

УДК 657 (477)

Я. В. Олійник, канд. екон. наук, доц.,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ ВИРІШЕННЯ МЕТОДИЧНИХ ПИТАНЬ СКЛАДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

АННОТАЦИЯ. В статье осуществлена постановка проблемы разнообразия подходов к определению назначения учетной политики предприятий и предложена предложения по ее решению путем совершенствования нормативно-правового обеспечения в сфере бухгалтерского учета.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: регулирование бухгалтерского учета, учетная политика, распорядительный документ об учетной политике.

ABSTRACT. In this paper the problem formulation is feasible variety of approaches to the determination of the appointment of the accounting policies of enterprises and offered suggestions for its solution by improving the regulatory and legal support in the field of accounting.

KEY WORDS: regulation of accounting, accounting policies, regulatory document on accounting policy.

АНОТАЦІЯ. У статті здійснена постановка проблеми різноманітності підходів до визначення призначення облікової політики підприємств і запропоновано пропозиції щодо її вирішення шляхом удосконалення нормативно-правового забезпечення у сфері бухгалтерського обліку.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: регулювання бухгалтерського обліку, облікова політика, розпорядчий документ про облікову політику.

У теорії та практиці бухгалтерського обліку, а також у нормативно-правових актах, які регулюють організацію та ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, є широковживаним застосування терміну «облікова політика». В Україні зазначений термін увійшов у понятійний апарат наукового пізнання шляхом перекладу з англійської словосполучення «accounting policies». Першим нормативним документом, в якому підприємствам було надано право самостійно визначати облікову політику, був Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1].

Обрання підприємством облікової політики спрямовано на вирішення таких головних завдань, як формування повної і достовірної інформації про діяльність підприємства та його майно-

вий стан; надання можливості зовнішнім користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств шляхом забезпечення єдності інтерпретації даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності; забезпечення інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів для контролю за дотриманням законодавства при здійсненні підприємством господарських операцій та їх доцільністю, наявністю і рухом майна і зобов'язань, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; запобігання та усунення суперечностей і недосконалості чинного законодавства з бухгалтерського обліку та фінансової звітності шляхом використання облікової політики у якості письмового доказу при вирішенні господарських спорів і конфліктів з контролюючими органами; запобігання негативних результатів господарської діяльності підприємства і виявлення внутрішньогосподарських резервів забезпечення його фінансової стійкості.

Різноманітним аспектам формування облікової політики приділяється багато уваги в науковій літературі. Концептуальні підходи МСФЗ, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національних стандартів бухгалтерського обліку стосовно регулювання, обрання, розкриття та зміни облікової політики досліджуються в працях українських учених, таких як М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Г. Г. Кірейцева, М. В. Кужельного, Л. Г. Ловінської, В. Г. Лінника, М. С. Пушкар, В. В. Сопка, В. Г. Швеця, С. В. Свірко, Кузнецової С. А.; і зарубіжних Р. А. Алборова, А. С. Бакаєва, П. С. Безруких, Ван Бреда, Н. П. Кондракова, С. Л. Коротаєва, М. І. Кутера, Б. Нідлза, С. О. Ніколаєвої, В. Ф. Палія, Л. П. Хабарової, Е. С. Хендриксена, Л. З. Шнейдмана та багатьох інших.

Останнього часу в літературних джерелах знайшов поширення підхід до облікової політики як інструменту, який дозволяє на рівні підприємства вирішувати методичні та організаційно-технічні питання бухгалтерського обліку. Методичний аспект облікової політики передбачає встановлення порядку формування фінансових результатів діяльності підприємства, складання фінансової звітності та впливає на оцінку фінансового стану підприємства.

Організаційно-технічний аспект облікової політики включає сукупність методів і прийомів організації ведення бухгалтерського обліку та технологічного процесу роботи бухгалтерської служби підприємства, які спрямовані на забезпечення системи бухгал-

терського обліку інформацією, необхідною для прийняття ефективних тактичних і стратегічних рішень й надання зацікавленим користувачам.

Проте ставлення до облікової політики, як до інструменту вирішення організаційно-технічних питань ведення обліку, на наш погляд, певною мірою суперечить нормам міжнародних і національних стандартів обліку.

Головним завданням даного дослідження є спроба дослідити підходи щодо призначення облікової політики підприємств, оцінити їх на предмет відповідності міжнародним стандартам фінансової звітності та запропонувати шляхи удосконалення нормативно-правового забезпечення, яке регулює формування облікової політики в Україні.

У широкому розумінні облікова політика спрямована на складання фінансової звітності. Облікова політика поєднує в собі риси правового та методичного механізму управління, що дозволяє скласти звітність, яка:

- містить дохідливу інформацію, розраховану на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;

- містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому;

- містить достовірну інформацію, яка не містить помилок і перекозень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності;

- надає можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств.

Саме такий підхід передбачений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», за яким облікова політика підприємства — це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1]. Таке визначення практично не відрізняється від МСБО (IAS) 8 «Облікова політика, зміни в розрахункових оцінках та помилки»: облікова політика організації «це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів [2].

У той же час досить розповсюдженою є точка зору, що облікова політика є керівництвом по організації та веденню обліку у межах підприємства з метою забезпечення оптимізації облікового процесу. Відповідно пропонується включати до облікової політики суто організаційні питання, а саме:

- розробку та затвердження робочого плану рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні й аналітичні рахунки, які необхідні для ведення бухгалтерського обліку;

- вибір форми ведення бухгалтерського обліку на підприємстві;

- обрання форм первинних облікових документів для оформлення господарських операцій, за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форм облікових реєстрів та документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;

- розробку графіку документообігу і технології обробки облікової інформації;

- затвердження переліку посадових осіб, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;

- затвердження переліку працівників, які мають право на отримання, зберігання та видачу грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;

- затвердження порядку та строків проведення інвентаризації;

- затвердження порядку організації управлінського обліку і внутрішнього контролю;

- розробку організаційної структури бухгалтерської служби, порядку призначення та звільнення головного бухгалтера та працівників бухгалтерської служби;

- затвердження прав та обов'язків головного бухгалтера, заступників головного бухгалтера, працівників бухгалтерської служби;

- розробку порядку ведення архіву підприємства;

- інших рішень, які необхідні саме для організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

В Україні прийнята підприємством облікова політика підлягає оформленню відповідним розпорядчим документом (наказом, розпорядженням тощо) підприємства, який є документом внутрішнього користування. Відповідно до підходу, коли облікова

політика розглядається як інструмент вирішення методичних та організаційно-технічних питань, у наукових працях і практичних рекомендаціях, що допомагають упорядкувати процес складання розпорядчого документу про облікову політику, пропонується така його структура, яка включає крім методичного, організаційний та технічний розділи або організаційно-технічний розділ. У цих розділах пропонується обрання перелічених організаційно-технічних аспектів, які необхідні для організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Необхідно зауважити, що саме такий підхід застосовується у Російському Положенні бухгалтерського обліку «Учетная политика организации» (ПБО 1/2008), для цілей якого під обліковою політикою організації розуміється прийнята нею сукупність способів ведення бухгалтерського обліку — первинного спостереження, вартісного виміру, поточної угруповання і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності. До способів ведення бухгалтерського обліку належать способи групування та оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, організації документообігу, інвентаризації, застосування рахунків бухгалтерського обліку, організації реєстрів бухгалтерського обліку, обробки інформації [3].

В Україні застосовується підхід, обраний у Міжнародних стандартах фінансової звітності, який передбачає спрямованість облікової політики на складання фінансової звітності з метою надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства, як це зазначено у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». П. 5 цього Закону передбачено, що підприємство, окрім іншого, самостійно:

- визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства;

- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, і з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських опе-

рацій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

— затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

На наш погляд, такий підхід передбачає складання окремих розпорядчих документів, а саме:

— розпорядчого документу про облікову політику — для впорядкування обрання, розкриття та зміни облікової політики;

— розпорядчого документу про організацію бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності — для впорядкування організації та ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Розпорядчий документ про облікову політику має вирішувати суто методичні питання складання та подання фінансової звітності. Підприємства мають розкривати у стислому викладі лише суттєві принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, та які є доречними для її розуміння. Суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства. Крім того Методичні рекомендації щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності запропоновані у Листі Міністерства фінансів № 04230-04108 [4].

Структура розпорядчого документу про облікову політику може містити розділи: загальні положення; методичний розділ, організаційний розділ; додатки.

Розділ «Загальні положення» може містити перелік нормативно-правових актів, що регулюють складання фінансової звітності; інформацію про організаційно-правову форму та галузеву належність підприємства, види діяльності підприємства (основні та додаткові) відповідно до статуту, поріг суттєвості та тривалість операційного циклу, умови зміни облікової політики; затверджується особа, яка відповідальна за формування облікової політики.

У «Методичному розділі» визначаються варіативні методи оцінки, обліку і процедур, щодо яких положення (стандарты) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, передбачають більш ніж один їх варіант.

У «Організаційному розділі» встановлюються порядок складання та подання фінансової звітності (прикладається як додаток до розпорядчого документу), відповідальність за складання та

подання фінансової звітності; порядок контролю за виконанням вимог розпорядчого документу про облікову політику; інші рішення, необхідні для складання та подання фінансової звітності.

Розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнятий як базисний на час діяльності підприємства, до якого за необхідності вносяться зміни з визначеного часу. У разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції.

Практичне значення облікової політики є недооціненим, особливо в частині розкриття для зовнішніх користувачів даних бухгалтерського обліку через фінансову звітність. Одним з основних документів, що підлягає перевірці з боку вищестоящих організацій, податкових органів, аудиторських фірм та інших користувачів облікової інформації, є прийнята облікова політика підприємства, але не на кожному підприємстві є в наявності відповідний розпорядчий документ. Така ситуація склалась певною мірою в наслідок відсутності в Україні нормативно-правового акту, який би впорядковував формування облікової політики підприємств, обов'язковість обрання якої встановлена у Законі.

Удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку з метою методичного та організаційного забезпечення застосування національних і міжнародних стандартів та єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання можливо за рахунок розробки та прийняття Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємств, які мають впорядкувати порядок обрання, зміни облікової політики та загальні вимоги до розкриття її елементів.

Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» [5] не замінює запропонованого документу. В ньому наводяться лише критерії та джерела формування облікової політики, оформлення прийнятої облікової політики, перелік багатоваріантних методів оцінки, обліку та процедур, складений за діючими П(С)БО, Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань та інструкції до нього, порядок розкриття облікової політики підприємства та її змін. Методологічні та методичні засади облікової політики підприємств у зазначеному документі не регулюються.

Застосування Методичних рекомендацій для впорядкування обрання, зміни та розкриття облікової політики допоможе підприємствам сформулювати грамотну облікову політику, яка допоможе не тільки скласти фінансову звітність, але й у вирішенні господарських спорів з податковими, правоохоронними та іншими контролюючими органами.

Література

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996 — XIV (зі змінами і доповненнями) // www.zakon.rada.gov.ua.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. — Режим доступу: // www.minfin.gov.ua.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) от 06.10.2008 № 106н [Електронний ресурс]. — Режим доступу: // www1.minfin.ru.
4. Лист Міністерства фінансів України «Методичні рекомендації щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності» від 29.07.2003 № 04230-04108 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: // www.minfin.gov.ua.
5. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.05 №31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: // www.minfin.gov.ua.

Стаття надійшла до редакції 15 квітня 2012 р.

УДК 657.44

Д. Є. Свідерський, канд. екон. наук, доц.,
докторант кафедри аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

АННОТАЦИЯ. В статье рассмотрены основные методологические и методические аспекты организации аудита финансовой отчетности.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: аудит, достоверность, финансовая отчетность, финансовые результаты.