційно запроваджений Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [9]. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика визначена як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [9]. Необхідно відмітити, що наведене у вищезазначеному документі визначення обмежує призначення облікової політики її використанням лише для цілей формування фінансових звітів, тобто звітності підприємства, яка

спрямована головним чином на задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів. Водночас, на наш погляд, такий підхід є вузьким та, відповідно, не розкриває всебічні напрямки застосування даного інструменту.

У чинних нормативно-законодавчих документах відсутні чіткі вимоги щодо регулювання змісту облікової політики, ступеня деталізації облікової інформації, вибір форми її документального оформлення. Як наслідок, процес розкриття облікової політики у Примітках до річної фінансової звітності не повною мірою відображає її суть та не забезпечує наявність обґрунтування підприємствами змін облікової політики. Це обумовлює виникнення непорозуміння й неузгодженість підходів до формування облікової політики окремими підприємствами на практиці.

Необхідно відмітити, що в системі вітчизняного законодавства окремого нормативного документа з питань регулювання облікової політики немає. За таких обставин, посилаючись на міжнародний досвід та з метою усунення спірних моментів, пропонуємо розробити такий документ у форматі П(С)БО. Крім того, оскільки на сьогодні не розроблено Концептуальної основи до НП(С)БО, що ускладнює їх розуміння та порядок застосування суб'єктами господарювання облікової політики, необхідно відмітити важливість розробки і цього документу.

На основі проведеного аналізу чинної нормативно-законодавчої бази з питань облікової політики, визначено, що облікова політика будь-якого підприємства повинна бути оформлена документально у вигляді Наказу про облікову політику, який має містити такі розділи: 1. Організація роботи бухгалтерської служби; 2. Методика бухгалтерського обліку; 3. Організаційно-технічні аспекти організації обліку. Наказ про облікову політику складається в довільній формі та має містити опис методичних принципів, питань техніки та організації бухгалтерського обліку конкретного підприємства. Проте Наказ про облікову політику не повинен стати єдиним, а лише основним щодо питань регулювання й узгодження правил ведення бухгалтерського обліку, формування фінансової звітності у підприємстві. Пропонуємо доповнювати Наказ внутрішніми правилами, положеннями, інструкціями, зразками типових документів, рішеннями власників тощо. Крім того, у підприємстві має бути розроблена та затверджена відповідна проектна документація з побудови бухгалтерського обліку, до якої належать план організації бухгалтерського обліку, графіки документообороту, проект організації автоматизованого бухгалтерського обліку, що забезпечуватимуть документальне оформлення способів ведення бухгалтерського обліку, складання фінансових звітів та засобів їх реалізації.

Процес визначення, якою буде облікова політика відповідного підприємства передбачає розробку проектних матеріалів бухгалтерського обліку, тобто графіків документообороту, оперограм, посадових інструкцій, специфічних форм аналітичних та зведених документів, проектів автоматизованого обліку, планів щодо організації бухгалтерського обліку. Важливе значення при цьому набувають установчі документи, в яких зазначені основні засади побудови організаційної та господарської діяльності підприємства.

Досліджуючи наказ про облікову політику будь-якого підприємства, можемо відмітити, що хоча під час формування облікової політики визначаються методи ведення саме бухгалтерського обліку, однак, фактично вони впливають не лише на обліковий процес, а й на процес реалізації інших управлінських функцій, зокрема планування, контролю, економічного аналізу тощо. Тобто можемо дійти до висновку, що облікова політика - це сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються системою обліку для складання звітності, а також формування всебічного інформаційного забезпечення для ефективної реалізації функцій управління.

Вибір окремих методів обліку так чи інакше впливає на реальні процеси відтворення капіталу підприємства. Так, зокрема застосування прискорених методів нарахування амортизації необоротних активів. Завдяки вибору методів прискореної амортизації, уможливується прискорене повернення інвестованого капіталу та відбувається створення умов для прискореного оновлення відповідних об'єктів. Водночас, використання цих методів може призвести й до негативних наслідків у вигляді зростання собівартості продукції та інших витрат, а також зниження рівня рентабельності підприємства у перші роки використання відповідних засобів праці.

Вплив на показники фінансової звітності мають не тільки методи нарахування амортизації, а й методи оцінки вибуття запасів, методи формування резерву сумнівних боргів, методи створення забезпечення майбутніх витрат і платежів тощо. У кінцевому підсумку це призводить до того, що розмір прибутку (збитку), який відображається у фінансовій звітності підприємства, носить певною мірою суб'єктивний характер, так як залежить від вибору тих чи інших облікових процедур та методів обліку.

Система бухгалтерського обліку повинна формувати інформацію, що задовольняє потреби широкого кола зацікавлених користувачів. Сучасний бухгалтерський облік є інформаційною базою, на основі якої можлива підготовка різних видів бухгалтерської й іншої звітності, зокрема фінансової, управлінської, податкової, статистичної звітності перед державними органами контролю й ін. При цьому варто враховувати, що підсумкова (звітна) інформація тісно зв'язана з нормуванням, плануванням, контролем і аналізом. Виходячи з цього до складу звітної інформації повинні входити, крім фактичних даних, планові, нормативні, кошторисні показники, а також показники відхилення від них як в абсолютних, так і у відносних величинах. Отже можемо зробити висновок про необхідність зміни процесу формування облікової інформації з акцентуванням уваги на інтеграцію системи бухгалтерського обліку із підсистемами управління. Це обумовлено необхідністю задоволення як внутрішніх так і зовнішніх користувачів облікової інформації, що впливає на ефективне функціонування системи управління підприємством [2].

Крім того, під час проведеного дослідження встановлено, що наявність сформованої і належним чином оформленої облікової політики є важливою умовою проведення належного якісного аудиту, оскільки в

протилежному випадку забезпечити підтвердження достовірності фінансових звітів є неможливим, через невпевненість та неоднозначність у способах, процедурах та прийомах, які використовувалися під час складання звітності [3].

Разом з тим на практиці, під час розробки облікової політики конкретного підприємства, врахуванню особливостей діяльності останнього не приділяється належна увага. За таких умов поширеним є формальний підхід до формування та застосування облікових політик, що у свою чергу, знаходить свій відбиток у неповному, необґрунтованому або взагалі неправильному їх документальному оформленні. За таких умов формування облікової політики на вітчизняних підприємствах має низку проблем.

Під час дослідження було виявлено, що низка проблемних питань, які виникають безпосередньо на етапі розробки та реалізації облікової політики, так чи інакше, стосуються обмеженості нормативної бази. Недосконале чинне законодавство, яке визначає принципи, методи та прийоми бухгалтерського обліку є вузько направленим, що не дозволяє обґрунтовувати й вирішувати важливі для конкретного підприємства питання за допомогою облікової політики.

Враховуючи вищевикладене набуває актуальності питання удосконалення облікової політики на основі практики МСФЗ. Удосконалення процесу розробки облікової політики має відбуватися шляхом зростання актуалізації й цільової направленості облікової політики з врахуванням специфіки діяльності конкретного підприємства та підвищення її якості. Актуалізація облікової політики передбачає приведення її у відповідність до чинного законодавства, що змінюється та специфічних бізнес-процесів підприємства. Що ж стосується якості облікової політики, то необхідно звернути увагу на такі критерії як неупередженість облікової політики, економічна доцільність, повнота, відповідність законодавчій базі, раціональність методів обліку, відповідність цілям суб'єкта господарювання, наявність автоматизації обліку тощо. Відповідальність за формування облікової політики покладається на керівника підприємства, проте на цьому його завдання не обмежуються. Керівник має постійно забезпечувати контроль за дотриманням облікової політики, а також сприяти проведенню заходів щодо її вдосконалення. Це обумовлює необхідність додаткових інвестицій в навчання спеціалістів, відповідальних за формування облікової політики. Крім того необхідно проводити постійний моніторинг можливих змін в законодавстві, інформувати персонал та користувачів звітності про зміни в обліковій політиці тощо.

Разом з тим, не можна стверджувати, що процес організації облікової політики виступає дієвим інструментом впливу на обліковий процес відповідного підприємства і тим більше, що її засоби використовуються повною мірою для забезпечення необхідного рівня економічної безпеки та стабільності суб'єкта господарювання. Докладний аналіз доцільності вибору та подальшого використання окремих елементів облікової політики проводиться лише стратегічно орієнтованими підприємствами. Такий процес є витратним і вимагає залучення не лише фахівців з обліку, а й фінансових аналітиків та інших спеціалістів. Що ж стосується більшості вітчизняних підприємств, то в ході дослідження було виявлено, що для них організація вибору тих чи інших методів обліку в цілому носить формальний характер.

Вищезазначене обумовлює необхідність у всебічному піднятті статусу бухгалтерського обліку та розкриття всіх його ще досі нереалізованих можливостей в системі управління.

Висновки. Підсумовуючи вище викладене, можемо зробити висновки, що формування облікової політики є ґрунтовним процесом, який вимагає наявності організаційних, кадрових і технічних можливостей та не завершується на етапі затвердження Наказу про облікову політику, а має безупинно продовжуватися й удосконалюватися аж до моменту припинення діяльності підприємства. На сьогодні керівники не приділяють належної уваги процесу формування облікової політики, що негативно відбивається на стані організації системи обліку підприємства та якості фінансових звітів.

У більшості розвинених країн уміло сформовану облікову політику система менеджменту використовує як дієву складову загального механізму управління бізнес-процесами підприємства. На наш погляд, Наказ про облікову політику повинен мати управлінський напрямок, що уможливить зростання дієвості обліково-аналітичних функцій в управлінні поточною діяльністю та стратегічним розвитком підприємства.

Керівники повинні бути зацікавлені ефективно налагоджувати аналітичну роботу у підприємстві, що забезпечить проведення всебічного аналізу та надасть змогу використовувати його результати, особливо для формування власної ефективної облікової політики. Разом з тим, для можливості удосконалення облікової політики конкретного підприємства залежатиме від послідовного порядку розробки та використання планових облікових проектних документів, що має на меті оптимізувати виробничий процес та підвищити якість обліково-аналітичної інформації. Під час розробки облікової політики спеціалістами підприємства мають бути враховані стратегічні напрямки його економічного розвитку та питання щодо підтримання економічної стабільності суб'єкта господарювання.

Підводячи підсумок вищезазначеного можемо дійти висновку про необхідність зміни процесу формування облікової політики з акцентуванням уваги на інтеграцію бухгалтерського обліку із системою управління. Це обумовлено необхідністю задоволення як внутрішніх так і зовнішніх користувачів обліковою інформацією, що впливає на ефективне функціонування системи управління підприємством. Використовуючи оптимальну модель облікової політики на підприємстві, менеджери створюють передумови для максимальної ефективності господарської діяльності відповідного суб'єкта бізнесу.

Перспективи подальших досліджень полягає у дослідженні процесу побудови системи бухгалтерського обліку і складання фінансових звітів у вітчизняних підприємствах на основі організаційно-технологічних особливостей їх діяльності.

Література.

1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / Ф. Ф. Бутинець. – [Вид. 2-ге, доп. і перероб.]. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
2. Головай Н.М. Удосконалення облікової політики в умовах функціонування інтегрованої системи обліку // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Вип. 30: у 3-х частинах, Черкаси: ЧДТУ, 2012. – частина 2. – С. 242-245.
3. Житний П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація [монографія] / П.Є. Житний. – Луганськ: Вид-во СХУ ім. В.Даля, 2007. – 351с.
4. Кірейцев Г.Г. Бухгалтерський облік та науковці, що генерують ідеї його розвитку / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерський облік в сільському господарстві. – 2008. – № 20. – С.3-7.
5. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, між предметні зв'язки: [монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
6. Крупка Я. Економічна безпека підприємства та її реалізація через систему облікових принципів / Я. Крупка // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі: Матеріали міжнар. наук.-практ. конференції. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – С. 57–60.
7. 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.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки»: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20(ed_2013)ua.pdf).
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-IV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
10. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

References.

1. Butynets', F.F. (2000), *Teoriia bukhhalters'koho obliku* [Theory of accounting], 2nd ed, ZhITI, Zhytomyr, Ukraine.
2. Holovaj, N.M., (2012), "Improvement of accounting policy in the conditions of functioning of the integrated accounting system", *Zbirnyk naukovykh prats' Cherkas'koho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu*, vol. 1, pp. 242-245.
3. Zhytnyj, P.Ye. (2007), *Oblikova polityka v umovakh rozvytku finansovo-promyslovykh system: metodolohiia ta orhanizatsiia* [Accounting policy in the development of financial-industrial systems: methodology and organization], Vyd-vo SNU im. V.Dalia, Luhans'k, Ukraine.
4. Kirejtsev, H.H. (2008), "Accounting and scientists who generate ideas for its development", *Bukhhalters'kyj oblik v sil's'komu hospodarstvi*, vol. 20, pp. 3-7.
5. Kirejtsev, H.H. (2007), *Rozvytok bukhhalters'koho obliku: teoriia, profesiia, mizh predmetni zv'iazky* [Development of accounting: theory, profession, between subject communications], *ZhDTU*, Zhytomyr, Ukraine.
6. Krupka, Ya. (2010), "Economic security of the enterprise and its realization through the system of accounting principles", *Zbirka dopovidej na Mizhnarodnij ekonomichnij konferentsii* [Conference Proceedings of the International Economic Conference], *Mizhnarodna Ekonomichna konferentsiia* [International economic conference], TNEU, Ternopil', Ukraine, pp. 57–60.
7. Ministry of Finance of Ukraine (2012), "International Accounting Standard 1 "Presentation of Financial Statements", available at: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.pdf (Accessed 10 April 2018).
8. Ministry of Finance of Ukraine (2012), "International Accounting Standard 8 "Accounting policies, changes in accounting estimates and errors", available at: [http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20(ed_2013)ua.pdf). (Accessed 10 April 2018).
9. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), *The Law of Ukraine " On Accounting and Financial Reporting in Ukraine"*, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 10 April 2018).
10. Pushkar, M.S. and Schyrba, M.T. (2010), *Teoriia i praktyka formuvannia oblikovoi polityky* [Theory and practice of accounting policy formation], *Kart-blansh*, Ternopil', Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 11.04.2018 р.