

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246, зі змінами та доповненнями.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.05.2005 р. № 790.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315.
5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затв. наказом Міністерства Аграрної Політики України від 18.05.2000 р. № 132.
6. Жук В. М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК. — № 6. — 2006. — С. 34–42.
7. Маренич Т. Г. Облік поточних біологічних активів згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК. — № 12. — 2006. — С. 108–114.
8. Михайлов М. Г., Баранік О. О., Мельник О. А. Проблемні питання впровадження П(С)БО 30 «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК. — № 12. — 2006. — С. 100–107.
9. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік біологічних активів // Облік і фінанси АПК. — № 9–10. — 2006. — С. 128–134.

Стаття надійшла до редакції 29.05.09.

УДК 64.031

Л. В. Івченко

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

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Рассматриваются вопросы определения термина «учетная политика» и основные положения ее построения.

In the article are examined the definition of the term accounting policy and basic concepts of its structure.

Ключові слова: облікова політика, фінансова звітність, теорія бухгалтерського обліку.

Розробка ідей облікової політики на підприємстві виникла в США — саме в цій країні облік найменш регулюється державними органами. Для забезпечення можливості прогнозування в практиці

бухгалтерського обліку, Конгрес США в 1934 р. доручив Комісії з цінних паперів і фондових бірж розробити положення про облікову політику для фірм, що котирують свої цінні папери. Введення в теорію і практику категорії «облікова політика» означає визнання ролі бухгалтера і облікових методів у формуванні прибутку підприємства, показує відносність облікових даних, суттєво змінює статус бухгалтера і його роль в управлінській ієрархії.

Питанням облікової політики на підприємствах присвячені роботи таких науковців, як В. А. Дерій [2], Ф. Ф. Бутинець [3], М. С. Пушкар [4], П. Сук [5], Т. В. Барановська [6], М. В. Кужельний [7], А. А. Пилипенко [8], С. В. Свірко [9], В. П. Астахов [10].

В Україні термін «облікова політика» ввійшов у вживану термінологію наприкінці дев'яностих років. У липні 1999 р. цей термін був закріплений у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. На даний час відсутня однозначність щодо визначення облікової політики й приділяється досить багато уваги в обліковій літературі і на практиці (табл. 1).

Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Подання фінансових звітів» передбачає, що облікова політика — це певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, прийняті підприємством для складання та подання фінансових звітів. Вибір і пристосування одного з них, як найбільш ефективного для фінансового стану підприємства та сфери підприємницької діяльності, належить до компетенції керівника підприємства.

Відмінним від вище зазначених, є визначення терміну облікова політика представлене проф. В. А. Дерієм. Під обліковою політикою слід розуміти надане підприємству державою право вибору певних методик, форм і техніки ведення бухгалтерського обліку та їх офіційне затвердження наказом керівника підприємства на основі чинних нормативно правових актів України і специфіки його діяльності [2, с. 10].

Отже, підсумовуючи усі вище зазначені визначення, можна сказати, що облікова політика підприємства — це сукупність варіантів реалізації конкретним підприємством (установою, організацією) методів бухгалтерського обліку, з метою досягнення ним поставлених цілей у фінансово-господарській діяльності, в рамках діючого законодавства і базуючись на принципах бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

ВИЗНАЧЕННЯ ТЕРМІНУ «ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА»

№ з/п	Згідно з науковими джерелами	Визначення терміну «облікова політика»
1	2	3
1	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-ХІУ від 16.01.07.1999 р.	«Облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності»
2	Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» №1/98. Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. № 60 н.	«Под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности»
3	<i>Астахов В. П.</i> Теория бухгалтерского учета	«Учетная политика предприятия — это выбор конкретных способов (вариантов) постановки учета соответствующих видов имущества и обязательств, исходя из условий хозяйствования и действующего законодательства. Учетная политика предприятия есть регламентация приемов постановки бухгалтерского учета, включающая первичное наблюдение (документация и инвентаризация), стоимостное измерение (оценка и калькуляция), текущую группировку (счета и двойная запись) и итоговое обобщение (балансовое обобщение и отчетность) фактов экономических событий, уставной и иной деятельности»
4	<i>Безруких П. С.</i> Бухгалтерский учет	«Под учетной политикой организации понимается выбор организацией совокупности способов ведения бухгалтерского учета — конкретных методик, форм, техники ведения и организации установленных правил и особенностей деятельности (организационных, технологических, численности и квалификации учетных кадров, уровня технического оснащения бухгалтерии и т.д.)»

Продовження табл. 1

№ з/п	Згідно з науковими джерелами	Визначення терміну «облікова політика»
1	2	3
5	<i>Бакаев А. С., Шнейдман Л. З.</i> Учетная политика предприятия	«Учетная политика — совокупность способов ведения бухгалтерского учета, избранных предприятием в качестве соответствующих условий хозяйствования»
6	<i>Купер М. И.</i> Бухгалтерский учет: основы теории	«Учетная политика предприятия — это не просто совокупность способов ведения бухгалтерского учета, выбранная в качестве соответствующей условиям хозяйствования, а выбор методики учета, в зависимости от поставленных целей, представляющих возможности использовать различные варианты жизни в учете»
7	<i>Николаева С. А.</i> Учетная политика организации	«Учетная политика предприятия — совокупность принципов и правил, регламентирующих методические и организационные основы ведения бухгалтерского учета на предприятии в условиях действующей нормативной базы на данный момент времени»
8	<i>Алборов Р. А.</i> Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации	«Учетная политика предприятия представляет собой совокупность принципов и правил (вариантов) организации и технологии бухгалтерского учета на предприятии с целью формирования максимально оперативной, полной, объективной и достоверной финансовой и управленческой информации предприятия»
9	<i>Пушкар М. С.</i> Облікова політика і звітність	«Облікова політика це конституція підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів» [с. 10]
10	<i>Свірко С. В.</i> Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах	«... Визначимо облікову політику, як сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого — складання звітності» [с. 26]

Закінчення табл. 1

№ з/п	Згідно з науковими джерелами	Визначення терміну «облікова політика»
1	2	3
11	Організація бухгалтерського обліку / За редакцією проф. Ф. Ф. Бутинця	«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). Іншими словами, облікову політику в широкому розумінні можна визначити як управління обліком, а у вузькому — як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку)» [с. 51]
12	Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу	«Облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для організації бухгалтерського обліку, контролю та аналізу, складання та подання фінансової звітності відповідно до чинного законодавства» [с. 386]
13	Ловінська Л. Г., Стефанюк І. Б. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні: Монографія	«Облікова політика суб'єкта господарювання — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності в межах, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативними документами, затвердженими Міністерством фінансів та іншими органами виконавчої влади після погодження з Міністерством фінансів» [с. 63]
14	Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку	«Під обліковою політикою підприємства розуміють сукупність конкретних методів і способів організації та форм ведення бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил та особливостей його роботи» [с. 318]

Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Подання фінансових звітів» передбачає, що облікова політика — це певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, прийняті підприємством для складання та подання фінансових звітів. Вибір і пристосування одного з них, як найбільш ефективного для фінансового стану підприємства та сфери підприємницької діяльності, належить до компетенції керівника підприємства.

Відмінним від вище зазначених, є визначення терміну облікова політика представлене проф. В. А. Дерієм. Під обліковою політикою слід розуміти надане підприємству державою право вибору певних методик, форм і техніки ведення бухгалтерського обліку та їх офіційне затвердження наказом керівника підприємства на основі чинних нормативно правових актів України і специфіки його діяльності [2, с. 10].

Отже, підсумовуючи усі вище зазначені визначення, можна сказати, що облікова політика підприємства — це сукупність варіантів реалізації конкретним підприємством (установою, організацією) методів бухгалтерського обліку, з метою досягнення ним поставлених цілей у фінансово-господарській діяльності, в рамках діючого законодавства і базуючись на принципах бухгалтерського обліку.

Однак, з урахуванням невизначеності відносно побудови та висвітлення основних положень облікової політики Міністерством фінансів України було видано Лист від 21.12.2005 р. «Облікова політика підприємства» у якому визначено:

— встановлення облікової політики належить до компетенції власника підприємства, органу, уповноваженого управляти державним майном та корпоративними правами держави;

— доцільно відображати лише ті методи оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один варіант;

— перелік питань щодо методів оцінки які варто висвітлити у документі про облікову політику;

— можливі зміни облікової політики.

Згідно даного Листа зміни в обліковій політиці організації здійснюються у випадках:

— якщо змінюються на підприємстві статутні вимоги;

— якщо змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

— якщо зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Відповідно до п. 5 ст. 8 Закону № 996 підприємство самостійно визначає облікову політику, тому ефективність її залежить безпосередньо від керівництва.

Варто звернути увагу і на поділ облікової політики в залежності від рівня її побудови. Так, Ф. Ф. Бутинець зазначає, що в Україні облікова політика формується з урахуванням двох рівнів:

1) макрорівень — політика державних органів щодо розвитку системи бухгалтерського обліку. В даному випадку облікова політика формується через урядові структури і оформляється у вигляді нормативно-правових актів;

2) мікрорівень — політика конкретного підприємства щодо забезпечення надійності фінансової звітності. Підприємство, організація на основі законодавчих актів формує внутрішній (власний) нормативний документ, який називається облікова політика [3, с. 8].

М. С. Пушкар [4, с. 21] також виділяє два рівні облікової політики: політика державних органів щодо розвитку обліку та політика конкретного підприємства.

П. Сук зазначає, що формування облікової політики представлено трьома рівнями: міждержавний — розробка правил і принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах об'єднання держав; державний — встановлення загальних правил, стандартів ведення бухгалтерського обліку; облікова політика підприємства — сукупність способів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, що прийняті на підприємстві та відповідають особливостям його діяльності [5, с. 2–3]. Він також зазначає, що обов'язковий характер містить облікова політика міждержавного і державного рівнів, оскільки формується на загальних засадах ведення бухгалтерського обліку. Власна облікова політика формується на основі вимог першого і другого рівнів з урахуванням діяльності підприємства.

Такої ж думки дотримується Т. В. Барановська, виділяючи три рівні формування та застосування облікової політики:

1) міждержавна (регіональна) облікова політика — сукупність правил, норм, стандартів, які використовуються для встановлення принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах геополітичних країн;

2) державна облікова політика — сукупність дій зі встановлення загальних принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах країни через розробку правил, норм, стандартів;

3) облікова політика підприємства — сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників [6, с. 9].

Облікова політика різних підприємств може суттєво відрізнятися, оскільки при побудові облікової політики враховується багато факторів (табл. 2).

Таблиця 2

ФАКТОРИ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

№ з/п	Основні фактори	Кужельний М. В., Літнік В. Г. [7, с. 318]	Сук П. [5, с. 31]	Бутинець Ф. Ф. [3, с. 51]	Шилпенко А. А., Отенко В. І. [8, с. 132]
1	2	3	4	5	6
1	форма власності та організаційно-правова форма господарювання	+	+	+	+
2	галузь і вид діяльності	+	+	+	+
3	організаційна структура управління				+
4	наявність структурних підрозділів		+		+
5	цілі підприємства стосовно фінансово-господарського розвитку		+	+	+
6	особливості діяльності				+
7	рівень інфляції		+		
8	інвестиційна діяльність		+	+	+
9	стан податкового, бухгалтерського, економічно-господарського законодавства	+	+	+	+

Закінчення табл. 2

ФАКТОРИ, ЩО ВПЛИВАЮТЬ НА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

№ з/п	Основні фактори	Кужельний М. В., Лішник В. Г. [7, с. 318]	Сук П. [5, с. 31]	Бутинець Ф. Ф. [3, с. 51]	Пилипенко А. А., Отенко В. І. [8, с. 132]
1	2	3	4	5	6
10	рівень кваліфікації кадрів	+	+	+	+
11	система матеріального заохочення працівників в ефективності роботи підприємства	+		+	+
12	матеріальна відповідальність за виконання покладених обов'язків	+		+	+
13	матеріально-технічне забезпечення	+	+	+	+
14	система інформаційного забезпечення підприємства			+	+
15	система оподаткування	+		+	
16	масштаби діяльності, чисельність персоналу, обсяги продаж	+		+	+

Також слід зазначити, що з урахуванням специфіки діяльності значний вплив на формування змісту облікової політики у бюджетних установах мають ще й такі основні фактори, які виділені С. В. Свірко:

— рівень бюджету, з якого здійснюється фінансове забезпечення даної бюджетної установи (державний або місцевий бюджет);

— рівень бюджетної установи як розпорядника коштів, що закріплений за ним (головний розпорядник коштів, розпорядник коштів 1-го рівня та 2-го рівня);

— галузева належність бюджетної установи, що визначає специфіку її діяльності та особливості облікового процесу і його організації;

— обсяги та види позабюджетної діяльності [9, с. 196].

Для визнання облікової політики підприємства формується документальна її форма у вигляді Наказу про облікову політику. Даний наказ є розпорядчим та здійснює безпосередній вплив на фінансовий результат господарської діяльності підприємства. При цьому слід виділити такі основні ознаки, що притаманні Наказу про облікову політику:

— формується та приймається з дотриманням визначених правил;

— має документальну форму закріплення;

— визначає загальнообов'язкові правила поведінки для визначеного кола осіб;

— містить чітко сформульовані методи оцінки та визначає умови їх реалізації.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996, із змінами.

2. *Дерій В. А., Кізима А. Я.* Економічний аналіз: Навчальний посібник для студ. вищих навч. закладів спец. «Облік і аудит» за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — Житомир, ПП «Рута», 2003. — 680 с.

3. Організація бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова; 2-е вид., доп. і перероб. — Житомир: ЖІТІ, 2001. — 576 с.

4. *Пушкар М. С.* Облікова політика і звітність: Навч. посібник. — Тернопіль: Карт-бланш, 2003. — 141 с.

5. *Сук П.* Бухгалтерський облік. — К.: Вид-во «Знання», 2005. — 471 с.

6. *Барановська Т. В.* Застосування облікової політики аудиторами // Вісник ЖДТУ. Економ. науки. 2004. — № 2 (28). — С. 14–21.

7. *Кужельний М. В., Лінник В. Г.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: КНЕУ, 2001. — С. 317–320.

8. *Пилипенко А. А., Отенко В. І.* Організація обліку і контролю: Навч. посібник // Харьк. держ. економ. ун-т. — Х., 2002. — 28 с.

9. *Свірко С. В.* Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2003. — 380 с.

10. *Астахов В. П.* Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие : Изд. 5-е перераб. и доп. — Ростов на Дону: Изд.центр «МарТ», 2002. — 370 с.

11. *Безруких П. С.* Бухгалтерський облік: 4-е вид. — К.: Бух. облік, 2004. — 250 с.

12. *Шнейдман Л. З., Бакаєв А. С.* Облікова політика підприємства. — К.: Бух. облік, 2004. — 125 с.

13. *Купер М. И.* Бухгалтерский учет: основы теории. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 320 с.

14. *Сопко В. В., Завгородній В. М.* Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. — К.: КНЕУ, 2004. — 411 с.

15. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко та ін. — К.: КНЕУ, 2002 — 370 с.

16. *Николаев С. А.* Учетная политика организации на 2002 год, принципы формирования, содержание, практические рекомендации. — М., 2001. — 235 с.

Стаття надійшла до редакції 15.05.09.

УДК 657:92

О. П. Колісник

канд. екон. наук, доц.,
доцент кафедра аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

В статье рассматриваются теоретические основы судебно-бухгалтерской экспертизы: задания, которые она решает, предмет, объекты и методы ее проведения. Судебно-бухгалтерская экспертиза является одной из форм контроля, которая позволяет эксперту-бухгалтеру исследовать финансово-хозяйственную деятельность подконтрольного субъекта, с целью предоставления заключения, относительно вопросов, поставленных органами дознания, досудебного и судебного следствия.

The theoretical basis of court-accounting examination are examined in the article: tasks, which solves, subject, objects and methods of its conducting. Court-accounting examination is one of the forms of control, which allows an expert-accountant to explore financial-economic activity of under-control subject for making conclusions as for the questions put by the organs of inquest, prejudicial and judicial investigation.

Ключові слова: судова експертиза, судово-бухгалтерська експертиза, бухгалтерський облік, експерт-бухгалтер, органи дізнання, досудове слідство, суд.

Розвиток ринкових відносин в Україні, на превеликий жаль, супроводжується зростанням кількості злочинів у економічній сфері та видозміною способів їх скоєння. Судові спори, які вини-