

Романів Є. М., кандидат економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту факультету управління фінансами та бізнесу, Львівський національний університет імені Івана Франка, Львів, Україна

Кравичшин І. М., магістр спеціальності 071 «Облік і оподаткування», кафедра обліку і аудиту факультету управління фінансами та бізнесу, Львівський національний університет імені Івана Франка, Львів, Україна

Особливості організації і методика розробки облікової політики на сучасному етапі функціонування підприємств в Україні

Анотація. Розкрито сутність і порядок розробки облікової політики вітчизняними підприємствами. В результаті проведеного дослідження узагальнено чинники, що впливають на формування облікової політики, розглянуто складові облікової політики та основні етапи формування її положень, систематизовано принципи формування і ключові елементи облікової політики, окреслено причини зміни облікової політики і їх відображення в обліку. На основі аналізу практичного аспекту розробки облікової політики підприємств в Україні визначено особливості розкриття розробленої підприємством облікової політики у розпорядчому документі по підприємству (наказі про облікову політику), а також основних суб'єктів, які повинні брати участь у розробці облікової політики підприємства. Запропоновано альтернативні варіанти документального оформлення облікової політики підприємства: наказ про облікову політику, положення про облікову політику, організаційно-розпорядчі документи, інша внутрішня документація.

Ключові слова: бухгалтерський облік; облікова політика; наказ про облікову політику; принцип послідовності.

Romaniv Yevgen, PhD in Economics, Full Professor, Head of the Department of accounting and auditing of the faculty financial management and business, Ivan Franko National University of Lviv, Lviv, Ukraine

Kravichshin Irina, master of specialty 071 «Accounting and taxation», Department of accounting and auditing of the faculty of financial management and business Ivan Franko National University of Lviv

Features of organization and methodology of accounting policy development at the present stage of enterprises functioning in Ukraine

Abstract. Introduction. In the modern conditions of management for each enterprise, an important place in the implementation of financial and economic activities is given to the question of the accounting policies formation.

Purpose. The purpose of the article is to determine the peculiarities of organization and disclosure of the methodology of developing the accounting policy of Ukrainian enterprises at the present stage in business processes.

Results. Obligation to formulate the accounting policy of the company is established in accordance with the legislation. Summarizing the approaches of scientists to the interpretation of the concept of «accounting policy», we believe that accounting policy should be understood as a set of rules, methods and procedures for accounting, which ensures compliance with a single method of mapping business operations, compilation and reporting, taking into account the generally accepted principles and specifics of the enterprise in order to obtain complete, objective, reliable and impartial information for the adoption of sound and sound management decisions. The main purpose of the accounting policy is to provide the qualitative and quantitative accounting and economic information of the management process of the production system and determine the procedures that an enterprise uses to compile and submit sound financial statements. Accounting policies should be based on the inherent accounting and general organizational and managerial principles. In addition, it must be drawn up taking into account the general requirements that apply to the accounting policies of the enterprise. The experience of domestic enterprises indicates that the choice of accounting policy depends on the specifics of the activity of each particular enterprise. And its development is carried out in several stages, the main ones are: organizational, preparatory, study of external and internal conditions and factors influencing the economic activity and accounting policy, the final one. Implementation of accounting policies may include involving a wide range of actors: a chief accountant, a specially created commission, an internal control department, an owner or manager of an enterprise, specialized consulting and audit firms. The current accounting policy is issued organizational and administrative document - an order on accounting policies, approved by the head of the enterprise. However, there are other options for documenting the accounting policies of the company: the provisions of accounting policies, organizational and administrative documents, other internal documentation. The enterprise may, at any time during the reporting year, change (supplement) the accounting policy at its own discretion. In domestic and international accounting practices there are two methods for reflecting the consequences of changing accounting policies (retrospective and promising).

Conclusions. Thus, as a result of the study, it was substantiated that accounting policies are very important for the enterprise. Prospects for further research in this area are the identification of the main problems of the accounting policies formation by enterprises in Ukraine and the improvement of the procedure for developing accounting policies taking into account the current needs of users of accounting and financial information, as well as European experience and legislation.

Keywords: accounting; accounting policy; order of accounting policy; principle of consistency.

JEL Classification: M 40.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання для кожного підприємства важливе місце при здійсненні фінансово-господарської діяльності відводиться питанням організації системи бухгалтерського обліку, зокрема у частині формування облікової політики. Оскільки саме облікова політика є тим важливим інструментом управління підприємством, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи суб'єкта господарювання з питань організації і ведення бухгалтерського обліку.

Актуальність даного питання у вітчизняній практиці пов'язана зі змінами у системі економічних відносин, законодавчій і нормативно-правовій базі, трансформацією бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів в умовах євроінтеграції суб'єктів підприємництва України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Теоретико-методологічні питання облікової політики, внесення змін до неї знаходять своє відображення у фаховій літературі і наукових дослідженнях таких вчених, як Р. А. Алборова, Т. В. Барановської, М. Т. Білухи, Г. А. Белоусової, Ф. Ф. Бутинця, М. Ф. ВанБреда, П. М. Гарасима, С. Ф. Голова, В. А. Дерія, Т. Дроздової, П. Є. Житного, З. В. Задорожного, Г. Г. Кірейцева, Л. М. Кіндрацької, В. Б. Клевеця, Р. Коршикової, М. В. Кужельного, Ю. Кузнецової, Я. В. Лебедзевича, В. Г. Лінника, Л. Г. Ловінської, С. М. Міщенко, Є. В. Мниха, Г. Нашкерської, С. О. Николаєвої, М. С. Пушкара, В. М. Савченко, В. В. Сопка, І. Б. Стефанюк, Е. С. Хендриксена, П. Я. Хомина, М. Г. Чумаченка та інших.

Однак, не дивлячись на значну кількість наукових публікацій, присвячених питанням сутності облікової політики підприємства, її функцій та призначення, варто відмітити, що у вітчизняній і зарубіжній фаховій літературі ще не сформовано спільної думки щодо особливостей методології та організації формування облікової політики, документального оформлення її положень, структури, а сам процес розробки облікової політики характеризується приділенням недостатньої уваги як зі сторони власників і керівництва, так і безпосередньо самих працівників підприємства (бухгалтерів, менеджерів, внутрішніх аудиторів та ін.).

Формулювання цілей дослідження. Метою статті є визначення особливостей організації і розкриття методики розробки облікової політики підприємств України на сучасному етапі здійснення бізнес процесів.

Виклад основних результатів дослідження.

Бухгалтерський облік на підприємстві необхідно вести за певними правилами. Умовою виконання яких є правильний вибір підприємством облікової політики. На сьогодні єдиного стандарту облікової політики не існує, так само як і досконалого зразку наказу про встановлення облікової політики, тому керівництву підприємства необхідно досить серйозно і далекоглядно підійти до питання розробки облікової політики.

Облікова політика є правовою основою роботи бухгалтерів, що втілює у собі комплекс заходів з організації обліку і всі положення, які містять неоднозначне тлумачення в офіційних документах (законодавчих і нормативно-правових актах).

Обов'язковість формування облікової політики підприємства встановлена відповідно до законодавства. Так згідно вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно встановлює облікову політику, а питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи), відповідно до законодавства та установчих документів [1].

Новостворені підприємства відповідно до чинного законодавства повинні забезпечити оформлення положень обраної облікової політики у термін до першої публікації фінансової звітності, але не пізніше 90 днів з дня державної реєстрації (набуття прав юридичної особи). Саме з цього часу прийнята новоствореним підприємством облікова політика вважається.

Правильно розроблена облікова політика, яка враховує умови та можливості ведення господарської діяльності сучасного підприємства, повинна забезпечити [2, с. 18-26]:

- 1) повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності;
- 2) відображення в бухгалтерському обліку фактів та умов господарської діяльності, виходячи не тільки з їх правової форми, але й з їх економічного змісту;
- 3) тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам по рахунках синтетичного обліку на 1-ше число кожного місяця, показників бухгалтерської звітності даним синтетичного та аналітичного обліку;
- 4) раціональне ведення бухгалтерського обліку виходячи, з умов господарської діяльності та величини підприємства.

На сьогодні облікова політика в повинна організації-управлінській, які впливають на вибір ґрунтуватися не лише на притаманних важливих факторів і характеризують зв'язки бухгалтерському обліку принципам, але й в внутрішньогосподарських процесів і зовнішнього обов'язковому порядку враховувати загальні середовища (рис. 1.).



Рисунок 1 – Принципи формування облікової політики

Джерело: [3, с. 27]

Крім врахування при розробці облікової політики всієї вищезазначених принципів, вона повинна бути складена із врахуванням загальних вимог, перелік яких поданий на рис. 2.

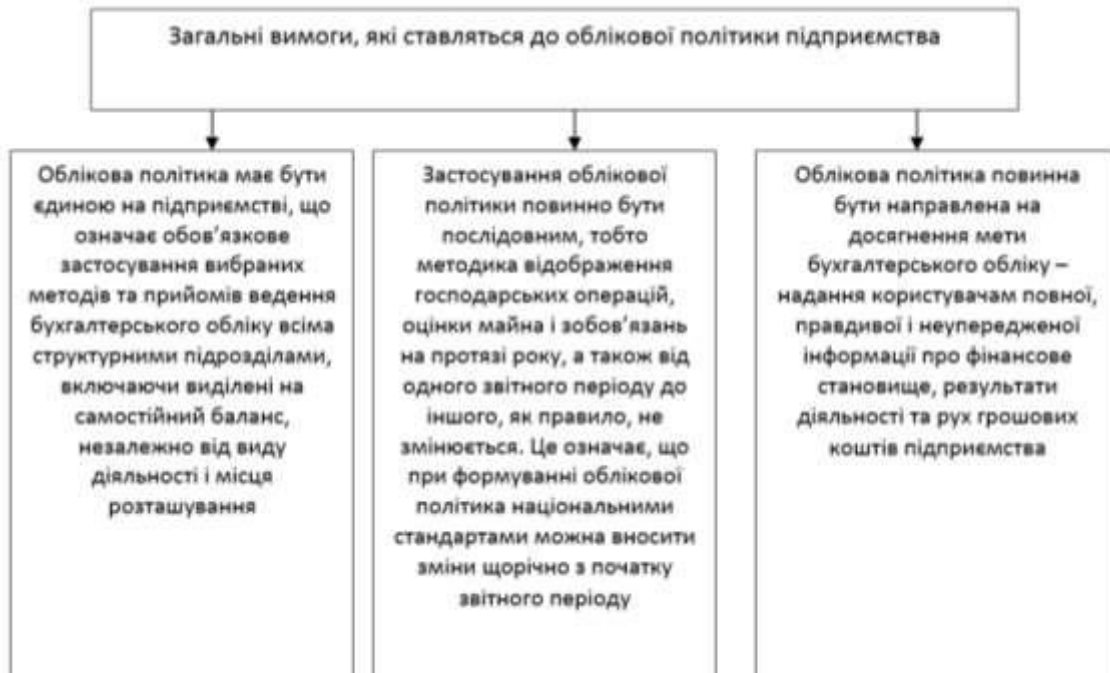


Рисунок 2 – Загальні вимоги, які ставляться до облікової політики підприємства

Джерело: [4; 5]

Завдяки цьому буде забезпечено повноту бухгалтерського обліку і достовірність фінансової звітності.

Досвід вітчизняних підприємств вказує на те, що вибір облікової політики залежить від особливостей діяльності кожного конкретного підприємства, тому при формуванні облікової політики слід враховувати фактори, що чинять на неї безпосередній вплив: розмір підприємства, форма власності та організаційно-правова форма, галузь та вид діяльності, система оподаткування, рівень свободи економічних агентів, матеріальна оснащеність, система інформаційного забезпечення та ін.

Формування облікової політики здійснюється у кілька етапів:

1. Організаційний – створення структурного підрозділу підприємства з питань ведення обліку та формування облікової політики і закріплення за його

працівниками відповідних обов'язків і повноважень, які слід передбачити у посадових інструкціях.

2. Підготовчий – визначення тактичних і стратегічних напрямків господарської діяльності підприємства та об'єктів обліку.

3. Вивчення зовнішніх умов і чинників, що впливають на господарську діяльність та облікову політику; вибір елементів облікової політики, розробка порядку інформаційного забезпечення процесу формування облікової політики.

4. Заключний – затвердження базисного і складання поточного розпорядчого документу щодо облікової політики, подальше впровадження та контроль за дотриманням її положень.

Увесь процес формування облікової політики підприємства трудомісткий, потребує відповідального й професійного підходу і може передбачати залучення широко кола працівників підприємства (табл. 1).

Таблиця 1 Суб'єкти формування облікової політики

Суб'єкти	Особливості
Головний бухгалтер та бухгалтерська служба	На початковому етапі формування облікової політики головним бухгалтером та бухгалтерською службою використовуються досвід та професійні знання вузькоспеціалізованих працівників бухгалтерії. Інженерно-технічна, планово-фінансова та інші служби підприємства, відповідальні за планування таких важливих показників як собівартість продукції, амортизація тощо, розробляють і вносять пропозиції з питань формування облікової політики
Спеціально створена комісія	У випадку делегування власником повноважень з вибору суб'єктів формування облікової політики підприємства облікової політики підприємства найманому управлінському персоналу, необхідно підтвердити передачу повноважень документально (протокол зборів засновників), що задекларує рішення і забезпечить захист інтересів власника при виникненні господарських спорів
Відділ внутрішнього контролю	При використанні праці найманого управлінського персоналу повинна діяти захисна функція, яка реалізується через створення незалежної і підпорядкованої лише власникам служби внутрішнього контролю, обов'язком якої є контроль за дотриманням інтересів власника
Власник або керівник підприємства	Здійснює підготовку розпорядчого документу про облікову політику за наявності необхідних професійних знань та навичок формування облікової політики
Спеціалізовані консалтингові та аудиторські фірми	Якщо формування облікової політики здійснюється аудиторською фірмою (а також у випадках, коли цього вимагають власники), елементи облікової політики, що будуть представлені у майбутньому розпорядчому документі повинні бути презентовані власникам, з поясненням їх дії і ефекту для підприємства

Джерело: складено автором за даними [6, с. 96-97]

При виборі елементів облікової політики розпорядчий документ про облікову політику підприємства має визначати перелік питань, який наведений на рис. 3.

Розглянуті елементи облікової політики мають становити основу розробки і впровадження організаційно-розпорядчого документа про облікову політику – наказу про облікову політику, який

затверджується наказом керівника підприємства. Зазначимо, що типову форму цього документа законодавчо не затверджено.

Як правило, це наказ про облікову політику, який розробляється з дотриманням принципу послідовності – постійного, з року в рік, застосування підприємством обраної політики, що дає можливість його застосування протягом декількох років.

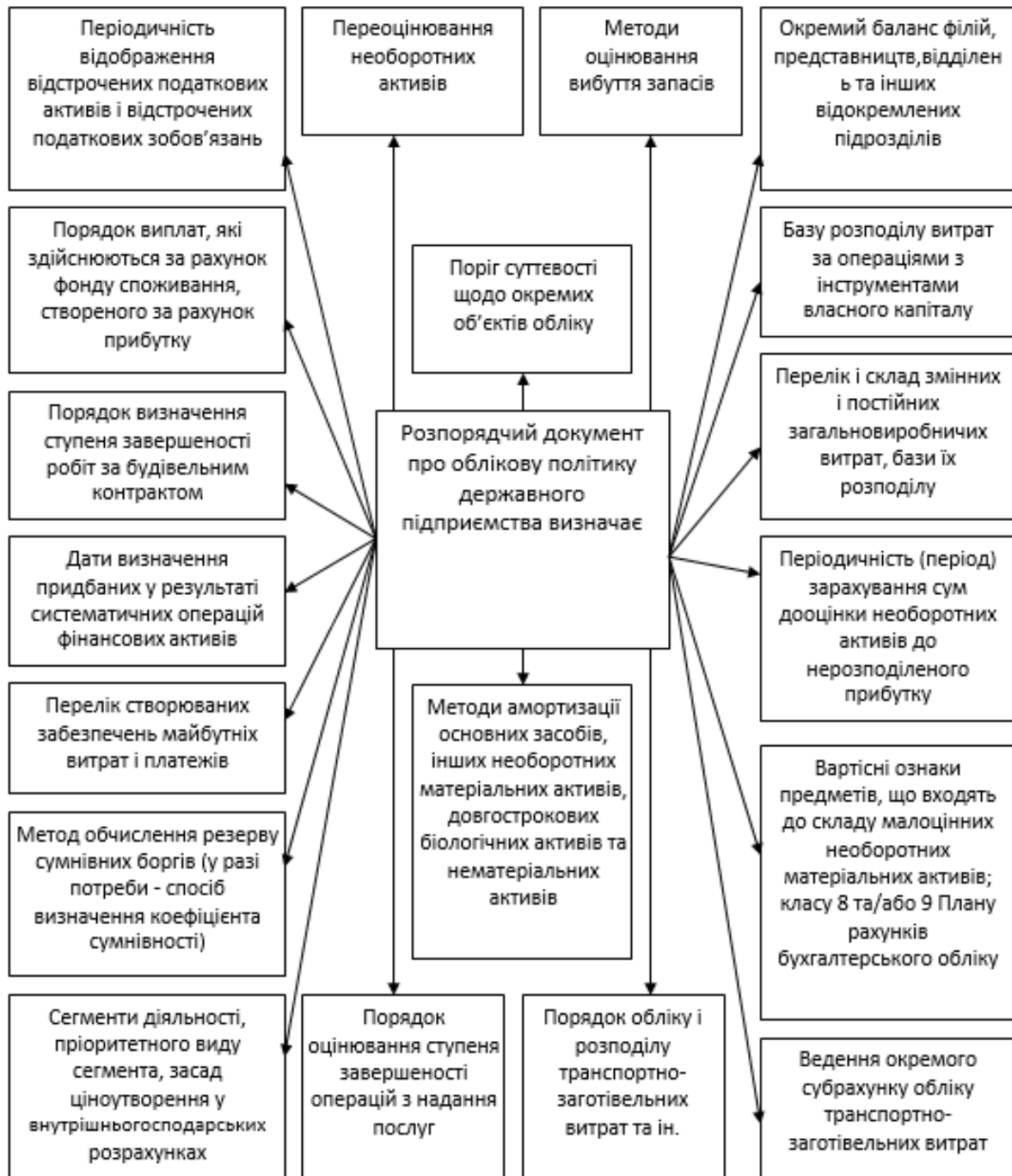


Рисунок 3 – Елементи облікової політики підприємства

Джерело: [3, с. 32]

Можна також розробити положення про облікову політику, яке затверджується наказом. Інші варіанти документального оформлення облікової політики підприємства подані у табл. 2. Вагоме значення у процесі документального оформлення облікової політики відводиться проектним матеріалам з організації обліку (графіки документообороту, посадові інструкції тощо). В той же час змінювати

облікову політику на власний розсуд підприємство може в будь-який момент протягом звітного року, зокрема це відбувається при уточненні окремих положень облікової політики (що пов'язано із зміною ліміту готівкових розрахунків, термінів звітування, внесення змін і доповнень до діючих законодавчих і нормативно-правових актів, суттєвої зміни умов діяльності підприємства чи інших істотних факторів).

Таблиця 2 **Формалізація облікової політики підприємства**

Документ (група документів)	Склад (характеристика)
Наказ про облікову політику	Правовий акт, що видається керівником підприємства (структурного підрозділу), який діє на основі єдиноначальності, з метою регламентації основ організації та ведення обліку та внутрішнього контролю на підприємстві
Положення про облікову політику	Правовий акт, що встановлює системно пов'язані норми і правила з питань організації та ведення обліку та внутрішнього контролю на підприємстві
Організаційно-розпорядчі документи	Внутрішні правила, інструкції, регламенти, стандарти щодо засад ведення обліку чи рішення конкретної господарської ситуації
Інша внутрішня документація	Графіки документообігу, робочий план рахунків, посадові інструкції облікових робітників, проект автоматизованого ведення обліку тощо

Джерело: складено за даними [7, с. 70]

Зміни та доповнення до облікової політики підприємства оформляються наказом (розпорядженням) керівника. Але при внесенні в облікову політику змін, які за обсягом охоплюють велику частину тексту або суттєво впливають на її зміст, наказ доцільно викласти в новій редакції.

Загалом, як у вітчизняній, так і міжнародній практиці бухгалтерського обліку виокремлюють два методи відображення наслідків зміни облікової політики (ретроспективний і перспективний) (рис. 4.).



Рисунок 4 – Підходи до відображення зміни облікової політики відповідно до МСБО 8

Джерело: [9]

П(С)БО 6 передбачає ретроспективне застосування змін в обліковій політиці проводити шляхом коригування тільки початкового сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітної періоду [8], в той час, як МСБО 8 – коригування залишку кожного компонента власного капіталу на початок звітної періоду, на який зміна впливає, за найперший поданий попередній період, так, наче нова облікова політика застосовувалась завжди [9].

Таким чином, перспективне застосування в контексті вимог МСБО 8 полягає у тому, що нова облікова політика застосовується не з дати її фактичного застосування у поточному звітному періоді, а з дати, коли її практично можливо застосувати до порівняльної інформації, що розкривається у фінансовій звітності [9].

Дослідження особливостей порядку відображення в бухгалтерському обліку і звітності наслідків зміни

облікової політики при застосуванні ретроспективного методу, вказує на те, що дані бухгалтерського обліку і показники бухгалтерської звітності за попередні звітні періоди не коригуються, тобто жодних облікових записів у бухгалтерському обліку працівники бухгалтерії не здійснюють і відповідно показники звітності теж не змінюються.

У П(С)БО 6 визначається, що у випадку зміни облікової політики підприємство повинне розкривати: причини і суть зміни облікової політики; суму корегування нерозподіленого прибутку на початок звітної року або обґрунтування неможливості його достовірного визначення; факт повторного подання порівняної інформації у фінансових звітах [8].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, в результаті проведеного дослідження було обґрунтовано, що облікова політика має велике значення для підприємства. Рівень свободи

підприємства у формуванні облікової політики обмежений державою через прийняття законів, положень, постанов та інших нормативних документів, у яких визначено можливі варіанти альтернативних рішень здійснення облікових процедур. На законодавчому рівні встановлена вимога, що сформована облікова політика підприємства має бути оформлена розпорядчим документом із відповідними додатками і повинна гарантувати виконання підприємством усіх принципів і процедур

бухгалтерського обліку, створення умови для ефективної роботи бухгалтерської служби та раціонального управління підприємством в цілому.

Перспективами подальших досліджень у даній сфері є визначення основних проблем формування облікової політики підприємствами в Україні та удосконалення порядку розробки облікової політики з урахуванням сучасних потреб користувачів бухгалтерської і фінансової інформації, а також європейського досвіду та законодавства.

Література:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний адрес] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Облікова політика підприємства : бухгалтерський практикум / під заг. редакцією П. М. Кричуна. – К. : «Вісник Міністерства доходів і зборів України», ТАКС КОНЕКШИНС ГРУП», 2014. – Серія «Професійна бібліотека бухгалтера та підприємця». – 68 с.
3. Житний П. Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація : [монографія] / П. Є. Житний. – Луганськ : Вид-во СЛУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с.
4. Олексенко М. В. Поліпшення формування облікової політики як удосконалення обліку у бюджетних установах [Електронний ресурс] / М. В. Олексенко // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vbumb/2009_4/2.pdf.
5. Олійник Т. О. Особливості формування облікової політики підприємств при переході на міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] / Т. О. Олійник. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2010_35/Zm/25PDF.pdf.
6. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.
7. Гевлич І. Г. Облікова політика в рамках системи регулювання бухгалтерського обліку сучасного будівельного підприємства / І. Г. Гевлич, Л. Л. Гевлич // Збірник наукових праць Буковинського університету. Економічні науки. – 2012. – Вип. 4. – С. 68-76.
8. Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах : положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 від 28 травня 1999 р. № 137 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
9. Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки : міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_020

References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine “On accounting and financial reporting in Ukraine”, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (Accessed 18 July 2018).
2. Krychuna, P. M. (2014), *Oblikova polityka pidpryemstva. Bukhghalterskyj praktykum* [Accounting policy of the enterprise. Accounting Practice], *Visnyk Ministerstva dokhodiv i zboriv Ukrainy, TAKS KONEKShYNS GhRUP*, Kyiv, Ukraine.
3. Zhytnyj, P. Je. (2007), *Oblikova polityka v umovakh rozvytku finansovo-promyslovykh system : metodologhija ta orghanizacija* [Accounting policy in the development of financial-industrial systems: methodology and organization], *Vyd-vo SNU im. V. Dalja, Lugansk, Ukraine*.
4. Oleksenko, M. V. (2009), “Improvement of accounting policy formation as improvement of accounting in budgetary institutions”, *Visnyk Berdjansjkogho universytetu menedzhmentu i biznesu*, available at: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vbumb/2009_4/2.pdf (Accessed 01 July 2018).
5. Olijnyk, T. V. (2010), “Features of the formation of accounting policies of enterprises in transition to international standards of financial reporting”, available at: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekpr/2010_35/Zm/25PDF.pdf (Accessed 01 July 2018).
6. Kulyk, V. A. (2014) *Oblikova polityka pidpryemstva: nabutyj dosvid ta perspektyvy rozvytku* [Accounting policy of the enterprise : acquired experience and development prospects], *RVV PUET, Poltava, Ukraine*.
7. Ghevlych, I. Gh. and Ghevlych, L. L. (2012), “Accounting policy within the framework of accounting system of modern construction enterprise”, *Zbirnyk naukovykh pracj Bukovynsjkogho universytetu. Ekonomichni nauky*, vol. 4, pp. 68–76.
8. Ministry of Finance of Ukraine (1999), “Accounting Standard 6 “Correction of Errors and Changes in Financial Statements”, available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99> (Accessed 02 July 2018).
9. International Accounting Standard 8 “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors”, available at: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_020 (Accessed 02 July 2018).

