

ЗВІТНІСТЬ ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА

ДЕМИДЕНКО Л. П.

УДК 657.6

Демиденко Л. П. Звітність та облікова політика підприємства

У статті розглянуто суть і зміст облікової політики. Подано інформацію щодо основних аспектів формування та застосування облікової політики підприємств в Україні. Досліджено структуру розробленого на підприємстві положення про облікову політику. Уточнено співвідношення облікової політики й організації бухгалтерського обліку. Висвітлено визначальну роль, яка належить керівнику і головному бухгалтеру у формуванні облікової політики підприємства. Визначено регулювання основних складових облікової політики підприємства. Обґрунтовано взаємозв'язок бухгалтерського обліку та облікової політики.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансова звітність, облікова політика підприємства.

Рис.: 2. **Табл.:** 1. **Бібл.:** 12.

Демиденко Леонід Петрович – кандидат економічних наук, доцент, Український державний університет фінансів і міжнародної торгівлі (вул. Чигорина, 57, Київ, 01601, Україна)

УДК 657.6

UDC 657.6

Демиденко Л. П. Отчетность и учетная политика предприятия

В статье рассмотрена суть и содержание учетной политики. По-дана информация относительно основных аспектов формирования и применения учетной политики предприятий в Украине. Исследована структура разработанного на предприятии положения об учетной политике. Уточнено соотношение учетной политики и организации бухгалтерского учета. Освещена определяющая роль, которая принадлежит руководителю и главному бухгалтеру в формировании учетной политики предприятия. Определено регулирование основных составляющих учетной политики предприятия. Обоснована взаимосвязь бухгалтерского учета и учетной политики.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, финансовая отчетность, учетная политика предприятия.

Рис.: 2. **Табл.:** 1. **Библ.:** 12.

Демиденко Леонид Петрович – кандидат экономических наук, доцент, Украинский государственный университет финансов и международной торговли (ул. Чигорина, 57, Киев, 01601, Украина)

Demidenko L. P. Accounting and Accounting Policy

The article considers essence and contents of accounting policy. Its provides information with respect to main aspects of formation and application of accounting policy in Ukraine. It studies the structure of regulations on accounting policy that were developed in a company. It specifies correlation of accounting policy and organisation of accounting. It explains the determining role of the top manager and chief accountant in formation of accounting policy of a company. It identifies regulation of main components of accounting policy. It justifies interrelation of accounting and accounting policy.

Key words: accounting, financial accounting, accounting policy.

Pic.: 2. **Tabl.:** 1. **Bibl.:** 12.

Demidenko Leonid P. – Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor, Ukrainian State University of Finance and International Trade (vul. Chygorina, 57, Kyiv, 01601, Ukraine)

Побудова та функціонування бухгалтерського обліку на кожному підприємстві здійснюється на підставі нормативно-правових документів, розроблених органами, на які покладається керівництво обліком. Це забезпечує порівнянність облікової та звітної інформації, її єдність не лише за формою, а й за змістом.

Зміни в системі економічних відносин зумовили необхідність реформування бухгалтерського обліку в Україні, його пристосування до нових умов господарювання. Наслідком впроваджених змін є залучення із зарубіжної практики значної кількості якісно нових понять і явищ, до яких належить і облікова політика підприємства.

Проблеми відображення облікової інформації у фінансовій звітності, формування облікової політики підприємств розглядаються у працях багатьох відомих науковців: Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, С. Ф. Голова, О. В. Лишиленка, М. Я. Дем'яненка, В. В. Сопка, М. Г. Чумаченка тощо.

Основною метою статті є дослідження питань формування облікової політики підприємства та звітності.

Можна увесь час висловлювати незадоволення положеннями ПКУ, інструкціями, вказівками та вимогами Державної податкової служби України, що особливо часто роблять бухгалтери підприємств недержавної форми власності, коли посилюють потреби дотримання давно відомих принципів ведення бухгалтерського облі-

ку та складання фінансової звітності. Так, із введенням у дію ПКУ багатьом бухгалтерам довелося повернутися до давно актуального питання у побудові саме прозорих показників фінансової звітності – процесу створення ефективного положення або наказу про облікову політику. Роль цього внутрішнього документа на кожному підприємстві ще більше зросла у зв'язку із посиланням на нього у ПКУ (наприклад, ст. 145) [1].

Керуючись Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [2], затвердженням МФУ (П(С)БО) [6], інструкціями та іншими нормативними актами, які регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності, і виконуючи вимоги, передбачені статутом кожного підприємства, з метою забезпечення своєчасного надання достовірної інформації користувачам фінансової звітності, бухгалтерська служба повинна створити положення (наказ) про облікову політику (рис. 1).

В економічних дослідженнях відмічається, що для української економіки облікова політика – поняття відносно нове, мало вивчене і до прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку сприймалося, перш за все, як набір кількох (елементарних) методів оцінки активів і зобов'язань, формування доходів і витрат.

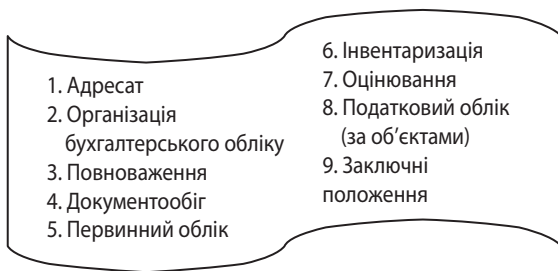


Рис. 1. Структура розробленого на підприємстві положення про облікову політику

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: «Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [2, 4].

Заслугує уваги зауваження В. М. Пархоменка стосовно облікової політики: «Облікова політика визначається на основі Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Зазначеним Законом облікова політика визначена як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [2]. Така складова, як визначення процедур «для ведення бухгалтерського обліку», значно розширює можливості облікової політики щодо обґрунтування економічних рішень».

Поняття облікової політики у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки», який набрав чинності з 1 січня 2005 р., трактується як конкретні «принципи, основи, домовленості, правила та процедури, прийняті керівництвом при складанні та поданні фінансових звітів» [6].

Згідно з Положенням про бухгалтерський облік (П(С)БО 1/98) Російської Федерації [9, с. 21] і на думку окремих учених-економістів, у загальному вигляді облікову політику можна визначити як сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, обраних підприємством відповідно до умов господарювання. Іншими словами, це порядок здійснення первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності підприємства.

Для кожної організації облікова політика – це основний методичний документ, яким вона керується в період своєї діяльності з дня державної реєстрації. Після статуту цей внутрішній нормативний документ є основним [8, с. 358].

Аналіз наведених визначень облікової політики свідчить, що більшість фахівців визначають її способом ведення бухгалтерського обліку, обраним підприємством відповідно до умов його господарської діяльності. Існують й інші, близькі за змістом визначення.

У літературі існує три найбільш розповсюджені трактування визначення облікової політики:

- ✦ прийнята підприємством сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності;
- ✦ сукупність способів організації та ведення бухгалтерського обліку відповідно до загальних правил та особливостей господарської діяльності підприємства;
- ✦ сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Саме це трактування міститься в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2].

Узагальнюючи їх, можна констатувати, що процес формування облікової політики – це надана законом можливість суб'єкту господарювання самостійно здійснювати у межах правового поля облікову діяльність, яка включає сукупність принципів, методів і процедур здійснення первинного спостереження, аналізу, поточного групування, підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності, складання та подання фінансової звітності. Ці процеси підпорядковані економічній політиці держави і повинні сприяти підвищенню її пріоритету на міжнародному рівні.

Таке право надане Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.09.99 р. № 996-XIV (п. 5, ст. 8) [2].

Питання встановлення облікової політики належать до компетенції власника підприємства, органу, уповноваженому управляти державним майном, органу, уповноваженому управляти корпоративними правами держави.

Згідно з М(С)БО 8 під обліковою політикою слід розуміти конкретні принципи, основи та правила, які використовуються суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Отже, облікову політику можна розглядати, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих і виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності.

У процесі розробки облікової політики конкретним підприємством найбільш важливими є такі основні фактори:

- ✦ форма власності та організаційно-правова структура підприємства;
- ✦ галузеві особливості, які і визначають вид діяльності та зумовлюють технологічно-організаційні умови роботи;
- ✦ обсяг діяльності, кількість працівників, номенклатура продукції та ін.;
- ✦ відносини з податковою системою, наявність пільг та умови їх одержання;
- ✦ умови постачання та збуту продукції; матеріальна база та рівень забезпечення кваліфікованими обліковими працівниками.

Облікову політику підприємство визначає самостійно в особі його керівника та головного бухгалтера відповідним наказом або розпорядженням з обов'язковим розкриттям в окремих розділах методичних принципів побудови бухгалтерського обліку, техніки його ведення та складання фінансової і статистичної звітності, організації роботи бухгалтерської служби. Чинне законодавство надає широкі права стосовно формування облікової політики.

Підприємство самостійно визначає:

- ✦ параметри та напрями облікової політики;
- ✦ обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних методологічних засад і з урахуванням особливостей господарської діяльності й наявної технології обробки облікових даних;
- ✦ розробляє систему і форми управлінського обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- ✦ затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;
- ✦ може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства [3].

У формуванні облікової політики визначальна роль належить керівнику і головному бухгалтеру. Від їх компетенції та взаємостосунків залежить успішне здійснення (провадження) облікової політики підприємства.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, має певні обов'язки, зокрема:

- ✦ забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання в установлені терміни фінансової і статистичної звітності;
- ✦ організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- ✦ бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- ✦ забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства [11, с. 71].

Формуючи облікову політику, необхідно керуватися основними принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування, відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника та періодичності.

Об'єктивна та логічно розроблена облікова політика стосовно оцінки та податкового обліку кожного його об'єкта впливає на достовірність показників, що відображаються у звітності підприємства: фінансовій та податковій. Особливо це набуває значення тепер, коли роблять кроки для зближення бухгалтерського та податкового обліку, а значить, і об'єднання сутності деяких показників фінансової та податкової звітності (податкової декларації з податку на прибуток), особливо з формування складових податку на прибуток. Вплив облікової політики відображено в *табл. 1*.

Таблиця 1

Регулювання основних складових облікової політики підприємства

Складові облікової політики	Що саме визначають відповідно до нормативів
1	2
За П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	
Межа суттєвості	Державне регулювання відсутнє; підприємство самостійно встановлює межі за кожним елементом фінансової звітності
П(С)БО 2 «Баланс»	
Тривалість операційного циклу	Встановлює підприємство самостійно
П(С)БО 7 «Основні засоби», ПКУ	
Термін експлуатації об'єкта основних засобів	Встановлює підприємство самостійно, але з огляду на вимоги ПКУ(ст.145.1)
Методи амортизації основних засобів	П'ять методів за П(С)БО 7, крім того, для податкової звітності є обмеження за встановленими групами основних засобів за ПКУ(ст.145.1)
Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	Прямолінійний, виробничий метод нарахування 50% амортизаційної вартості в першому місяці використання об'єкта і решти 50% амортизаційної вартості в місяці їх списання з балансу, метод нарахування 100 % вартості в першому місяці використання об'єкта
Величина вартісного критерію належності матеріального активу до малоцінних необоротних	П(С)БО не регламентовано, ПКУ – 2500 грн, що й береться за основу в бухгалтерському обліку

1	2
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», ПКУ	
Термін корисного використання нематеріальних активів	Встановлює підприємство самостійно, але з огляду на норми ПКУ (ст.145.1)
Методи амортизації нематеріальних активів	Такі самі, як і для основних засобів, але з обмеженням за вимогами ПКУ
П(С)БО 9 «Запаси»	
Методи оцінки вибуття запасів	П'ять методів за П(С)БО 9
П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», ПКУ	
Методи визначення резерву сумнівних боргів (РСБ)	Виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, на підставі класифікації дебіторської заборгованості, на основі питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході, на умовах наступної оплати. Для податкового обліку обов'язкова бухгалтерська інтерпретація РСБ
П(С)БО 11 «Зобов'язання», ПКУ	
Створення або нестворення забезпечень для відшкодування подальших майбутніх витрат та платежів	На оплату відпусток працівникам підприємства, на додаткове пенсійне забезпечення, на виконання гарантійних зобов'язань, на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами тощо
П(С)БО 15 «Дохід», ПКУ	
Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	Вивчення виконаних робіт; визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані; визначення загального обсягу витрат підприємства у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості витрат
Визнання доходу	За датою передачі прав власності на продукцію або товар, тобто метод «відвантаження» незалежно від надходження грошей
П(С)БО 16 «Витрати», ПКУ	
Методи калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг	Встановлює підприємство самостійно з огляду на галузеві особливості
Перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг	Встановлює підприємство самостійно; згідно з ПКУ є обмеження
Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	Встановлює підприємство самостійно; згідно з ПКУ є обмеження
Бази розподілу змінних та розподілених загально-виробничих витрат	Години роботи, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо
П(С)БО 17 «Податок на прибуток», ПБО «Податкові різниці»	
Відображення або не відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань у проміжній фінансовій звітності, але обов'язкове їх відображення за рік	Встановлює підприємство самостійно; за вимогами податкового законодавства з 01.01.2013 року обов'язкове розкриття в окремому розділі модернізованого звіту про фінансові результати (форма № 2) і в примітках до річної фінансової звітності

Особливо уважно в бухгалтерському обліку та при складанні фінансової звітності, як і до впровадження ПКУ, потрібно ставитись до податкових різниць, оскільки вони є необхідним чинником відмінності бухгалтерського обліку від податкового. Так, за незвичним Положенням бухгалтерського обліку (скорочено ПБО) «Податкові різниці» [5] з 01.01.2013 р. пропонується підприємствам вести облік і розкривати аналітичну інформацію в окремих формах фінансової звітності (форма № 2 – розділи IV «Податкові різниці» і V «Узгодження фінансового результату та податкового прибутку (збитку)» [7] та примітки за формою № 5 і їх описовим виглядом) за такими видами податкових різниць стосовно: доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інших операційних доходів; інших доходів; собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); інших операційних витрат; інших витрат; надзвичайних доходів; надзвичайних витрат. У примітках до фінансо-

вої звітності за ПБО «Податкові різниці» вимагається певне розкриття інформації щодо тимчасових податкових різниць, але в якому вигляді – ще невідомо. З огляду на це в найближчому майбутньому може бути доповнений формат № 5 або будуть вказівки щодо описового подання означеної інформації [5].

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.

Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та облікової політики, на наш погляд, можна представити таким чином: оскільки облікова політика створює для бухгалтер-

ського обліку організаційні передумови (забезпечення), то це означає, що вона є об'єктом бухгалтерського обліку, з іншого боку, варіантність (альтернативність) організації бухгалтерського обліку робить можливим його віднесення до об'єктів облікової політики. Таке співвідношення пояснюється економічною природою поняття «облікова політика», яке одночасно містить обліковий та управлінський аспекти (рис. 2).

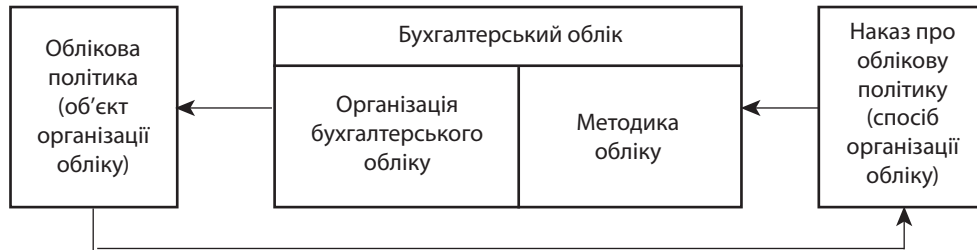


Рис. 2. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку й облікової політики

Джерело: [12].

Отже, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової та статистичної звітності на кожному підприємстві здійснюється на підставі нормативно-правових документів, що розробляються органами, на які покладено обов'язки регулювання в країні питань обліку і звітності. На нашу думку, це дає змогу вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність за єдиними принципами й формою і таким чином забезпечувати порівнянність облікової інформації. Однак це не означає, що підприємство, виходячи з конкретних умов господарювання, не може вибирати найбільш прийнятні для нього форми ведення обліку.

Облікова політика повинна обиратися підприємством чітко, якісно і обдумано. Адже вдало вибрана підприємством облікова політика дає йому можливість ефективно здійснювати свою господарську діяльність.

ВИСНОВКИ

Переосмислення ролі облікової політики в процесі управління підприємством сьогодні є просто необхідним, адже від правильності сформованої облікової політики залежить діяльність підприємства на подальших декілька років. Фахівці, що розробляють облікову політику, повинні обирати найкращий спосіб ведення обліку, враховувати всі аспекти діяльності підприємства та розуміти важливість кожного сформованого пункту наказу про облікову політику. Для правильного ведення обліку та роз'яснення всіх аспектів облікової політики слід розробляти розпорядження керівництва, графіки інвентаризації, документообороту, тобто звертати увагу на документальне оформлення.

Отже, можна зробити висновок, що облікова політика є базовим елементом для діяльності підприємства і формування, а також вимагає багато зусиль і уваги, адже від чіткості побудови залежить функціонування підприємства на ринках України. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України // Бухгалтерія. – 2010. – № 50. – С. 109 – 128.

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV / сторінка «Законодавство України» сайту Верховної Ради [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. – Заголовок з екрану.

3. Про облікову політику: лист Міністерства фінансів України № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу :

http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931. – Заголовок з екрану.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Мінфіну України від 21.03.1999 р. № 87.

5. Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»: затв. МФУ 25.01.2011 № 27 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку. – К. : КНТ, 2009. – 320 с.

7. Про затвердження Змін до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати»: затв. МФУ 11.08.2011 № 1021 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>

8. Зборовська Н. С. Облікова політика: проблеми формування та шляхи їх вирішення / Н. С. Зборовська // Держава та регіони. – 2006. – № 5. – С. 355 – 359.

9. Житний А. Визначення впливу зовнішніх чинників на формування облікової політики / А. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010 – № 2. – С. 19 – 25.

10. Каразін В. Облікова політика підприємства: оновлюємо наказ / В. Каразін // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 3. – С. 8 – 11.

11. Костенко О. М. Облікова політика як внутрішньогосподарський інструмент впливу на формування прибутковості підприємства / О. М. Костенко // Економіка та держава. – 2009. – № 6. – С. 71 – 72.

12. Прохар Н. В. Співвідношення організації бухгалтерського обліку та облікової політики / Н. В. Прохар // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rusnauka.com/NPM_2006/Economics/