

Розділ II. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.471

В.В. Бабіч, канд. екон. наук,
доц., професор кафедри обліку
підприємницької діяльності,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОСНОВНІ ПЕРЕДУМОВИ ТА ЧИННИКИ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ ПІДПРИЄМСТВ

АННОТАЦИЯ. Рассмотрены основные факторы, которые влияют на структуру, содержание и методические основы учетной политики предприятия и на порядок ее формирования.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: учетная политика предприятия, бухгалтерский учет, распорядительный документ об учетной политике.

ABSTRACT. The main factors that affect the structure, content and methodological foundations of accounting policy and procedure for the formation of accounting policy

KEY WORDS: enterprise accounting policies, accounting, administrative document on accounting policy

АННОТАЦИЯ. Розглянуто основні чинники, що впливають на структуру, зміст і методичні засади облікової політики підприємства і на порядок її формування.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: облікова політика підприємства, бухгалтерський облік, розпорядчий документ про облікову політику.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. З наведеного визначення видно, що сфера ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності — це підприємство, і тому загальноприйняті принципи, методи і процедури ведення обліку і складання фінансової звітності, які визначені в законодавчо-правових актах і нормативних документах необхідно «прив'язати» до умов господарювання на підприємстві, визначити напрямки і конкретизувати шляхи і можливості використання

цих активів і документів на підприємстві. Тому облікова політика й розробляється (формується) на кожному підприємстві.

Законодавчо-правові і нормативні акти являються передумовою (базою) формування облікової політики підприємства. Це перш за все, норми Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України, Податкового кодексу України, постанови Кабінету Міністрів України щодо подання фінансової звітності, національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні документи Міністерства фінансів України, нормативно-правові акти інших державних органів управління (Національного банку України, Державного комітету статистики України та ін.), які безпосередньо або опосередковано регулюють питання ведення обліку і складання фінансової звітності в Україні, рекомендації галузевих міністерств і відомств України, в яких визначаються особливості бухгалтерського обліку в конкретній галузі народного господарства України. Безумовно, при розробці облікової політики підприємства враховуються і норми Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності).

На зміст і структуру облікової політики підприємства визначальний вплив здійснюють певні фактори (чинники), які мають місце на даному підприємстві. Такі фактори можуть впливати на організацію, методику і техніку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

При розробці облікової політики враховується стратегія фінансово-господарської діяльності підприємства.

На зміст облікової політики підприємства безпосередньо впливає ряд факторів, до яких відносяться:

1) вид та організаційна форма підприємства. Стаття 63 Господарського кодексу України визначає, що залежно від форм власності підприємства можуть бути таких видів: приватне, що діє на основі приватної власності громадян чи юридичних осіб; підприємство колективної форми власності; комунальне підприємство; державне підприємство; підприємство, яке засноване на змішаній формі власності.

Залежно від способу утворення (заснування) та формування статутного капіталу підприємства поділяються на унітарні (один засновник) і корпоративні (створюються, як правило, двома або більше засновниками). До цих підприємств відносяться підпри-

ємства, що створюються у формі господарських товариств (товариств з обмеженою відповідальністю, відкритих і закритих акціонерних товариств та інших видів господарських товариств), кооперативні підприємства.

В Україні діють підприємства й інших видів, наприклад, спільні підприємства з іноземними інвестиціями, іноземні підприємства.

Правовий статус унітарних і корпоративних підприємств встановлюється Господарським кодексом України та іншими законодавчими актами України.

Вид та організаційна форма підприємства впливає на організацію та методику обліку і, в першу чергу, на методику обліку статутного капіталу, формування і розподіл доходу і прибутку (погашення збитку) підприємства;

2) розмір підприємства. Залежно від кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції за рік підприємства поділяються на великі, середні та малі.

Розмір підприємства за чисельністю працюючих і обсягом доходу впливає, в першу чергу, на організацію бухгалтерського обліку і на методику обліку окремих видів активів, зобов'язань і господарських операцій;

3) організаційна структура підприємства. Наявність у складі підприємства виробничих структурних підрозділів (виробництв, цехів, відділень, дільниць, бригад, бюро, лабораторій тощо), функціональних структурних підрозділів (департаментів, управлінь, відділів, служб тощо) впливає на організаційну форму ведення бухгалтерського обліку на підприємстві (централізована, децентралізована форми);

4) галузеві особливості (вид діяльності, організаційно-технологічні особливості діяльності) впливають, у першу чергу, на методику обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);

5) організація матеріально-технічного постачання підприємства, умови зберігання матеріальних ресурсів впливають на організацію та методику обліку наявності та руху виробничих запасів і на порядок розрахунків з постачальниками;

6) порядок збуту (реалізації) продукції (робіт, послуг) впливають на методику обліку готової продукції та її реалізації і розрахунки з покупцями, а умови виконання робіт і надання послуг безпосередньо впливають на методику обліку доходів і розрахунків із замовниками;

7) матеріально-технічна база підприємства, її структура являється фактором впливу на методичні засади обліку основних засобів, нематеріальних активів, на вибір методу нарахування амортизації, на методику обліку витрат на ремонти, реконструкцію, модернізацію й інші види поліпшення основних засобів;

8) система оподаткування (склад загальнодержавних та місцевих податків, зборів (обов'язкових платежів) являється визначальним чинником у методиці формування інформації про об'єкт і базу кожного з податків, зборів, платежів, а також визначення сум податкових зобов'язань і розрахунки з бюджетом;

9) суттєвий вплив на організацію бухгалтерського обліку і формування інформації для прийняття управлінських рішень має *система управління підприємством*. Воно може здійснюватися безпосередньо власником або уповноваженим органом (особою) відповідно до статуту підприємства чи інших установчих документів. Діюча система управління підприємством (наявність управлінських служб) являється визначальним фактором у формуванні інформації в бухгалтерському обліку за показниками, визначеними управлінськими структурами чи певними менеджерами та форми її подання.

На організацію, методику і техніку бухгалтерського обліку окремих об'єктів, на порядок формування інформації для складання фінансової звітності впливають і інші чинники (обставини, умови), які діють на підприємстві і безпосередньо пов'язані з веденням бухгалтерського обліку зокрема, вибрана підприємством форма бухгалтерського обліку, а також система бухгалтерського обліку, рівень кваліфікації бухгалтерського апарату, наявність комп'ютерної техніки та застосування прогресивних комп'ютерних технологій для формування облікової інформації та інші фактори, які безпосередньо або опосередковано впливають на організацію, методику і техніку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Відповідно до ст. 8 Закону про бухгалтерський облік підприємство самостійно визначає, за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів, облікову політику підприємства.

Із наведеної норми не видно, яка конкретно служба підприємства розробляє облікову політику підприємства і хто несе відповідальність за її формування.

У наведеній ст. Закону про бухгалтерський облік зазначено, що відповідальність за організацію бухгалтерського обліку несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів. І далі, для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації, а саме:

— введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

— користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

— ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

— самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності безпосередньо власником або керівником підприємства, за умови, що звітність підприємства не повинна оприлюднюватися.

Таким чином, із вищенаведеного видно, хто несе відповідальність за ведення бухгалтерського обліку на підприємстві і в якій організаційній формі може він вестись, а звідси можна зробити висновок, що розробляти (формувати) облікову політику підприємства і відповідати за неї може:

— бухгалтерська служба підприємства на чолі з головним бухгалтером;

— бухгалтер, як посадова особа підприємства;

— спеціаліст з бухгалтерського обліку — підприємець;

— централізована бухгалтерія;

— аудиторська форма — юридична особа;

— власник або керівник підприємства.

Незалежно від того, хто розробляє облікову політику підприємства, вона повинна бути погоджена з власником (власниками) або уповноваженим органом (уповноваженою особою), який несе відповідальність за всю діяльність підприємства, в тому числі і за ведення бухгалтерського обліку.

Формування облікової політики підприємства — це складний процес, який умовно можна розбити на кілька етапів: підготовчий, формування облікової політики; оформлення облікової політики в розпорядчому документі (наказі, положенні) про облікову

політику; узгодження облікової політики з власником (власниками) або уповноваженим органом (уповноваженою особою) і затвердження розпорядчого документа про облікову політику підприємства.

На першому етапі власником (власниками) або керівником підприємства формується робоча група з розроблення облікової політики підприємства, призначається керівник цієї групи, встановлюється коло обов'язків кожного із членів групи, встановлюються строки виконання роботи та підготовки проекту наказу чи положення про облікову політику підприємства, а також оцінюється стан бухгалтерського обліку на підприємстві та рівень виконання (дотримання) діючого розпорядчого документа про облікову політику підприємства.

У разі розроблення облікової політики однією посадовою особою — бухгалтером підприємства, наказом встановлюється строк подання проекту розпорядчого документа про облікову політику підприємства, а якщо цю політику розробляє аудиторська чи інша спеціалізована фірма, яка веде бухгалтерський облік на підприємстві, то окремим договором (угодою) чи додатком до нього власник або керівник підприємства видає завдання і встановлює строк підготовки проекту розпорядчого документа про облікову політику.

При розробленні облікової політики підприємства враховується наявність на підприємстві внутрішніх розпорядчих документів (наказів, розпоряджень, положень), які регулюють ведення бухгалтерського обліку, серед них можна виділити:

- про вибір форми організації ведення бухгалтерського обліку (бухгалтерська служба, бухгалтер, аудиторська чи інша фірма — юридична особа, власник чи уповноважена особа);
- про затвердження структури бухгалтерії;
- про затвердження посадових інструкцій бухгалтерів, касира;
- про затвердження Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку;
- про затвердження положення про архів підприємства і строки зберігання в ньому первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку і фінансових звітів;
- про затвердження посадових осіб з матеріальною відповідальністю;
- про затвердження переліку посадових осіб, уповноважених підписувати грошові та інші первинні документи;

- про затвердження форм первинних документів, створених на підприємстві;
- про затвердження графіку документообігу;
- про призначення постійно діючої інвентаризаційної комісії;
- про затвердження строків проведення щорічної інвентаризації за видами активів і розрахунків;
- про ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку;
- про ведення податкового обліку і призначення осіб, уповноважених виписувати і реєструвати податкові накладні.

Наведений перелік розпорядчих документів, якими регулюються окремі питання ведення бухгалтерського обліку не є вичерпним. На підприємстві можуть затверджуватись і інші регулюючі документи з ведення бухгалтерського обліку або ж ці питання найдуть відображення в розпорядчому документі про облікову політику підприємства (наказі, положенні).

Наказом оформляється облікова політика на підприємствах малого бізнесу або на середніх і великих підприємствах, на яких облікова політика сформована і діє на протязі кількох років і в неї вносяться тільки окремі зміни.

Положення про облікову політику слід розробляти на великих підприємствах зі складною організаційною структурою управління, зі значною кількістю об'єктів обліку. Наприклад, на підприємствах за наявності філій, у материнських (холдингових) компаніях з дочірніми підприємствами тощо.

У розпорядчому документі (наказі, положенні) про облікову політику підприємства відображають, як правило, методичні засади обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій.

При формуванні методичних засад облікової політики підприємство повинно визначитись, у першу чергу, з тими положеннями, які можуть мати альтернативні рішення по кожному об'єкту обліку.

У розпорядчому документі про облікову політику підприємство визначає межу суттєвості для ведення обліку господарських операцій і складання фінансової звітності. При цьому підприємство виходить з власних обсягів діяльності і рекомендацій Міністерства фінансів України з цього питання. Підприємство може встановлювати поріг суттєвості різний для окремих об'єктів обліку.

У цьому документі про облікову політику підприємства можуть бути виділені в окремі пункти (розділи) питання облікової політики щодо внутрішньогосподарського (управлінського) обліку і податкового обліку. Зміст цих пунктів (розділів) залежить від особливостей діяльності підприємства та системи його оподаткування. При формуванні методичних засад, у першу чергу, вирішуються питання вибору об'єктів такого обліку та показників, інформація за якими узагальнюється у внутрішній звітності підприємства.

У податковому обліку визначається порядок формування інформації про об'єкт і базу оподаткування за кожним з видів податків, зборів, обов'язкових платежів.

Облікова політика підприємства затверджується наказом по підприємству, який підписує власник (уповноважена особа). Якщо облікова політика підприємства сформована у вигляді окремого положення, то воно затверджується також окремим наказом.

З розпорядчим документом про облікову політику ознайомлюються всі керівники підрозділів (посадові особи), діяльність яких пов'язана з формуванням облікової, складанням та поданням фінансової звітності підприємства.

За умови, що підприємство не змінює облікову політику у наступному році, то наказ про облікову політику може не видаватися, а при наявності змін — видається наказ про зміну облікової політики.

Література

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV зі змінами.
3. *Коцупатрий М.М.* Облікова політика підприємства: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / М.М. Коцупатрий, О.Г. Бірюк. — К.: КНЕУ, 2010. — 273 с.
4. Про облікову політику: Лист МФУ від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/277993.

Стаття надійшла до редакції 15.01.2012 р.