

## ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЯК ЕЛЕМЕНТ РЕГЛАМЕНТАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Розглянуто облікову політику підприємства як елемент регулювання бухгалтерського обліку. Визначено межі її застосування та структуру. Запропоновано напрями подальших досліджень.*

Згідно зі статтею 8 пункту 5 Закону України «Про бухгалтерський облік» «підприємство самостійно визначає облікову політику», керую-

чись при цьому законодавством України, нормативними актами регулюючих органів і власними правилами організації облікового проце-

су, виходячи з особливостей структури та галузевої належності підприємства. В той же час протягом терміну дії цього закону так і не з'ясоване питання про місце облікової політики в бухгалтерському обліку, що не дозволяє ефективно застосовувати її як елемент регулювання.

У навчальній літературі облікова політика підприємства трактується як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, тобто це самостійний вибір підприємством певних і конкретних методик, форми і техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з чинних нормативних актів і особливостей діяльності підприємства.

Більшість науковців облікову політику визначають як сукупність способів ведення бухгалтерського обліку [5, 9]. Водночас необхідно погодитись з думкою проф. Ф. Ф. Бутиця та інших авторів, що облікова політика, крім ведення обліку, включає досить широке поняття його організації [Б-4]. Без організації не буває ведення обліку: якщо не дотримуватись цього правила, то хибно формується вся система підготовки об'єктивної та достовірної звітності.

Вищезазначена спеціальна література з питань облікової політики свідчить, що часто автори неправильно визначають її статус і, відповідно, функції та роль. Сьогодні облікова політика має розглядатись як спосіб законодавчого регулювання фінансово-економічних і господарських особливостей функціонування окремих підприємств в умовах ринкової економіки.

Так проф. Л. З. Шнейдман виділяє два рівні формування облікової політики в сучасній господарській системі (рис. 1).

Облікова політика повинна розроблятися кожним підприємством, зареєстрованим у встановленому законодавством порядку. За визначенням облікова політика має забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень. При цьому підприємство самостійно визначає свою облікову політику та обирає форму ведення бухгалтерського обліку з дотриманням принципів, встановлених законодавством.

Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка надає перелік методик і облікових процедур, серед яких, однак, припустимі альтернативні варіанти. Вона визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькулювання, робочого плану рахунків тощо. Отже, облікова політика підприємства - це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає 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 конкретніше - як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку).

### ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА

#### I рівень

##### Політика державних органів щодо розвитку обліку в Україні

визнання крайною міжнародних бухгалтерських стандартів та впровадження їх у національну систему обліку;  
вирішення питань щодо рівня регламентації обліку;  
розробка національного плану рахунків чи його відсутність;  
розробка та затвердження форм звітності;  
методологічне та організаційне керівництво системою обліку в країні;  
сприяння підготовці кадрів та розвиток наукових досліджень з обліку;  
програма книговидання, забезпечення методичною літературою бухгалтерів-практиків;  
питання оплати праці, соціального забезпечення тощо

#### II рівень

##### Політика конкретного підприємства з метою забезпечення надійності фінансової звітності

робочий план рахунків бухгалтерського обліку;  
форми первинних облікових документів;  
порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань;  
методи оцінки активів та зобов'язань;  
правила документообігу і технологія обробки облікової інформації;  
порядок контролю за господарськими операціями;  
інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку

Облікова політика оформлюється організаційно-розпорядчим документом - наказом або розпорядженням керівника. На думку начальника управління методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів В. М. Пархоменка, наказ про облікову політику слід віднести до документів п'ятого рівня системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку [7, с. 9]. Це внутрішній нормативний документ з організації та порядку ведення обліку на підприємстві, який передбачає сукупність способів та процедур організації і ведення обліку, що використовуються з метою підготовки, складання та подання фінансової звітності. Облікова політика підприємства розробляється головним бухгалтером підприємства і затверджується його керівником.

У зв'язку з тим, що облікова політика формується в нормативному акті нижчого рівня, а бухгалтерське законодавство є комплексним, вона повинна ґрунтуватися на таких нормативних актах: 1) Конституція України; 2) кодекси (господарський, цивільний, податковий); 3) закони; 4) підзаконні акти (Укази президента, постанови уряду, інструкції Міністерства фінансів).

При цьому необхідно пам'ятати, що в обліковій політиці повинні відображатися лише ті положення бухгалтерського обліку, які мають різні варіанти застосування. Ідентичні вимоги законів, положень, інструкцій, що використовуються в бухгалтерському обліку, не мусять повторюватись у наказі про облікову політику.

З іншого боку, загальні положення, однакові для всіх підприємств, не слід включати в облікову політику. При її формуванні розглядаються тільки ті питання, вирішення яких відповідно до нормативних документів може відрізнитися від прийнятих на інших підприємствах. Наявність у нормативно-правовій базі формулювань «може» або «має право» тягне за собою визначення чергового елементу облікової політики.

На жаль, це правило складання нормативних документів на рівні підприємства не поширилось в літературі з питань облікової політики [1, 4, 5, 9].

За формування облікової політики відповідає головний бухгалтер підприємства. Саме в обліковій політиці головний бухгалтер здатний і повинен проявити свій рівень професійної підготовки та досвід, але його роль на підприємстві іноді не виправдано занижується. Керівник аналізує запропоновану головним бухгалтером облікову політику і в разі згоди затверджує її.

Наказ про облікову політику за змістом, як правило, складається з двох розділів залежно від кола питань, що розглядаються:

1) організаційно-технічного (робочий план рахунків, форми первинних документів, поряд-

док інвентаризації, графік документообігу тощо);

2) методичного (порядок нарахування амортизації, списання запасів, формування резервів тощо).

Якщо окремі автори дискутують з приводу необхідності збереження в наказі про облікову політику першого розділу [6], то на нашу думку, він є визначальним. Обов'язковість включення до наказу про облікову політику організаційно-технічного розділу впливає із Закону України «Про бухгалтерський облік», хоча при цьому він зорієнтований, в першу чергу, на внутрішніх користувачів, а не на зовнішніх.

Щодо другого розділу, то необхідно усвідомлювати, що, використовуючи за допомогою своєї облікової політики різні методи бухгалтерської оцінки фактів господарського життя в абсолютно однакових господарських ситуаціях, підприємство може представити в бухгалтерській звітності зовсім різні результати господарсько-фінансової діяльності. Останній висновок зводить нанівець значення бухгалтерської звітності для зовнішніх користувачів.

Ще Н. А. Блатов - видатний російський бухгалтер, праці якого багато в чому сприяли розвитку науки про аналіз бухгалтерської інформації, виділяв два самостійні поняття - правильність («правдивість») бухгалтерської звітності та її об'єктивність («реальність») [2, с. 93].

Інтерпретуючи наведені думки, сучасний російський дослідник проф. М. Л. Пятов визначає достовірність звітності як відповідність її діючим нормам бухгалтерського законодавства, а об'єктивність звітності - як відповідність її дійсному станові речей, тобто дійсному (реальному) фінансовому стану підприємства [8, с. 37]. І саме тут користувачеві бухгалтерської звітності важливо усвідомити, що на практиці звітність конкретних підприємств може (і повинна) бути достовірною, але при цьому вона ніколи не може бути реальною. Один і той самий факт господарського життя може бути відображений в бухгалтерському обліку за допомогою зовсім різних методів. В теорії існує багато (7V-»co) варіантів бухгалтерської методології, на практиці ж набір можливих варіантів бухгалтерської інтерпретації фактів господарського життя обмежується нормами законодавства. Кожен з таких варіантів дозволяє наблизитися до відображення реального змісту тільки будь-якого одного з багатьох інформаційних аспектів факту господарського життя. Так, в умовах інфляції вибір способу оцінки запасів ЛІФО дозволяє врахувати вплив зростання купівельних цін на прибуток, але при цьому формується зовсім нереальна оцінка залишку запасів. Спосіб ФІФО створює зворотну картину,- оцінка товар-

них залишків наближається до рівня ринкових цін, але завищений прибуток і т. ін.

З цього приводу В. М. Пархоменко зазначає, що «концептуальним питанням, що потребує додаткового дослідження, є вплив облікової політики на досягнення мети бухгалтерського обліку» [7, 11]. Використання облікової політики передбачає багатоваріантність облікового відображення, а це означає диспозитивність обліку, за якого порушуються принципи, викладені в статті 3 закону про бухгалтерський облік. Якщо кожне підприємство буде на власний розсуд використовувати всі можливі способи обліку, то облікова інформація буде неоднорідною.

*Проведене нами дослідження дозволяє виділити такі напрями розв'язання поставленої проблеми:*

1) узгодити визначення і терміни в цивільному, господарському, податковому та бухгалтерському законодавстві;

2) мінімізувати запропоновані нормативними актами варіанти ведення бухгалтерського обліку конкретних господарських операцій;

3) самостійно розробляти методику бухгалтерського обліку конкретних фактів господарського життя лише тоді, коли така нормативними актами не встановлена;

4) застосовувати методи бухгалтерського обліку, відмінні від запропонованих нормативними актами, якщо останні не дозволяють достовірно відобразити відповідні факти господарського життя. Таке відхилення від наказів нормативних документів має бути обґрунтоване в пояснювальній записці до фінансової звітності підприємства.

Таким чином, *узагальнюючи сказане*, доходимо висновку, що облікова політика (як і документ, що її відображає) повинна містити положення з організації ведення бухгалтерського обліку на окремому підприємстві. А тому надалі необхідно дослідити розробку державою нормативних актів відповідного рівня, що зменшать невизначеність методики обліку на окремому підприємстві, наприклад, дадуть змогу виходити з чітких й однозначних інструкцій, а не, як це є тепер, стандартів.

1. Лоборов Р. А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации.- М.: ДИС, 1995-80 с.
2. Блатов Н. А. Балансоведение.-М.-Л., 1930.
3. Бутинець Ф. Ф. та ін. Організація бухгалтерського обліку: Навчальний посібник.- Житомир: ЖІТІ, 2001.- 576с.
4. Ефремова А. А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование.- М.: Книжный мир, 2000.-478 с.
5. Кондраков Н. П. Учетная политика организации.— М.: Главбух, 1999.-136 с.

6. Кузнецова Ю. Н. Основы регулирования бухгалтерского учета: Дисс. ... канд. экон. наук.- СПб., 1994— 183 с.
7. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення: Автореф. дис. ... канд. экон. наук.-К., 2002.- 19 с.
8. Пятое М. Л. Применение законодательства в бухгалтерской практике.-М.: Бухгалтерский учет, 2002.-208 с.
9. Хабарова Л. П. Учетная политика 2000 года.- М.: Бухгалтерский бюллетень, 2000-272 с.
10. Шнейдман Л. З. Учетная политика при переходе России к рыночной экономике: Автореф. дис.... докт. экон. наук.-М., 1995.

*O. Petruk*

## ACCOUNTING POLICIES OF AN ENTERPRISE AS AN ELEMENT OF ACCOUNTING REGULATION

*Accounting policies of an enterprise as an element of accounting regulation has been elucidated. The extent of its application and its structure have been defined. The further research aspects have been offered.*