

УДК 657.471

# ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА: ЗМІНИ ТА ДОПОВНЕННЯ

**МИКОЛА БОНДАР**,  
доктор екон. наук,  
професор, зав. кафедри,

**ВІТАЛІЙ БАБІЧ**,  
канд. екон. наук, професор,  
кафедра обліку  
підприємницької діяльності  
ДВНЗ «Київський національний  
економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»

У статті висвітлено питання внесення змін і доповнень до облікової політики підприємства, а також деякі проблеми застосування МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових політиках та помилки».

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, зміни в обліковій політиці, міжнародні стандарти фінансової звітності, облікова політика.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансова звітність підприємства формується з дотриманням одного з найважливіших принципів – «послідовність», що означає постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Саме з дотриманням цього принципу ведуть бухгалтерський облік.

Зміни в обліковій політиці підприємства можливі лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і мають бути обґрунтовані та розкриті у фінансовій звітності.

У зв'язку з тим, що за останні роки, в тому числі в 2012 р., вносились значна кількість змін до законодавчих актів і нормативних документів, зокрема в Податковий кодекс України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, підприємства повинні вносити зміни в розпорядчі документи (накази, положення) про облікову політику й обґрунтовувати такі зміни.

Зміни в обліковій політиці виникають також у підприємств державного сектору в зв'язку з прийняттям Міністерством фінансів України нових національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку для таких підприємств.

Найбільш велика робота щодо змін в обліковій політиці виконується і виконуватиметься підприємствами, які з 1 січня 2012 р. повинні вести бухгалтерський облік та складати фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності. Питання внесення змін в облікову політику складні, тому залишаються актуальними як у теоретичному плані, так і з практичного погляду.

**Мета статті** – розкрити основні причини змін в обліковій політиці підприємства, а також їх методичні аспекти та розглянути деякі питання формування облікової політики вітчизняними підприємствами, які ведуть або будуть вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність за міжнародними стандартами.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

З настанням кожного нового року бухгалтери підприємств займаються обліковою політикою свого підприємства і в разі потреби змінюють та доповнюють розпорядчий документ про облікову політику.

Перед тим як перейти до розгляду питання змін і доповнень до облікової політики, доцільно зупинитися на визначенні терміна «облікова політика».

Так, у **Законі України** «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі – *Закон про бухгалтерський облік*) і в **П(С)БО 1** зазначено:

**Облікова політика** – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Відповідно до **МСБО 8:**

**Облікова політика** – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та процедури, прийняті компанією для складання та подання фінансових звітів.

Із наведених визначень видно, що вони в основному збігаються. Проте звертаємо увагу на таку складову облікової політики за МСБО 8, як «домовленості».

Зазначимо, що хоча у вітчизняних законодавчо-нормативних актах така норма відсутня, однак практика показує, що підприємства при відсутності в чинних нормативних документах норм, які регулюють порядок обліку окремих об'єктів (операцій), самостійно формують облікову політику виходячи з конкретних умов діяльності, практики ведення обліку щодо таких об'єктів (операцій). Головне при цьому, щоб була сформована така облікова політика, при використанні якої фінансова звітність відповідає б якісним характеристикам, передбаченим П(С)БО 1.

Прийняту підприємством облікову політику оформлюють відповідним розпорядчим документом – наказом, розпорядженням, положенням. При затвердженні облікової політики не вказується, на який звітний рік вона приймається, оскільки облікову політику слід застосовувати послідовно з року в рік, а отже, розробляти не на якийсь певний строк, а на тривалий (на перспективу) період його діяльності.

Незважаючи на те що облікову політику підприємство розробляє на перспективу, виникають обставини, за яких підприємство повинне і може вносити зміни в облікову політику.

Згідно з ст. 4 Закону про бухгалтерський облік зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і має бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності. Така норма міститься і в п. 18 П(С)БО 1.

Випадки, коли можуть бути внесені зміни в облікову політику підприємства, наведено в п. 9 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансовій звітності», а саме при:

- 1) зміні статутних вимог;
- 2) зміні вимог органу, який затверджує П(С)БО;
- 3) наявності впевненості, що зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності.

Порядок внесення змін до статутних (установчих) документів передбачений у цих документах.

Згідно з п. 2 ст. 6 Закону про бухгалтерський облік регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснює Міністерство фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Зміна в обліковій політиці в третьому випадку потребує глибокого обґрунтування, оскільки її вирішує саме підприємство.

У п. 10 П(С)БО 6 наведено перелік випадків, які не можна розцінювати як зміни в обліковій політиці. Так, зміною облікової політики не вважається встановлення облікової політики для подій або операцій, які:

- відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- не відбулися раніше.

За загальними правилами облікову політику підприємство застосовує до подій та операцій з моменту їх виникнення (п.11 П(С)БО 6). Винятком є ситуації, коли при внесенні в облікову політику змін неможливо достовірно визначити суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року. За таких обставин облікова політика поширюється тільки на події та операції, які відбуваються після дати зміни в обліковій політиці (п.13 П(С)БО 6).

Теоретично такою датою може бути будь-яка вибрана підприємством, але з практичного погляду найприйнятнішим є 1 січня (початок фінансового року), оскільки коригування облікової політики з початку нового звітного року забезпечить послідовність облікового процесу протягом цього періоду та більшу порівнянність показників фінансової звітності.

На нашу думку, доповнювати облікову політику підприємство може у будь-який час, а не тільки з початку нового календарного року. Наприклад, якщо підприємство починає діяльність, якою не займалося раніше, то внести поправки до облікової політики у вигляді опису принципів, методів і процедур відображення фактів господарської діяльності, відмінних

за суттю від тих, що мали місце раніше, або таких, що виникли вперше, воно має право з такого моменту. Зауважимо, що будь-яких коригувань фінансової звітності за минулі періоди це не потребує, оскільки така подія не є зміною облікової політики.

Слід мати на увазі, що зміни та доповнення в обліковій політиці оформлюють у такому самому порядку, що й чинна облікова політика – відповідним розпорядчим документом (наказ, положення, розпорядження). Якщо внесені зміни в облікову політику за обсягом охоплюють більшу частину тексту або суттєво впливають на її зміст, доцільно розпорядчий документ про облікову політику викласти в новій редакції.

Як показує практика, протягом останніх років зміни в обліковій політиці виникають передусім через зміни в податковій системі, що відбувалися як до, так і після прийняття ПКУ. Це пов'язано з тим, що формування об'єкта оподаткування фактично за всіма податками та обов'язковими платежами здійснюється за даними бухгалтерського обліку.

Останнім фактом таких змін є зміни до порядку вирахування об'єкта оподаткування податком на прибуток. Так, ПКУ передбачено, що з **1 січня 2013 р.** платники податку на прибуток у складі фінансової звітності зобов'язані подавати інформацію про тимчасові та постійні податкові різниці.

**Податкова різниця** – це різниця, яка виникає між оцінкою і критеріями визначення доходів, витрат, активів, зобов'язань за П(С)БО та доходами і витратами, визначеними за податковим законодавством.

Податкові різниці поділяють на тимчасові та постійні.

**Тимчасова податкова різниця** – це податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та анулюється у наступних звітних періодах.

**Постійна податкова різниця** – це податкова різниця, яка виникає у звітному періоді та не анулюється у наступних звітних періодах.

Методологічні засади обліку тимчасових податкових різниць визначені П(С)БО 17 «Податок на прибуток», але ця частина П(С)БО застаріла і, тим більше, там відсутня методологія обліку постійних податкових різниць, тому в П(С)БО 17 потрібно внести зміни.

Водночас зазначимо, що Міністерство фінансів

України розробило **Положення бухгалтерського обліку «Податкові різниці»**, яке визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці.

У додатках до цього Положення наведено перелік тимчасових і постійних податкових різниць. Однак кожне підприємство має свої особливості, тому підприємство через опис у розпорядчому документі про облікову політику або в окремому додатку до такого документа повинно викласти порядок обліку, перелік податкових різниць та порядок відображення їх у фінансовій звітності.

Нами наведено тільки один випадок зміни в ПКУ, який викликає зміни в обліковій політиці підприємства, а таких змін було і буде багато.

Така сама ситуація складається і навколо П(С)БО, коли Міністерство фінансів України регулярно, кілька раз на рік, видає накази про внесення змін до деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку. При таких змінах, як правило, необхідно внести зміни в облікову політику підприємства.

Безумовно, що передумовами зміни в обліковій політиці можуть бути заходи щодо вдосконалення організації та технології виробництва, функціонування господарського механізму, системи управління підприємством. Формуючи облікову політику на 2013 р., слід мати на увазі, що найближчим часом будуть внесені зміни до форм фінансової звітності, що також значно вплине на формування облікової інформації для складання такої звітності.

Згідно з нормами П(С)БО зміни в обліковій політиці, в обліку та фінансовій звітності можуть здійснюватися ретроспективно чи перспективно.

При *ретроспективному відображенні* змін в обліковій політиці вплив змін здійснюється відносно подій і операцій минулих періодів від моменту їх виникнення та відображується у звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- повторного подання порівняльної інформації про минулі звітні періоди.

Ретроспективне відображення змін полягає в застосуванні новообраної облікової політики до подій та операцій так, наче така нова облікова політика застосовувалася завжди, а не з моменту її встановлення. Тобто коригування впливає на показники не тільки поточного та майбутніх періодів, а й на показники попередніх звітних періодів.

Дослідження показують, що на практиці підприємства більш часто застосовують не ретроспективне, а *перспективне відображення* змін в обліковій політиці. Така ситуація пояснюється тим, що, як правило, суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року достовірно визначити неможливо.

При перспективному відображенні змін облікова політика поширюється на події та операції, що виникають після дати зміни облікової політики. При цьому не здійснюють ніяких коригувань показників фінансової звітності попередніх періодів відносно нерозподіленого прибутку на початок року, чистого прибутку (збитку), тобто ці показники не перераховують.

На нашу думку, підприємство повинно вирішувати самостійно доцільність перерахунку порівняльної інформації про попередні звітні періоди.

Зупинимося ще на одній проблемі – обліковій оцінці.

**Облікова оцінка** – це попередня оцінка, яку використовує підприємство з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами (п. 3 П(С)БО 6).

Облікова оцінка здійснюється при зміні характеру діяльності підприємства, використанні нових видів виробничих запасів тощо, тобто облікова політика не змінюється, а встановлюється. Вона може змінюватися, якщо змінюються обставини, на яких вона ґрунтувалася, або отримано додаткову інформацію.

Отже, всім подіям та операціям, які є новими для підприємства, необхідно дати попередню облікову оцінку, а оскільки вона може змінюватися, то виникає потреба в застосуванні інших методів і процедур. Зміни облікових оцінок впливають тільки на майбутнє і не стосуються минулого, тому зміни облікових оцінок не вимагають коригувань фінансової звітності за попередні періоди.

Прикладами змін облікових оцінок можуть бути зміни методу нарахування амортизації, методу оцінки запасів при вибутті тощо.

Дослідження показують, що на практиці часто важко розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок. У таких випадках слід використовувати норму п. 14 П(С)БО 6, за якою, якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається і відображується як зміна облікових оцінок.

Зазначимо, що зміни в облікових оцінках вклю-

чають до тієї статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалася для відображення доходів і витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки, в тому періоді, в якому відбулася зміна, а також у наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Із зазначеного вище випливає, що зміна в обліковій політиці викликає необхідність коригування показників фінансової звітності і, на нашу думку, цьому питанню слід приділяти велику увагу в розпорядчому документі про облікову політику підприємства і детально розписати, коли і який метод коригування треба застосовувати.

Підприємства державного, комунального секторів економіки формують свою облікову політику відповідно до Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. № 1213 (далі – **Положення № 1213**).

У розділі II цього Положення детально визначено порядок розробки, оформлення та затвердження розпорядчого документа про облікову політику підприємств цього сектору економіки. Підкреслено, що підприємство самостійно розробляє облікову політику, але узгоджує її з органом, до сфери управління якого воно належить, або уповноваженим органом відповідно до установчих документів. Саме там докладно розписано зміст розпорядчого документа, тобто облікова політика щодо окремих видів активів, зобов'язань та господарських операцій.

У п. 3 Положення № 1213 визначено причини можливих змін облікової політики. Вони такі самі, які були розглянуті нами раніше. Проте слід зазначити, що для таких підприємств Міністерство фінансів України затверджує окремі національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі і це обумовлює необхідність внесення змін і доповнень в облікову політику підприємств.

Не до кінця вирішеною на сьогодні залишається проблема формування облікової політики підприємствами, що ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності.

Серед таких підприємств можна назвати публічні акціонерні товариства (ПАТ), оскільки вони не лише зобов'язані складати звіти у форматі МСФЗ, як того вимагає ст. 12 Закону про бухгалтерський облік, а й

вести бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. Тому вони мають формувати і облікову політику з урахуванням вимог міжнародних стандартів. Оскільки цей процес розпочався тільки з 1 січня 2012 р., то практика розробки облікової політики у ПАТ відсутня.

Безумовно, що при формуванні облікової політи-

ки ПАТ повинні виходити з вимог МСБО 8, але повністю дотримуватися вимог тільки цього стандарту неможливо, оскільки підприємство не може вести облік тільки за нормами МСБО, а має враховувати і вимоги вітчизняних нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

### ВИСНОВКИ

1. У законодавчо-нормативних актах, які визначають термін «облікова політика», поряд з принципами, методами, процедурами доцільно навести складову облікової політики «домовленість».
2. Необхідно чітко розмежувати виходячи з конкретної ситуації зміни в обліковій політиці та зміни облікових оцінок.
3. У розпорядчому документі про облікову політику підприємства (наказ, положення, розпорядження) потрібно детально описувати порядок коригування показників фінансової звітності в зв'язку зі змінами в обліковій політиці підприємства.
4. У розпорядчий документ про облікову політику підприємства слід внести інформацію про порядок обліку податкових різниць з наведенням основних причин, які викликають тимчасові та постійні податкові різниці, а також про порядок відображення таких різниць у фінансовій звітності (примітках до фінансової звітності).
5. При формуванні облікової політики ПАТ необхідно враховувати вимоги МСБО та МСФЗ.
6. Доцільно внести зміни до П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні*: Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV зі змінами.
2. *Податковий кодекс України* від 02.12.2010 р. № 2736-VI.
3. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р., № 87.
4. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137.
5. *Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».*
6. *Положення* про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. № 1213.

В статье рассмотрены вопросы внесения изменений и дополнений в учетную политику предприятия, а также некоторые проблемы использования МСБУ 8 «Учетные политики, изменения в учетных политиках и ошибки».

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, изменения в учетной политике, международные стандарты финансовой отчетности, учетная политика.

The question of setting changes and updates into accounting policy as well as some problems of applying IAS 8 «Accounting Policies, changes in Accounting Policies and Errors» are researched in the article.

**Key words:** accounting, changes in accounting policy, International Financial Reporting Standards, accounting policy.