

Юнацький М. О.
старший викладач кафедри обліку і аудиту
ПВНЗ «Інститут ділового адміністрування»

Yunatsky M. O.
Senior Lecturer of Department of Accounting and Audit
PHEI «Institute of Business Administration»

КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ДЛЯ ЦІЛЕЙ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

CONCEPTUAL BASIS OF FORMATION OF THE ENTERPRISE'S REGISTRATION POLICY FOR RECORD-KEEPING AIMS

Анотація. У роботі досліджено основні причини появи облікової політики та сутність облікової політики, що є необхідним для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних управлінських рішень. Обґрунтовано основні завдання, які забезпечують організацію бухгалтерського обліку на підприємстві як цілісної системи. Висвітлено зовнішні та внутрішні фактори, що впливають на формування облікової політики функціонування господарюючої системи. Розроблено концепцію формування облікової політики у вигляді моделі, за допомогою якої забезпечується єдність мети, завдання, принципів та етапів формування облікової політики для бухгалтерського обліку.

Ключові слова: облікова політика, формування, облік, обліковий процес, концепція, фінансова звітність.

Вступ та постановка проблеми. У сучасних умовах діяльності підприємств формування облікової політики є складним, трудомістким та водночас відповідальним процесом, що має передбачати вибір альтернативних варіантів обліку в межах існуючого законодавства. Основна мета діяльності підприємства може бути досягнута лише в разі правильно організованої системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, що, своєю чергою залежить від доречно обраних методів обліку та правильного розподілу прав та обов'язків персоналу підприємства.

Організація роботи підприємства та облікового процесу починається з формування облікової політики. Для того щоб ефективно сформуванню облікової політики підприємства, обов'язково потрібно враховувати особливості діяльності підприємства та стратегію його розвитку на тривалу перспективу. Це дасть можливість оперативно організувати бухгалтерський облік на підприємстві.

Більшість бухгалтерів сприймають облікову політику як такий документ, що обов'язково повинен бути на підприємстві, але особливого значення як інструменту забезпечення облікового процесу не надають. Даний документ формується поверхнево, не враховуючи особливостей певного підприємства, тобто не має ані чіткого процесу формування, ані алгоритму проведення. Якщо ж обліковці намагаються розробити облікову політику ґрунтовно, то їм стають на перешкоді безліч проблем [1].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблемних питань щодо особливостей формування облікової політики присвячено багато праць як вітчизняних так і зарубіжних учених, зокрема: Р.А. Алборова, Х. Андерсена, Т.В. Барановської, С.Л. Берези, Л.А. Бернстайн, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, М.Ф. Ван Бреда, П.М. Герасима, С.Ф. Голова, В.А. Дерія, А.О. Сфремова, Л.В. Івченко, З.Ф. Канурної, Г.Г. Кірейцева, Н.П. Кондракова, С.М. Міщенко, В.В. Панкова, О.І. Пилипенка, М. Портера, М.С. Пушкаря, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, В.Г. Швеца, М.І. Кутера, а також Г. Уолка, Дж. Френсіса та ін. Незважаючи на цілісність результатів,

в роботах цих авторів недостатньо повно розкриваються складові облікової політики при її формуванні. Також варто детальніше зупинитися на питанні концептуальної основи формування облікової політики підприємства для цілей бухгалтерського обліку.

Метою даної роботи є визначення факторів, які впливають на формування облікової політики, а також надання комплексної концепції формування облікової політики підприємства у вигляді моделі.

Результати дослідження. Поняття «облікова політика» (accounting policies) у міжнародну практику обліку офіційно було впроваджено в листопаді 1974 р. у зв'язку з прийняттям, а з 1.01.1975 р. – введенням в дію Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку № 1 «Розкриття облікової політики» [2, с. 2]. В Україні поняття «облікова політика» з'явилося в бухгалтерській термінології на початку 90-х років ХХ ст. у результаті перекладу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Потреба в цьому виникла у зв'язку з відмовою України від жорсткої державної регламентації фінансової звітності та введенням Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, адекватних міжнародним [3, с. 19].

За словами проф. Ф.Ф. Бутинця, причинами появи облікової політики в ринкових умовах є:

– альтернативні варіанти щодо організації і ведення бухгалтерського обліку, передбачені законодавчими документами;

– розширення видів діяльності та організаційно-правових форм суб'єктів господарювання;

– зміна ролі бухгалтера в господарському житті підприємства від простого реєстратора господарських операцій до активного його учасника [4, с. 41].

Згідно із Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підприємство самостійно визначає облікову політику, обирає форму бухгалтерського обліку, розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів, затверджує правила

документообігу і технології обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку [5]. Отже, вибір альтернативного варіанту ведення обліку того чи іншого об'єкту обліку повинен обов'язково бути закріплений в обліковій політиці підприємства, формування якої завершується затвердженням керівництвом підприємства Наказу про облікову політику.

На думку О.В. Олійник та Т.В. Барановської, правильно сформована облікова політика суттєво впливає на величину показників собівартості, прибутку, податку на прибуток, показників фінансового стану підприємства. Ознайомлення з обліковою політикою дає змогу здійснювати порівняльний аналіз показників діяльності підприємства за різні звітні періоди, а також порівняльний аналіз діяльності різних підприємств [6, с. 476].

Згідно зі ст. 1 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [5]. Відповідно до Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО 8) «Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки», облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів [7]. Однак, на нашу думку, дані визначення в законодавчих актах є надто вузькими і відображають лише частину завдання, яке повинна виконувати облікова політика на підприємстві, адже основним завданням облікової політики є забезпечення організації бухгалтерського обліку на підприємстві як цілісної системи, яка має охоплювати всі аспекти (елементи) облікового процесу – теоретичний, методичний, технічний та організаційний (рис. 1).

Облікова політика підприємства хоча і охоплює всі сторони обліку (теоретичні, методичні, технічні і організаційні), але обов'язково буде відрізнятися на різних підприємствах, оскільки наведені елементи теоретичного, методичного, технічного й організаційного аспектів облі-

кової політики не є вичерпними. Підприємство має право розширити їх, доповнюючи іншими елементами.

Ф.Ф. Бутинець зазначає, що «облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей)» [4, с. 10]. Своєю чергою, О.А. Красноперова зауважує, що облікову політику можна визначати як один із основних документів, що встановлюють правила ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Звичайно облікова політика складається з двох розділів: загальних положень і способів ведення бухгалтерського обліку [9, с. 14]. П.Є. Житний акцентує увагу на тому, що функції облікової політики не слід зводити лише до процесу складання фінансових звітів. Звичайно, ці процеси є складовою облікової політики, проте вони є продуктом тільки кінцевих господарських подій минулого періоду. Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень треба мати не тільки поточну оцінку господарських процесів, а й попередню оцінку для здійснення контролю та обґрунтування економічного рівня майбутнього стану виробництва. Саме управлінська спрямованість облікової політики має сенс, оскільки повною мірою може вплинути на процеси господарювання. Усе це свідчить про те, що облікова політика охоплює широке коло завдань, вирішення яких стосується напрямів економічного розвитку та підвищення ефективності господарювання [10, с. 62–63].

Як зазначає Н.В. Секіріна, облікова політика підприємства повинна забезпечувати:

- повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності;
- відображення в бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності виходячи не тільки з їх правової форми, а й з економічного змісту фактів і умов господарювання;
- тотожність даних аналітичного обліку за оборотами та залишками. За відповідними рахунками синтетичного обліку на перше число кожного місяця, а також

показниками бухгалтерської звітності даних синтетичного й аналітичного обліку;

- раціональне й ощадливе ведення бухгалтерського обліку, враховуючи умови господарської діяльності та розмір підприємства [11].

Дотримання даних умов при формуванні облікової політики підприємства забезпечить раціональний процес облікової роботи на підприємстві.

Особливо гострою є проблема відсутності методичного забезпечення, яка дала б змогу вибирати та обґрунтовувати облікову політику підприємства. Якщо в наукових дослідженнях останніх років намагаються дати відповідь на питання, що таке облікова політика, то питання, як формувати облікову політику, залишається поза увагою науковців [12].

При формуванні облікової політики одним із головних завдань є виокремлення тих факторів, які більшою мірою впливають на функціонування господарчої системи. Тому на вибір і обґрунтування облікової політики підприємства впливає низка факторів, як зовнішніх, так і внутрішніх (рис. 2).

Поряд із зовнішніми та внутрішніми факторами, що впливають на формування облікової



Рис. 1. Аспекти облікової політики

Джерело: систематизовано на основі [8, с. 65]

політики, необхідно виділити спеціальні фактори, до яких відноситься технічне забезпечення та наявність ефективної системи інформаційного забезпечення підприємства.

З точки зору В.В. Панкова, бухгалтер при формуванні облікової політики має виконувати три дії: 1) діяти у відповідності до прийнятих стандартами бухгалтерського обліку правил у випадках єдино можливого передбаченого способу; 2) здійснювати вибір одного способу обліку господарських операцій або організації документообігу у випадку існування декількох допустимих стандартами бухгалтерського обліку; 3) самостійно розробляти відповідні способи обліку або організації у випадку відсутності таких [13, с. 84]. Дотримання даного підходу до формування облікової політики забезпечить формування єдиної комплексної системи бухгалтерського обліку та ефективну організацію роботи облікового персоналу.

На нашу думку, облікова політика підприємства представляє собою комплексну концепцію, яка відображає систему регулювання бухгалтерського обліку. Поняття «концепція» (від лат. *conceptio* – розуміння, система) являє собою певний спосіб розуміння та трактування будь-якого явища. Відповідно до принципів формальної логіки, концептуальна основа може бути сформульована за допомогою або дедукції, або індукції.

У першому випадку дослідник виходить із деяких загальних об'єктивно діючих закономірностей та перетворює їх в положення до формалізованого ім'язнання; даний підхід більшою мірою притаманний природничим наукам. В іншому випадку теоретичні побудови здійснюються шляхом узагальнення фактичних подій; даний підхід домінує в суспільних науках, зокрема в економічних дослідженнях, коли теорія формується виходячи з вимог практики та як її узагальнення [14, с. 136–137].

М.С. Пушкар у своїй праці «Метатеорія обліку, або Якою повинна бути теорія» [15, с. 115–123] стверджує, концепція призначена для того, щоб виявити всі елементи, входи і виходи, ієрархічну структуру елементів, механізм перетворення даних бухгалтерського обліку в інформаційні ресурси та його інструментарій. Упорядкування та визначення ієрархії елементів системи бухгалтерського обліку дає можливість створити образ науки, виявити сильні та слабкі сторони теорії, усвідомити проблеми та шляхи їх вирішення.

Призначення облікової політики необхідно розглядати щодо призначення самого бухгалтерського обліку, складовою якого вона є. У зв'язку з цим, на нашу думку, доцільною є розробка концепції формування облікової політики підприємства, а тому повинна забезпечувати єдність мети, завдання, принципів та етапів формування облікової політики для бухгалтерського обліку. До формування концепції облікової політики підприємства слід використовувати раціональний підхід, за допомогою якого буде обумовлено подальший вибір облікових підходів та відображення інформації для користу-

вачів різних рівнів. Це дасть змогу розкрити мету, зміст і принципи облікової політики щодо фактів господарського життя діяльності підприємства.

Зважаючи на викладене вище, можна відобразити концепцію формування облікової політики підприємства у вигляді моделі (рис. 3).

Аналізуючи дані рис. 3, можна простежити залежність концепції облікової політики (CAP – concept of accounting policies) від таких її складових, як:

- М – основна мета формування облікової політики;
- Е – етапи формування облікової політики;
- З – зміст формування облікової політики;
- Р – принципи формування облікової політики;
- Н – інтерпретація норм для розробки стандартів обліку;
- І – інтереси користувачів облікової інформації;
- О – цілі бухгалтерської звітності;
- Q – характеристика даних у системі бухгалтерського обліку;
- А – постулати бухгалтерського обліку;
- Т – техніка та технологія бухгалтерського обліку.

Виконання концепції формування облікової політики можливе лише за умови, що ведення бухгалтерського

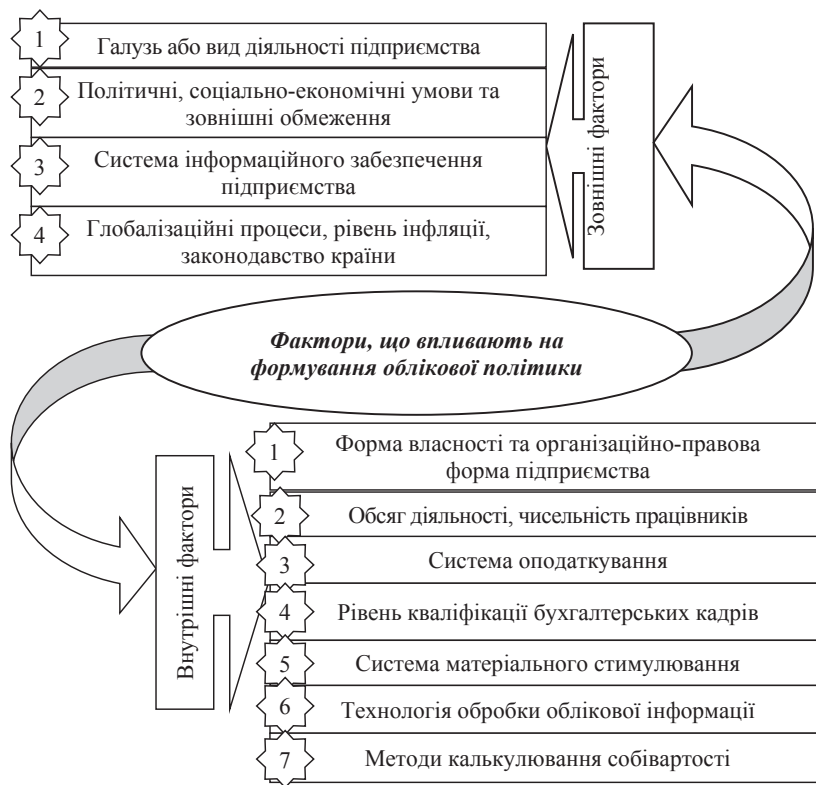


Рис. 2. Фактори, що впливають на формування облікової політики

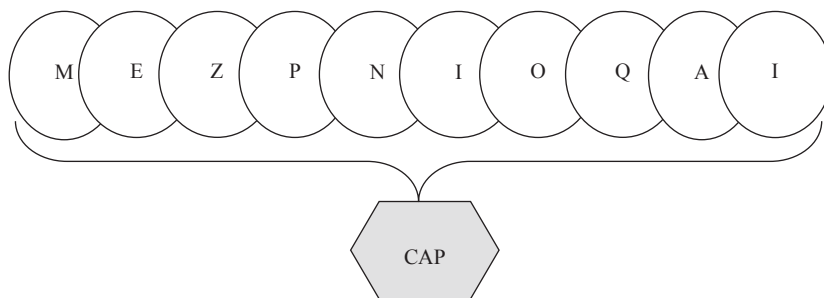


Рис. 3. Модель формування облікової політики підприємства

обліку та складання фінансової звітності ведеться відповідно до однозначно трактованих і загальноприйнятих правил, які конкретизуються в технічних процедурах. Основним складовим елементом даної концепції є послідовність формування облікової політики, яка передбачає структурування етапів і конкретизує дії особи, відповідальної за складання документа на кожному його етапі.

Висновки. Отже, концепція формування облікової політики містить підходи до відображення всіх фактів господарського життя, які враховують вимоги користувачів бухгалтерської інформації та спрямовані на достовірне представлення інформації у звітності, а також є фундаментальною основою для створення та побудови єдиної цілісної системи стандартів, що враховує сферу дії фінансової звітності, цілей її формування, основи побудови, які включають базові принципи, якісні характеристики інформації, елементи фінансової звітності, критерії її визнання та види оцінки. Проте варто зауважити, що у зв'язку зі зміною економічних реалій концепцію формування облікової політики на підприємстві необхідно постійно вдосконалювати, наближуючись до одних чи інших теорій бухгалтерського обліку.

Концепція формування облікової політики забезпечує користувачів корисною інформацією для прийняття

управлінських рішень; забезпечує зрозумілою інформацією інвесторів та кредиторів для прогнозування майбутніх грошових потоків підприємства; забезпечує доречною інформацією щодо економічних ресурсів і зобов'язань підприємства, результатів операцій і подій, які можуть призвести до змін у складі ресурсів і зобов'язань; передбачає надання не лише фінансової звітності, а й інші засоби представлення фінансової і нефінансової інформації; включає перелік користувачів звітності з поділом їх на безпосередньо зацікавлених у даних фінансової звітності та тих, для кого вона не має суттєвого значення.

Таким чином, у сучасному інформаційному середовищі необхідно враховувати вимоги користувачів бухгалтерської інформації, що спрямовані на достовірне представлення облікової інформації у звітності підприємства, що є фундаментальною основою для створення та побудови єдиної цілісної системи облікових стандартів, а також облікові теорії як базу для формування концепції, оскільки поєднують у собі особливості фактів господарської діяльності та потреб різних користувачів. Тому концепцію формування облікової політики слід розглядати як набір взаємопов'язаних «ідеальних» концепцій, які потрібно враховувати при формуванні звітності для отримання достовірної та неупередженої інформації.

Список використаних джерел:

1. Бондаренко О.М. Проблеми формування облікової політики. Напрями її удосконалення / О.М. Бондаренко, М.П. Білан // Економічний вісник – 2011. – № 31 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/prer/2011_31/Bilan.pdf.
2. Янчева Л.М. Генезис облікової політики та її економічна сутність / Л.М. Янчева, Н.С. Акімова // Зб. наук. пр. ХДУХТ «Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг». – 2008. – № 1(7). – 69 с.
3. Житній П. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житній // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 19–22.
4. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович. – Житомир : Рута, 2009. – 528 с.
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
6. Олійник О.В. Витрати підприємств як об'єкт облікової політики: організаційно-методичні положення / О.В. Олійник, Т.В. Барановська // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. – Вип. 1(31). – С. 469–478.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
8. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
9. Красноперова О.Л. Учетная политика организаций на 2004 год / О.А. Красноперова. – М. : Главбух, 2003. – 240 с.
10. Житній П.Є. Системний аспект облікової політики / П.Є. Житній // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 62–65.
11. Секіріна Н.В. Проблеми визначення облікової політики підприємства / Н.В. Секіріна // Вісник ДонНУЕТ. – 2010. – № 3 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Tiru/2010_30_2/Sekirina.pdf.
12. Облікова політика як інструмент управління бухгалтерським обліком // Облікова політика : [навч. посіб.] / За ред. Г.М. Давидова. – К. : Знання, 2010.
13. Панков В.В. Институциональная теория бухгалтерского учёта и аудита : [учеб. пособ.] / В.В. Панков. – М. : ИнформБюро, 2011. – 168 с.
14. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В.В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 720 с.
15. Пушкар М.С. Метатеорія обліку, або Якою повинна бути теорія : [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007 – 359 с.

Анотація. В роботі досліджені основні причини появи учетної політики і сутність учетної політики, яка необхідна для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних управлінських рішень. Обґрунтовані основні завдання, які забезпечують організацію бухгалтерського учёта на підприємстві як цілісної системи. Освітлені зовнішні і внутрішні фактори, які впливають на формування учетної політики функціонування господарюючої системи. Розроблена концепція формування учетної політики в формі моделі, з допомогою якої забезпечується єдиність цілей, завдань, принципів і етапів формування учетної політики для бухгалтерського учёта.

Ключові слова: учетная политика, формирование, учет, учетный процесс, концепция, финансовая отчетность.

Summary. In this article the principal reasons of appearance of registration policy and the essence of registration policy that is a necessity for all users of the financial reporting with the aim of acceptance of corresponding administrative decisions are investigated. Basic tasks, that provide organization of book-keeping on the enterprise as integral system are considered. External and internal factors which influence on formation of registration policy of functioning of the managing system are elucidated. The conception of the formation of registration policy as a model, by means of which the unity of aim, task, principles and stages of the formation of registration policy for a record-keeping is developed.

Key words: registration policy, forming, account, registration process, conception, financial reporting.