



Scientific journal «ECONOMICS AND FINANCE»



"East West" Association For Advanced Studies and Higher Education

PERSPECTIVE ECONOMIC AND MANAGEMENT ISSUES

Collection of scientific articles

List of journals indexed



Submitted for review in

Conference Proceedings Citation Index -
Social Sciences & Humanities (CPCI-SSH)



"East West" Association For Advanced Studies and Higher Education,
2015

"East West" Association For Advanced Studies and Higher Education

PERSPECTIVE ECONOMIC AND MANAGEMENT ISSUES

Science editor:

Drobyazko S.I.

Ph.D. in Economics, Associate Professor, Professor of RANH

Reviewers:

Shatalova Nina Ivanovna

*Doctor Hab. in Social Sciences, Professor,
Head of the Department of Personnel Management and Sociology of
Ural State Railway University (Ekaterinburg, Russia)*

Dimitar Kanev,

Doctor of Economic Sciences, Professor of Economics (Varna, Bulgaria)

Perspective economic and management issues : Collection of scientific articles. -
"East West" Association For Advanced Studies and Higher Education GmbH,
Vienna, Austria, 2015.- 480 p.

ISBN 978-3-903063-17-4

Collection of scientific articles published on the results of the International scientific and practical conference "Perspective economic and management issues" is the scientific and practical publication, which contains scientific articles of students, graduate students, Candidates and Doctors of Sciences, research workers and practitioners from Europe, Russia, Ukraine and from neighbouring countries and beyond. The articles contain the study, reflecting the processes and changes in the structure of modern economy and state structure. The collection of scientific articles is for students, postgraduate students, doctoral candidates, teachers, researchers, practitioners and people interested in the trends of modern economic science development.

ISBN 978-3-903063-16-4

© 2015 Copyright by "East West" Association For
Advanced Studies and Higher Education GmbH
© 2015 Authors of the articles
© 2015 Drobyazko S.I.

5. ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT

Akimova N.S.

Ph.D., Associate Professor,

Yancheva L.M.

Ph.D., Professor,

Kharkiv State University of Food Technology and Trade, Kharkiv, Ukraine

ACCOUNTING POLICY THE COMPANY: ECONOMIC AND MECHANISM OF NATURE

Акімова Н.С.

к.е.н., доцент

Янчева Л.М.

к.е.н., професор

Харківський державний університет харчування та торгівлі, м. Харків

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА: ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА МЕХАНІЗМ РЕАЛІЗАЦІЇ

Reasonable and theoretical aspects of the proposed formation entity's accounting policy for the purpose of disclosure of accounting policies

Keywords: *accounting policies, international accounting standards, organization of accounting, accounting policies.*

Обґрунтовані та розроблені теоретичні аспекти формування облікової політики суб'єкта господарювання з метою розкриття сутності облікової політики підприємств

Ключові слова: *облікова політика, міжнародні стандарти обліку, організація обліку, аспекти облікової політики.*

З переходом до ринкових відносин змінилися підходи до постановки бухгалтерського обліку в організаціях. Від твердої регламентації облікового процесу з боку держави в минулому в даний час перейшли до розумного сполучення державного регулювання і самостійності організацій у постановці бухгалтерського обліку. Сутність нових підходів до постановки бухгалтерського обліку полягає в основному в тому, що на основі встановлених державою загальних правил бухгалтерського обліку організації самостійно розробляють облікову політику для рішення поставлених перед обліком задач.

Облікова політика комерційної організації є незамінним інструментом управління господарською діяльністю. Вона дозволяє сформувати систему бухгалтерського обліку економічного суб'єкта, проаналізувати і змоделювати обліковий процес, закріпивши оптимальні способи ведення бухгалтерського обліку, що співпадає зі стратегією розвитку організації, незалежно від сфери її діяльності.

Особливу актуальність представляє формування облікової політики в умовах триваючого реформування вітчизняних положень по бухгалтерському обліку в напрямку їхнього зближення з МСФЗ.

Ряд вітчизняних та зарубіжних дослідників, зокрема Р.А. Алборов, А.С. Бакаєв, Ю.А. Верига, С.М. Деньга, А.А. Єфремова, Л.П. Хабарова Л.З. Шнейдман зазначає, що термін «облікова політика підприємства» ввійшов у вживання наприкінці 80-х років як вільний переклад з англійського на російську мову словосполучення *accounting policies*, що вживається в стандартах, видаваних Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку [9].

У вітчизняній практиці термін «облікова політика» з'явився на початку 90-х років ХХ століття у зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку відповідно до ринкових відносин та міжнародних стандартів, а з прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [3] набув офіційного статусу.

В статті 1 «Визначення термінів» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» наведене наступне визначення облікової політики: «Облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності».

Дещо інакше трактує це поняття МСБО (IAS) 8 — міжнародний стандарт, що розкриває сутність облікової політики, встановлює правила її вибору, застосування та зміни. За міжнародними правилами облікова політика, встановлена щодо конкретного об'єкта обліку, вважається окремою обліковою політикою. Тому, у МСБО (IAS) 8 ідеться про облікову політику у множині, а параграф 5 визначає облікові політики як конкретні принципи, основи, домовленості, правила і практику, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів [6].

Виходячи з національного визначення терміна, сукупність таких облікових політик саме і складає єдину облікову політику підприємства.

Згодом облікова політика стала вживатися в нормативних актах усе частіше й частіше [5,7].

По даній тематиці видавалися наукові праці, методичні посібники, у результаті чого облікова політика перетворилася в досить серйозний бухгалтерський інструмент із безліччю складових.

На сучасному етапі розвитку, коли значно розширилося коло користувачів бухгалтерської інформації, стали більш різноманітними напрямки її використання, а також способи взаємодії учасників бізнес - процесів у результаті здійснення підприємницької діяльності, стали з'являтися різні підходи до формування облікової політики.

Проблеми облікової політики досліджувались як у працях зарубіжних (Б.Нідлз, Р.Ентоні, Дж.Ріс, Ван Бред та ін.), так і вітчизняних (М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, А.В.Загородній, М.В.Кужельний, В.Г.Лінник та ін.) вчених.

В даний час, незважаючи на нормативну базу, що сформувалася, і практику застосування облікової політики, думки авторів із приводу формування, проектування, доцільності дотепер не є однозначними.

Виходячи з різних висловлень, можна виділити три основних точки зору по сутності облікової політики.

Перша група авторів (Г.Л. Вознюк, А.Г. Загородній, Н.П. Кондаков, М.Ю. Медведєв, Г.О.Партин, О.А. Чистякова, В.Г.Швець та ін.) загострюють увагу на ролі облікової політики в підготовці бухгалтерської (фінансової) звітності і бачать у ній, насамперед, сукупність конкретних принципів, основ, умов і правил, прийнятих організаціями для підготовки і представлення бухгалтерської (фінансової) звітності. Такий підхід, на наш погляд, ближче усього до розуміння МСФЗ. На відміну від української практики, міжнародні стандарти оперують цим поняттям стосовно до бухгалтерського (фінансової) звітності, а не до бухгалтерського обліку в цілому. МСФЗ 8 «Облікова політика, зміни в бухгалтерських розрахунках і помилки» не містить вимог по розкриттю облікової політики. Це питання регулює МСФЗ 1 «Представлення фінансової звітності». Підхід до формування облікової політики компанії, сформульований у МСФЗ 1, націлений на забезпечення відповідності фінансової звітності стандартам. У довіднику GAAP вказується, що відповідно до стандартів FASB, у фінансовій звітності необхідно розкривати облікову політику як важливу частину звітності. Основним джерелом, що висвітлює питання облікової політики, є APB-22 Розкриття облікової політики [1].

Друга група вчених [Ф.Ф. Бутинець, М.В.Кужельний, В.Г. Лінник, Л.З. Шнейдман та ін.] розглядає облікову політику як дворівневе поняття: загальнонаціональна облікова політика й облікова політика організації. Ця точка зору одержує усе більше визнання. Саме держава визначає загальні правила і принципи обліку економічних суб'єктів, що вибирають між законодавчо припустимими альтернативними варіантами. Ступінь свободи організації у формуванні облікової політики законодавчо обмежена державною регламентацією

бухгалтерського обліку, представленої переліком методик і облікових процедур, серед яких припустимі альтернативні варіанти.

Третя група авторів вважають, що облікова політика - це усього лише засіб забезпечити легальними способами бажану величину прибутку [М.Л. Пятов, Я.В. Соколов.]. У даному випадку мотивом при виборі способу ведення бухгалтерського обліку для організації є мінімізація податкових платежів.

Розглянувши різні точки зору, ми прийшли до висновку: у наявних підходах не зазначений галузевий аспект формування облікової політики. Саме по галузевих особливостях формування облікової політики можна судити про результативність роботи даного бухгалтерського інструмента.

Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві [5, п. 1.3]. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві включає самостійне визначення підприємством облікової політики на підставі НП(С)БО та інших нормативно-правових актів за погодженням із власником (власниками) або вповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів [3, ч. 5 ст. 8; 5, п. 1.2].

Облікову політику на підприємстві формує головний бухгалтер за дорученням і контролем керівника підприємства або спеціально створена комісія.

Ефективність впровадження облікової політики визначається, поряд з розробкою понятійного апарату, наявністю методики її формування, яка передбачає: встановлення суб'єктів і термінів формування, визначення основоположних засад формування та реалізації облікової політики, визначення факторів впливу, побудову алгоритму дій під час формування облікової політики підприємства [2, с.21].

Підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку; розробляє систему і норми управлінського обліку, звітності і контролю за господарськими операціями, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів; затверджує правила документообігу й технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку; може виділяти на окремий баланс філії, представництва, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, із подальшим включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

При виборі облікової політики необхідно враховувати наступні фактори: організаційно-правову форму підприємства; форму власності; галузеву належність; розміри підприємства; наявність структурних підрозділів; стратегію фінансово-економічного розвитку; рівень технічної оснащеності підприємства; кадрове забезпечення економічний стан на підприємстві та Україні в цілому; стан законодавства.

Питання встановлення облікової політики на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або органу, уповноваженого управляти державним майном та корпоративними правами держави. Прийнята підприємством облікова політика оформляється відповідним організаційно-розпорядчим документом — наказом або розпорядженням. При цьому текст облікової політики може бути викладено як у самому наказі (розпорядженні), так і бути додатком до нього. При затвердженні облікової політики немає необхідності вказувати, на який звітний рік вона приймається, оскільки облікова політика повинна застосовуватися послідовно з року в рік, а отже, розробляється підприємством не на якийсь певний строк, а на тривалий період його діяльності.

П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» визначає, що облікова політика може змінюватися, тільки якщо змінюються статутні вимоги, вимоги органу, який затверджує положення (стандарт) бухгалтерського обліку, або якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій чи операцій у фінансовій звітності підприємства. Не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для подій чи операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій, та операцій або подій, які не відбулися раніше [8].

Облікова політика відображається в наказі по підприємству або положенні. До наказу про облікову політику додають додатки: робочий план рахунків, графік документообігу,

посадові інструкції, склад апарату бухгалтерії, склад апарату внутрішнього контролю, форми документів, не передбачені в установленому порядку, та ін.

Для визначення облікової політики на підприємстві в п. 1.3 Методичних рекомендацій [5] щодо облікової політики рекомендують у розпорядчому документі про облікову політику зазначити:

- принципи, методи та процедури, які підприємство використовуватиме для ведення бухгалтерського обліку, складання й подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один їх варіант;

- попередні оцінки, які підприємство застосовуватиме з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами.

Переважає більшість принципів, методів і процедур, що використовуються для складання та подання фінансової звітності, безальтернативно (однозначно) прописані в нормативних документах з бухгалтерського обліку. Тому одноваріантні методи оцінки, обліку та процедур до розпорядчого документа про облікову політику включати недоцільно. Цей принцип знайшов підтримку і у листі Міністерства фінансів [4] в якому зазначається, що «повноваження власника (власників) підприємства встановлювати облікову політику реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати не доцільно, як імперативні для застосування підприємством норми».

Висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки і методів обліку окремих статей фінансової звітності із зазначенням одного або декількох допустимих варіантів потрібно тільки тоді, коли нормативно-правові акти у сфері бухгалтерського обліку надають можливість вибору (містять більше ніж один варіант. Причому з усіх допустимих варіантів слід вибрати той, який якнайповніше відображає специфіку господарської діяльності конкретного підприємства. Вибір відповідного варіанта має бути закріплено в розпорядчому документі, що встановлює облікову політику підприємства.

Про обов'язковість наказу про облікову політику для цілей податкового обліку визначено в пп. 145.1.9 ПКУ [7]. У ньому зазначено: «нарахування амортизації в цілях оподаткування здійснюється підприємством за методом, визначеним наказом про облікову політику з метою складання фінансової звітності, та може переглядатися в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання». Це стосується і методів розподілу витрат, і особливостей формування собівартості тощо. І якщо такого документа на підприємстві немає, то постає питання про зняття податкових витрат у сумі амортизації.

На сьогодні дедалі частіше спостерігається формальний, вузькоспрямований підхід до формування облікової політики, який зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог Положення стандарту бухгалтерського обліку (П(С)БО) та зовнішніх користувачів. На таку ситуацію впливають як відсутність достатнього практичного досвіду управління в ринкових умовах, так і недостатнє законодавче врегулювання цього питання, а також недостатнє вивчення з боку науковців цієї проблеми.

Варто дотримувати саме розширювального підходу до змісту облікової політики, тому що на етапі, що є перехідним від централізованих до децентралізованих економічних структур, він представляється найбільш обґрунтованим.

Розглянуте вище дозволяє затверджувати, що підприємства зобов'язано мають складати наказ по облікової політики для цілей бухгалтерського обліку і для цілей оподаткування, але ми вважаємо це питання дискусійним. У дійсності існує ряд факторів, що дозволяють стверджувати, що такий підхід до облікової політики зжив себе, що пов'язано з великими витратами на її формування.

Тому доцільно сформувати єдину облікову політику, охопивши усі види обліку: фінансовий, податковий, управлінський, міжнародний. Більш того, такий документ дасть можливість застосувати на підприємстві систему діагностики фінансового стану.

Виходячи з вищевикладеного, представляється можливим відзначити, що назріває необхідність сформуванню облікової політики, ґрунтуючись на аспекти, розділивши їх на рекомендовані нормативно і сприятливі формуванню ефективної стратегії, але які мають значення, що не менш важливе, для зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Пропонуємо виділити сім аспектів облікової політики: методичний, організаційний, технічний, податковий, управлінський, аналітичний і міжнародний.

Зазначимо, що методичний, організаційний, технічний і податковий ми віднесемо до тих, що рекомендуються. Це пов'язано з існуванням на законодавчому рівні і їх наявність є обов'язковою. Управлінський, аналітичний і міжнародний аспекти повинні бути представлені в обліковій політиці, що сприяє формуванню ефективної стратегії підприємства, тому що багато бізнес-структур розробляють системи управлінського обліку і звітності, замовляють дорогі програми для аналізу фінансового стану і трансформації своєї звітності до міжнародних норм. Але як показує практика, необхідно проводити реформу обліку і звітності на всіх підприємствах. Недостатньо мати дані тільки бухгалтерського і податкового обліку, тому що управлінський облік і аналіз і застосування МСФЗ сьогодні формують повну картину про підприємство.

У цьому зв'язку високоефективним буде складання облікової політики в розрізі всіх аспектів, для зручності наявності інформації в одному документі. Особливо це стосується користувачів економічної інформації організації.

Методичний аспект формує облікову політику для цілей фінансового обліку. Він визначає способи оцінки об'єктів бухгалтерського обліку, порядок їх обліку для формування фінансових результатів діяльності й оцінки фінансового стану організації. Визначаючи облікову політику, організація повинна розкрити способи оцінки і ведення обліку, що є істотними. Істотність визнається виходячи з умови, що користувачем бухгалтерської звітності без знання про них неможливо вірогідно оцінити результати роботи підприємства, скласти уявлення про майновий і фінансовий стан, рух коштів. Ці способи мають бути розкриті в пояснювальній записці, що входить до складу річної бухгалтерської звітності організації.

Методичний аспект облікової політики є одним з головних складових організації бухгалтерського обліку на підприємстві, від нього залежить правильність побудови системи показників бухгалтерської фінансової звітності.

Податковий аспект - для цілей оподаткування, тому що облікова політика і податкове планування тісно взаємозалежні один від одного. Цей взаємозв'язок полягає в тому, що облікова політика є інструментом податкового планування. Тому податковий аспект може розглядатися як методологія ведення податкового і бухгалтерського обліку для цілей оптимізації оподаткування на підприємстві. Зміст податкового аспекту формування облікової політики полягає в тому, що з дозволених законодавством варіантів ведення обліку вибирається той, котрий має переваги перед іншими з погляду оподаткування.

На підприємстві повинна функціонувати єдина система ведення податкового обліку. Її метою є встановлення принципів і підходів до організації даної системи для правильного і точного розрахунку податків, зборів, інших обов'язкових платежів, їх утримання і внесення у встановлений законодавством термін у бюджети різних рівнів і позабюджетні фонди.

Слід зазначити, що податковий аспект облікової політики формується підприємством самостійно, виходячи з принципів і правил.

Технічний і організаційний аспекти облікової політики відповідають за технологію і способи ведення бухгалтерського (фінансового й управлінського) і податкового обліку.

Організаційний аспект облікової політики, обраний підприємством, має оптимізувати його фінансово-господарську діяльність. На його вибір і обґрунтування впливають наступні фактори: організаційно-правова форма; галузева приналежність; обсяги діяльності, чисельність працюючих; стратегія фінансово-господарського розвитку; наявність матеріальної бази; рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів, економічної сміливості,

ініціативності керівництва підприємства; система матеріальної зацікавленості в ефективності роботи підприємства і матеріальної відповідальності за виконване коло обов'язків.

Задачами організаційного аспекту облікової політики є: розробка оптимальної бухгалтерсько-фінансової служби; розробка пакетів документів, що носять організаційно-розпорядничий характер та ін.

Задачами технічного аспекту облікової політики є:

розробка робочого плану рахунків з виділенням аналітичних рахунків у методичному, податковому й управлінському аспектах облікової політики;

розробка пакета первинних документів; розробка і затвердження графіка документообігу в розрізі методичного, податкового й управлінського аспектів облікової політики;

розробка і затвердження структури облікових реєстрів у методичному, податковому й управлінському аспектах облікової політики;

проведення інвентаризації майна і зобов'язань, як реалізація методу бухгалтерського обліку;

розробка і затвердження форм звітності в методичному, податковому й управлінському аспектах облікової політики.

Управлінський аспект формує облікову політику для цілей управлінського обліку, визначаючи оптимальні методи побудови системи управлінського обліку на підприємстві.

Аналітичний аспект пов'язаний із прогнозуванням фінансової й економічної стійкості підприємства.

Міжнародний аспект облікової політики призначений для складання звітності відповідно до МСФЗ і служить могутнім інструментом для залучення інвестицій.

Перераховані вище аспекти мають бути розкриті в наказі про облікову політику і будуть впливати на показники форм звітності, а аналітичний знайде відображення в поясненнях і доповненнях до неї.

Підводячи деякі підсумки, хотілося б ще раз відзначити, що вся історія виникнення і розвитку облікової політики доводить, що вона істотно впливає на показники фінансового стану підприємства.

Облікова політика використовується внутрішніми і зовнішніми користувачами, з одного боку, як регламент організації, що встановлює правила для всіх учасників процесу ведення бухгалтерського обліку, а з іншого боку - як засіб контролю за здійсненням процесу ведення бухгалтерського обліку і складання бухгалтерської звітності в організації і підвищення якості управління організацією. Основне призначення і головна задача прийнятою організацією облікової політики - максимально відобразити діяльність організації, сформувані повну і достовірну інформацію про неї і, як наслідок, ефективно регулювати цю діяльність в інтересах справи і зацікавлених осіб.

Література:

1. Вильяме Я. Справочник ГААР с комментариями. (Выпуск 1). - М.:ИНФРА - МД998. - XL,149с.
2. Житний П. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 19-22 .
3. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями
4. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793.
5. Методичних рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджених наказом Мінфіну України від 27.06.2013 р. № 635
6. МСБО (IAS) 8 — Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».
7. Податковий кодекс України від 02.12.10 № 2755-VI, поточна редакція від 01.04.2013 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : < <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> >
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137, зі змінами та доповненнями.
9. Шнейдман Л.З. Основы формирования учетной политики в условиях перехода к рынку // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 8. – С.33-35.