

## НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВ СФЕРИ ПОСЛУГ В УКРАЇНІ

© Дутчак І.Б., 2014

Розглянуто суть та підходи до визначення терміна “облікова політика підприємства”. Зазначено чинники, які має враховувати підприємство при формуванні облікової політики. За принципами обліку облікова політика має формуватися у певній послідовності, коли кожен попередній етап забезпечує здійснення наступного. Доцільно виділити три основні етапи організації облікової політики: підготовчий, організаційний і завершальний. Систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні наведено чотирма рівнями. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні забезпечує створення єдиних правил фінансової звітності, які є обов’язковими для всіх підприємств, гарантують і захищають інтереси користувачів.

**Ключові слова:** облікова політика, бухгалтерський облік, звітність підприємства, принципи обліку, наказ про облікову політику, теорія облікової політики, організація і методика облікової політики, сфера послуг.

I.B. Dutchak

Ivan Franko National University of Lviv

## NORMATIVE REGULATION OF ACCOUNTING AND ACCOUNTING POLICY OF SERVICE ENTERPRISES IN UKRAINE

© Dutchak I.B., 2014

The essence to the definition of the term “accounting policy of the enterprise” is represented in the thesis. It is mentioned factors that must be taken in to an account during the formation of the enterprise accounting policy. Proceeding from the principles of accounting, the accounting policy should be shaped in a certain sequence when each previous stage provides realization of the next. It is advisable to highlight the three main stages of accounting policy: preparatory, organizational and final.

The accounting policy of enterprises at the state level has to take into account the following factors: the level of development of the market economy and a democratic society, the dissemination of the process of integrating the country’s economy into the world economic space and requirements of international institutions regarding the standardization and harmonization of accounting. For this purpose government institutions develop and adopt legislative acts and other normative documents regulating issues of accounting and statistical accounting and reporting. List of issues that are covered in the Order on accounting policy, make the following four units: the theory of accounting policy; organization of accounting policy; method of accounting policy; technology of accounting policy.

The system of legislative regulation of accounting in Ukraine is represented by four levels. Normative regulation of accounting and financial reporting in Ukraine ensures the creation of common rules on financial reporting, which are mandatory for all enterprises, guarantee and protect the interests of users.

**Key words:** accounting policy, accounting, enterprise reporting, principles of accounting, order on accounting policy, theory of accounting policy, organization and methodology of accounting policy, sphere of services.

**Постановка проблеми.** Ведення бухгалтерського обліку з метою складання фінансової і статистичної звітності на кожному підприємстві здійснюється на підставі нормативно-правових

документів, що розробляються органами, на які покладено обов'язки регулювання питань обліку і звітності у державі. Це дає змогу вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність за єдиними принципами й формою і таким чином забезпечувати порівнянність облікової інформації. Водночас підприємство, враховуючи конкретні умови господарювання, може обирати найприйнятніші для нього форми ведення обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання методики й організації обліку на підприємствах сфери послуг розглядалися у працях В.В. Бабіча, В.О. Ластовецького, Є.І. Свідерського, Т.В. Трофімової. Однак дослідження вітчизняних і зарубіжних економістів не повністю враховують особливості сучасного стану реформування бухгалтерського обліку на основі національних Положень (стандартів), оскільки паралельно функціонують дві методики визначення результатів діяльності підприємства (окремо для складання фінансової звітності й з метою оподаткування).

**Цілі статті.** Особливої актуальності набуває дослідження закономірностей формування облікової політики на підприємствах сфери послуг за принципами, які не суперечать міжнародним нормам і ґрунтуються на національних стандартах бухгалтерського обліку, а також відповідають вимогам їх аналізу.

У бухгалтерському обліку підприємств сфери послуг виникають ключові проблемні питання, а саме: а) складність застосування окремих НП(С)БО та формування облікової політики; б) надмірна складність методик обліку витрат для підприємств сфери послуг; в) необхідність у введенні додаткових субрахунків до робочого плану рахунків; г) неадекватність форм фінансової звітності різних за розміром, обсягом і видами діяльності підприємств сфери послуг; д) відсутність єдиної комплексної методики проведення аналізу результатів діяльності підприємств сфери послуг.

Актуальність зазначених проблемних питань, їх недостатнє теоретичне розроблення та практичне значення зумовили вибір теми дослідження.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Облікову політику має розробляти кожне підприємство, що зареєстроване у встановленому законодавством порядку. Формує облікову політику підприємство самостійно, однак ступінь свободи обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка визначена переліком методик і облікових процедур. Підприємства сфери послуг можуть вибрати конкретні способи оцінювання основних засобів та оборотних активів, способи калькулювання собівартості послуг, групування витрат, перелік бухгалтерських рахунків тощо. Іноді нормативні документи взагалі не містять конкретних рекомендацій щодо правил обліку окремих фактів господарського життя. Якщо система не встановлює спосіб ведення бухгалтерського обліку з конкретного питання, то під час формування облікової політики підприємство сфери послуг самостійно розробляє відповідний спосіб, ґрунтуючись на чинних положеннях.

Послугами вважається діяльність суб'єктів, яка не набуває матеріально-речової форми і задовольняє потреби клієнтів і замовників. Послуги є результатом діяльності, що здійснюється на замовлення будь-яких споживачів і ведуть до зміни стану одиниць, які споживають ці послуги [4]. Особливості послуг як продукції полягають у тому, що послуги не накопичуються, не транспортуються, не існують окремо від виробників, тобто вони споживаються у момент їх надання.

Згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [2] облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Тобто це вибір самим підприємством певних і конкретних методик, форми і техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з чинних нормативних актів і особливостей діяльності підприємства. Облікова політика визначає також способи організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві з урахуванням умов його діяльності.

Облікова політика підприємств на рівні держави має враховувати такі обставини: рівень розвитку ринкової економіки та ступінь демократизації суспільства, поширення процесу інтеграції економіки країни у світовий економічний простір та вимоги міжнародних інституцій щодо

стандартизації та гармонізації обліку. З цією метою держава розробляє й приймає законодавчі акти та інші нормативні документи, що регулюють питання бухгалтерського та статистичного обліку і звітності. Прикладом може бути чинний Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” [2].

Облікова політика підприємства має враховувати такі важливі чинники: форму власності та організаційно-правову структуру підприємства; вид економічної діяльності, що зумовлює особливості та умови облікової роботи; параметри підприємства за обсягами діяльності, номенклатури продукції, чисельності працюючих; відносини з податковою системою, наявність пільг та умови їх отримання; умови забезпечення підприємства ресурсами та умови реалізації готової продукції та послуг; матеріально-технічне забезпечення обліково-аналітичної роботи підприємства та рівень забезпеченості кваліфікованими обліковими працівниками; рівень автоматизації обліку; умови та стимулювання праці; відповідальність; наявність внутрішнього контролю.

Облікову політику підприємство визначає самостійно в особі його керівника та головного бухгалтера відповідним наказом чи розпорядженням з обов’язковим розкриттям в окремих розділах методичних принципів побудови бухгалтерського обліку, техніки його ведення та складання фінансової і статистичної звітності, організації роботи бухгалтерської служби.

Чинне законодавство надає широкі права стосовно формування облікової політики. Підприємство самостійно визначає параметри та напрями облікової політики; обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних методичних засад з урахуванням особливостей господарської діяльності й наявної технології обробки облікових даних; розробляє систему і форми управлінського обліку, звітності й контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів; затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку; може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов’язані вести бухгалтерський облік, з подальшим включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

У формуванні облікової політики визначальна роль належить керівнику і головному бухгалтеру. Від їх компетенції залежить успішне здійснення (проведення) облікової політики підприємства. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання в установлені терміни фінансової і статистичної звітності; організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; бере участь в оформленні матеріалів, пов’язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства; забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства. Своєю чергою, керівник підприємства зобов’язаний створити необхідні умови для організації та ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Формуючи облікову політику, необхідно керуватися основними принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності: обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника та періодичності [7]. Принцип послідовності безпосередньо стосується облікової політики підприємства. Обрана облікова політика застосовується підприємством із року в рік. У будь-якому разі вона має залишатися незмінною принаймні протягом календарного року (з 1 січня по 31 грудня). Зміна облікової політики можлива у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, у зв’язку зі змінами у Податковому кодексі [1] та в іншому законодавстві, що стосується господарської діяльності

підприємства, у зв'язку із розробленням та застосуванням нових методів ведення обліку або суттєвими змінами в умовах роботи чи у структурі підприємства. Якщо такі зміни відбулися, то про це ґрунтовно повідомляється у примітках до річної фінансової звітності.

Формування облікової політики на підприємстві сфери послуг полягає в тому, що з усієї сукупності способів реалізації названих прийомів обираються придатні на цей момент за конкретних умов. Обрані способи ведення бухгалтерського обліку повинні забезпечувати обліковий процес, у результаті якого формується повна і достовірна картина майнового і фінансового стану підприємства сфери послуг. До способів ведення бухгалтерського обліку належать способи групування та оцінювання фактів господарської діяльності; відшкодування вартості майна, що амортизується; організації документообігу та інвентаризації; способи застосування рахунків бухгалтерського обліку та системи реєстрації даних; використання систем обробки інформації та інші способи й прийоми. Основна мета облікової політики – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, що необхідно усім користувачам фінансової звітності для прийняття відповідних рішень. Отже, 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. Облікову політику в широкому розумінні можна визначити як організацію управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку).

При формуванні облікової політики необхідно дотримуватися принципів обліку, що передбачені Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [2]. Згідно з ними облікова політика має формуватися у певній послідовності, коли кожен попередній етап забезпечує здійснення наступного. Можна виділити три основні етапи організації облікової політики: підготовчий, організаційний і заключний.

На підготовчому етапі перш за все визначається, з яких питань підприємство повинно прийняти ті чи інші рішення в частині облікової політики, аналізується практика використання окремих способів ведення обліку з метою вибору найдоцільніших, а також проводиться вибір і обґрунтування вихідних положень побудови облікової політики. Організаційний етап передбачає кілька послідовних дій: визначення об'єктів бухгалтерського обліку, щодо яких повинна бути розроблена облікова політика; ідентифікація потенційно придатних для використання підприємством способів ведення бухгалтерського обліку; відбір способів ведення бухгалтерського обліку відповідно до кожного об'єкта тощо. Завершальний етап передбачає оформлення обраної облікової політики за допомогою складання спеціального документа, який її організує та регулює – Наказу про облікову політику.

Для організації формування облікової політики власник або керівник (уповноважений власником) може створити, якщо це доцільно, спеціальну комісію з її розроблення. До складу комісії повинні входити фахівці не лише бухгалтерської служби, але й інших функціональних підрозділів і служб, зокрема фінансового, юридичного, відділу внутрішнього аудиту тощо. За потреби можна залучати до розроблення облікової політики спеціалізовану організацію (аудиторську, бухгалтерську) або незалежних експертів. До функцій такої комісії має входити: аналіз господарської ситуації і законодавства; відстеження змін у системі бухгалтерських стандартів; аналіз нових способів ведення обліку з погляду їх придатності для використання на підприємстві; надання пропозицій про встановлення або зміну облікової політики; підготовка відповідних розпорядчих документів; аналіз виконання обраної облікової політики. Саме їх висновки стануть основою складання Наказу про облікову політику, який затверджується наказом керівника.

Перелік питань, що висвітлюються у Наказі про облікову політику, складають такі чотири блоки: а) теорія облікової політики; б) організація облікової політики; в) методика облікової політики; г) технологія облікової політики.

Теорія облікової політики містить: принципи обліку, законодавчі акти, наукові положення щодо конструювання підсистем обліку. Основним змістом цього розділу є визначення теоретичних

основ бухгалтерського обліку (предмет, метод, прийоми складання документів, способи ведення регістрів та складання звітності). В її основу покладено принципи ведення обліку.

Організація облікової політики визначає: структуру бухгалтерії та послідовність організації обробки інформації, розроблення інструкцій, внутрішніх стандартів, взаємодію бухгалтерії з управлінськими службами та інші аспекти діяльності облікового апарату. В її основу покладено принципи організації обліку.

Методика облікової політики визначає способи ведення обліку і містить: принципи та правила отримання, обробки, фіксації, передачі інформації, ведення рахунків. Зокрема визначаються критерії розмежування основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, вибираються методи нарахування амортизації основних засобів та обліку їх ремонтів, оцінювання запасів матеріальних цінностей, визнання доходів від надання послуг, визначення ступеня завершеності послуг, встановлення резерву сумнівних та безнадійних боргів, обліку та розподілу накладних витрат і включення їх до собівартості, утворення статутного (акціонерного, додаткового, резервного) капіталу, визначення результатів діяльності тощо. Методика облікової політики ґрунтується на принципах ведення обліку.

Технологія облікової політики передбачає використання в процесі обліку таких елементів, як: форма бухгалтерського обліку та план рахунків; організація документообігу та внутрішнього контролю; порядок складання регістрів обліку та форм звітності; порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань. Технологія облікової політики ґрунтується як на принципах ведення обліку, так і на принципах його організації.

Формування облікової політики підприємства передбачає створення робочого плану рахунків. Перед тим як його розробляти, потрібно знати, по-перше, загальне завдання плану рахунків, яке полягає в установленні науково обґрунтованої, взаємопов'язаної системи синтетичних групувань з тим, щоб надавати можливість отримувати однорідні економічні показники про роботу підприємств та організацій за галузями економічної діяльності, економічними районами, а також у масштабі економіки країни. По-друге, необхідно ґрунтуватися на нормативному Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про застосування Плану рахунків [3; 6].

Для організації бухгалтерського обліку на основі Національних П(С)БО План рахунків є визначальним, оскільки відповідає цілям і завданням ринкової економіки, тісно пов'язаний із формами власності, методами формування цін, визначенням кінцевих результатів роботи внутрішніх підрозділів підприємства (центрів відповідальності, цехів, бригад). Він є методичною основою побудови національної системи обліку. Розроблення робочого плану рахунків полягає у складанні систематизованого переліку об'єктів поточного обліку.

Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні представлена чотирма рівнями, кожен з яких охоплює документи, які показані на рисунку.

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні:	
I рівень →	Документи, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку, складання і подання бухгалтерської звітності юридичними особами
II рівень →	План рахунків бухгалтерського обліку і національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, що встановлюють правила і способи ведення обліку господарських операцій, складання та подання бухгалтерської звітності
III рівень →	Нормативні акти і методичні вказівки (інструкції, листи, рекомендації) з питань бухгалтерського обліку, що розробляються Міністерством фінансів України та іншими органами
IV рівень →	Робочі документи, що формують облікову політику підприємства: робочий план рахунків бухгалтерського обліку, графік документообігу, модифіковані облікові регістри

*Рівні системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні*

Джерело: Складено автором на основі [2; 7]

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні забезпечує створення єдиних правил фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, гарантують і захищають інтереси користувачів, а також з метою вдосконалення обліку та фінансової звітності [5].

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [2], регулювання питань методології обліку та складання фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення, нормативно-правові акти, стандарти бухгалтерського обліку. Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах своєї компетенції відповідно до особливостей галузі розробляють на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування. При Міністерстві фінансів діє методологічна рада з бухгалтерського обліку, завданням якої є: розроблення та вдосконалення положень (стандартів) обліку, поліпшення організації, форм і методів обліку, методологічного забезпечення сучасних технологій обробки облікової інформації, а також вирішення питань підготовки та підвищення кваліфікації спеціалістів-бухгалтерів.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Підприємства сфери послуг дотримуються вимог не лише національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, але й іншого нормативного забезпечення за рівнями нормативного регулювання, що визначають методичні засади ведення обліку окремих об'єктів: активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємства.

1. Податковий кодекс України: чинне законодавство із змінами і допов. № 1621-VII від 31.07.2014 р.: відповідає офіц. текстові [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> – Назва з екрану. 2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV. Редакція від 01.01.2014 р., підстава 663-18 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14> – Назва з екрану. 3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 р. № 291, з змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 48 від 08.02.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> – Назва з екрану. 4. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-послуги “Звіт про обсяги реалізованих послуг” (річна), затверджено наказом Державного комітету статистики України від 20.07.2007 р. № 228, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 06.08.2007 р. за № 894/14161, із змінами і допов., внесеними наказами Державного комітету статистики України від 14.07.2010 р. № 272, від 14.07.2010 р. № 273 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE14161.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE14161.html) – Назва з екрану. 5. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені Наказом Мінфіну України від 28.03.2013 р. № 433. 6. Наказ Мінфіну від 27.06.2013 р. № 627 “Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку” від 27.06.2013 р. № 627, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 25.07.2013 р. за № 1242/23774. 7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджено наказом МФУ 07.02.2013 р. № 73, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.02.2013 р. за № 336/22868, із змінами внесеними наказами Мінфіну від 27.06.2013 р. № 627, від 08.02.2014 р. № 48.