

Ю.О. Ночовна, В.А. Кулик

Вищий навчальний заклад Укоопспілки
“Полтавський університет економіки і торгівлі”

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

© Ночовна Ю.О., Кулик В.А., 2013

Досліджено сучасний стан та проблеми формування облікової політики підприємства; виокремлено типові помилки, що містяться у розпорядчих документах про облікову політику вітчизняних підприємств; охарактеризовано зміст чинних нормативно-правових актів, що регламентують облікову політику підприємства, та подано критичну оцінку їх найістотніших недоліків; розроблено пропозиції з удосконалення нормативно-правового забезпечення облікової політики; обґрунтовано теоретичні положення та розроблено практичні рекомендації з удосконалення розпорядчого документа про облікову політику.

Ключові слова: методика, розпорядчий документ про облікову політику, облік, облікова політика, організація, оцінка.

Ju.O. Nochovna, V.A. Kulyk

Poltava University of Economics and Trade

CURRENT STATUS AND PROBLEMS OF ENTERPRISE ACCOUNTING POLICIES

© Nochovna Ju.O., Kulyk V.A., 2013

The article examines the current situation and problems of formation of accounting policies; singles out common errors contained in administrative documents of the accounting policies of domestic enterprises, describes the contents of the current regulations governing the Company's accounting policies, and gives a critical assessment of the most significant drawbacks; develops proposals to improve the regulatory and right of the accounting policy grounded theoretical principles and practical recommendations to improve the regulatory documents of the accounting policies.

Key words: methods, administrative documents of the accounting policies, accounting, accounting policies, organization, assessment.

Постановка проблеми. Облікова політика у загальному розумінні являє собою сукупність прийомів і способів ведення бухгалтерського обліку активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів, щодо яких чинним законодавством дозволені альтернативні варіанти, а підприємствам надано право їх самостійного вибору з урахуванням особливостей діяльності та вибраної стратегії розвитку.

Значення облікової політики переоцінити неможливо. Воно полягає в упорядкуванні облікового процесу та лібералізації обліку на підприємстві, формуванні методики обліку окремих об'єктів, фактів та результатів діяльності підприємства на основі загальноприйнятих принципів та правил, забезпеченні порівнянності облікових даних, наданні обліку планомірності та послідов-

ності, підвищенні ефективності організації обліку. Це зумовлює необхідність та актуальність дослідження сучасного стану і проблем формування облікової політики підприємства з метою уточнення окремих теоретичних положень та розроблення практичних рекомендацій з удосконалення Наказу про облікову політику.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні, організаційні та методичні аспекти формування облікової політики підприємства досліджувало порівняно небагато вітчизняних вчених. Серед ґрунтовних наукових праць з проблем формування та реалізації облікової політики відзначимо монографічні дослідження П.Є. Житного [2], В.Б. Клевець [3], М.С. Пушкаря [4] та М.Т. Щирби [5]. Проте прийняття Міністерством фінансів України Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства від 27 червня 2013 р. № 635 [1] внесло певні корективи у досліджуване питання, хоча і не вирішило остаточно усіх проблем, пов'язаних із формуванням облікової політики підприємства.

Цілі статті. Метою статті є дослідження сучасного стану та проблем формування облікової політики підприємства, критична оцінка її нормативно-правового забезпечення, обґрунтування теоретичних положень і розроблення практичних рекомендацій щодо удосконалення Наказу про облікову політику.

Виклад основного матеріалу дослідження. Критичний огляд наказів про облікову політику вітчизняних підприємств засвідчує наявність типових помилок під час їх складання. Основними з них є:

- 1) відсутність Наказу про облікову політику взагалі;
- 2) об'єднання Наказу про облікову політику та Положення про організацію бухгалтерського обліку;
- 3) відсутність обов'язкових реквізитів;
- 4) затвердження Наказу про облікову політику або змін до нього всередині року або на початку звітного року;
- 5) щорічне перезатвердження Наказу про облікову політику;
- 6) слабка систематизація та непослідовність викладеного змісту;
- 7) наявність зайвої інформації, що повторює зміст нормативних документів або не стосується облікової політики;
- 8) введення до Наказу про облікову політику безальтернативних методів оцінки, обліку та процедур;
- 9) неповне розкриття вибраних підприємством елементів облікової політики;
- 10) недоцільність застосування окремих елементів облікової політики з урахуванням специфіки та особливостей діяльності підприємства;
- 11) розкриття організаційних аспектів бухгалтерського обліку (форми організації бухгалтерського обліку, форми ведення бухгалтерського обліку, технології обробки облікової інформації, порядку документообігу тощо);
- 12) розкриття елементів облікової політики стосовно управлінського та податкового обліку;
- 13) наявність прізвищ посадових осіб у тексті Наказу про облікову політику;
- 14) відсутність додатків до Наказу про облікову політику або посилань на них в тексті.

Звичайно, багато в чому ці недоліки пов'язані з формальним ставленням до формування облікової політики на практиці та нерозумінням її впливу на прийняття рішень, зі складністю вибору найоптимальнішого варіанта обліку чи оцінки конкретного об'єкта.

Проте більшість проблем усе ж лежать у площині її нормативно-правового регулювання і пов'язані із недосконалістю чинного законодавства, неузгодженістю вимог окремих нормативно-правових актів між собою та їх систематичними змінами.

Сьогодні порядок формування облікової політики в Україні регулюється низкою нормативно-правових актів різного підпорядкування, основними з яких є Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, План

рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування, Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих об'єктів обліку, зокрема основних засобів, нематеріальних активів, біологічних активів, запасів, витрат (у торгівлі, у промисловості, у будівництві, у сільському господарстві, у транспортному господарстві).

Характеристику основних нормативно-правових актів, що регламентують облікову політику підприємства, наведено у таблиці.

Нормативно-правове забезпечення облікової політики підприємства

Нормативно-правові акти	Зміст нормативно-правового акта стосовно облікової політики
Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”	Містить визначення поняття “облікова політика”, надає право підприємству самостійно формувати облікову політику
НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”	Містить визначення поняття “облікова політика”, визначає способи висвітлення облікової політики підприємства під час розкриття інформації у фінансовій звітності
П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”	Визначає причини змін в обліковій політиці; порядок розкриття інформації у примітках до звітів у випадку зміни облікової політики
Інші (П)СБО	Містять елементи облікової політики щодо конкретних її об'єктів або господарських операцій
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Є основою для розроблення робочого плану рахунків підприємства
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Містить інформацію щодо можливих варіантів обліку витрат на підприємстві та періодичність закриття транзитних рахунків
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	Містять інформацію про зміст розпорядчого документа про облікову політику, суб'єктів формування, випадки зміни облікової політики підприємства
Лист Міністерства фінансів України “Про облікову політику”	Містять основні елементи облікової політики, що мають бути зазначені у розпорядчому документі про облікову політику конкретного підприємства
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів	Розкривають окремі елементи облікової політики щодо нематеріальних активів
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів	Розкривають окремі елементи облікової політики щодо основних засобів
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів	Розкривають окремі елементи облікової політики щодо біологічних активів
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	Розкривають окремі елементи облікової політики щодо запасів
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Регламентують методи оцінки залишків незавершеного виробництва, способи оцінки готової продукції, методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості
Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності	Регламентують методи оцінки залишків незавершеного виробництва, способи оцінки готової продукції, методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) для торговельних підприємств
Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт	Регламентують методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у будівництві
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств	Регламентують методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві
Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті	Регламентують методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сфері транспортних перевезень

Проведене авторами дослідження та критична оцінка змісту наведених нормативно-правових актів справді засвідчили наявність низки проблемних питань загальнотеоретичного та прикладного характеру, що ускладнюють процедуру формування облікової політики вітчизняними підприємствами та певною мірою нівелюють її важливість і значення.

Найістотнішими з них, на думку авторів, є такі:

1. Недоречність застосування окремих елементів облікової політики

Так, пункт 16 П(С)БО 7 “Основні засоби” дозволяє підприємствам проводити переоцінку об’єктів основних засобів, якщо їх залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. Пунктом 34 “Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів” запропоновано два альтернативних способи визначення порога суттєвості для проведення переоцінки основних засобів, згідно з якими порогом суттєвості може прийматися величина, що дорівнює:

1) 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об’єктів основних засобів від їх справедливої вартості;

2) 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства.

Проте нескладні арифметичні підрахунки з метою порівняння зазначених способів визначення порога суттєвості для проведення переоцінки основних засобів доводять їх нерівноправність та вартісну невідповідність, і, загалом, економічну недоцільність застосування другого способу, оскільки, якщо підприємство отримає чистий прибуток у розмірі 500 грн., застосовуючи другий спосіб встановлення порога суттєвості, бухгалтеру доведеться проводити переоцінку основних засобів, якщо їх залишкова вартість більше ніж на 5 грн. відрізнятиметься від справедливої вартості об’єкта.

Пунктом 27 П(С)БО 7 “Основні засоби” визначено, що амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів поряд з іншими методами може нараховуватися у розмірі 100 % їх вартості у першому місяці використання об’єкта. На думку авторів, застосування такого методу нарахування амортизації є необгрунтованим, оскільки нівелює різницю між оборотними й необоротними активами, призводить до нерівномірного накопичення витрат і порушення принципу відповідності доходів і витрат.

2. Нерозкриття або поверхневе розкриття сутності та методики застосування окремих елементів облікової політики

Зокрема, недостатньо розкритими в нормативних документах все ще залишаються порядок розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні, порядок застосування методу абсолютної суми сумнівної заборгованості під час нарахування резерву сумнівних боргів, порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг шляхом вивчення виконаної роботи, порядок застосування прямого способу обліку транспортно-заготівельних витрат тощо.

Взагалі не визнаються елементами облікової політики та не розкриваються в нормативних документах альтернативні способи обліку готової продукції та товарних запасів, оцінки незавершеного виробництва.

3. Нерозкриття сфери застосування альтернативних прийомів і способів для конкретних об’єктів обліку і відсутність характеристики їх переваг та недоліків

Найскладнішою проблемою формування облікової політики підприємства на практиці є вибір найефективнішого, економічно виправданого варіанта обліку чи оцінки конкретного об’єкта. Проте чинні нормативні документи не містять детальної характеристики сфери застосування, переваг і недоліків альтернативних варіантів, не розкривають ступеня їх впливу на фінансові результати, оцінку вартості майна та процес прийняття рішень.

4. Суперечливість окремих елементів облікової політики принципам обачності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат

Це стосується, насамперед, застосування спрощеного 100-відсоткового методу нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів, використання способів оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг, методів оцінки вибуття запасів (крім методу ідентифікованої собівартості), непрямого способу обліку транспортно-заготівельних витрат, прямолінійного методу нарахування амортизації необоротних активів тощо.

5. Відсутність чіткої межі між поняттями “облікова політика” та “облікова оцінка”

Згідно з чинним законодавством облікова політика характеризується як сукупність прийомів, способів і процедур обліку окремих об’єктів, що вибирає підприємство самостійно із альтер-

нативних варіантів, запропонованих нормативними документами. А облікова оцінка визнається елементом облікової системи, що встановлює підприємство самостійно у межах чинного законодавства та що має, зазвичай, числове вираження. Облікові оцінки не регламентуються нормативними документами, а їх розмір здебільшого залежить від обсягів і досвіду діяльності самого підприємства та обмежується критеріями суттєвості. З огляду на це, до складових облікової оцінки необхідно зарахувати строк корисного використання необоротних активів, тривалість операційного циклу, ліквідаційну вартість основних засобів, нормальну потужність підприємства тощо. Проте ці висновки не є нормами чинного законодавства і мають дискусійний характер. До того ж у цьому контексті спірним стає зарахування до елементів облікової політики вартісної межі між основними засобами та малоцінними необоротними матеріальними активами, порога суттєвості для проведення переоцінки основних засобів, межі суттєвості під час складання фінансової звітності.

6. Відсутність жорстких вимог щодо строків, порядку формування та внесення змін в облікову політику підприємства

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” та Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства [1] передбачено випадки зміни облікової політики підприємства. Проте датою зміни облікової політики може бути будь-яка, вибрана підприємством. Це призводить до маніпулювання обліковими даними впродовж року залежно від тактичних цілей підприємства, і як наслідок, порушує послідовність облікового процесу та порівнянність показників фінансової звітності.

Вважаємо, що усунути зазначені недоліки можна за рахунок:

- узгодженості вимог окремих нормативних документів між собою;
- докладнішого розкриття в нормативних документах сутності, особливостей застосування, переваг та недоліків окремих елементів облікової політики;
- встановлення жорсткіших вимог до змісту, порядку складання та затвердження Наказу про облікову політику на законодавчому рівні;
- розроблення Міністерством фінансів України типової форми Наказу про облікову політику із обґрунтуванням переліку статей, що мають розкриватися у ньому;
- встановлення чітких вимог щодо строків і порядку внесення змін до Наказу про облікову політику тощо.

У цьому контексті важливим є теоретичне обґрунтування та розроблення практичних рекомендацій з удосконалення Наказу про облікову політику підприємства.

Законодавством не затверджена типова форма Наказу про облікову політику. Проте Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства [1] чітко встановлено перелік елементів облікової політики, що мають бути відображені у Наказі. Важливим є те, що усі вони стосуються методичного аспекту, окрім визначення періодичності та об’єктів проведення інвентаризації. Отже, у Наказі про облікову політику підприємства не повинні розкриватися форма організації обліку, система облікових реєстрів, графіки документообігу, посадові інструкції бухгалтерів, положення про бухгалтерію, графіки здавання звітів матеріально відповідальними особами, терміни здавання фінансової, податкової та статистичної звітності підприємства тощо.

Водночас, облікова політика не має торкатися складових облікової оцінки, а саме строків корисного використання необоротних активів, тривалості операційного циклу, ліквідаційної вартості основних засобів, нормальної потужності підприємства тощо.

Найскладнішим під час складання Наказу про облікову політику залишається вибір найефективнішого, економічно обґрунтованого і виправданого з позиції формування фінансових результатів та досягнення тактичних і стратегічних цілей бізнесу варіанта обліку. Проте цей вибір не має бути формальним. Елементи облікової політики повинні вибиратися свідомо, зважаючи на можливість їх застосування до конкретних об’єктів, з урахуванням їх недоліків і переваг, особливостей діяльності підприємства.

Наказ про облікову політику необхідно складати послідовно, без повторення змісту чинних нормативних документів, розкривати усі елементи облікової політики, вибрані підприємством, лаконічно та стисло. Додатки до Наказу про облікову політику підприємства мають бути оформлені у вигляді таблиць довільної форми та пронумеровані. На них обов’язково повинні бути посилання в тексті Наказу.

Структурно Наказ про облікову політику, на нашу думку, повинен складатися з чотирьох частин:

- вступна, в якій наводиться загальна інформація про підприємство, назва наказу, його номер і дата затвердження, преамбула;
- основна, в якій послідовно розкриваються вибрані підприємством елементи облікової політики;
- заключна, що містить підписи осіб, які готували і затверджували наказ та на яких покладено відповідальність за його виконання;
- додатки, що містять робочий план рахунків; перелік вибраних методів нарахування амортизації за видами необоротних активів; перелік вибраних методів оцінки вибуття запасів за їх видами; перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат; схеми розподілу загально-виробничих витрат на змінні та постійні й між видами готової продукції; перелік створюваних на підприємстві резервів, порядок їх формування та використання тощо.

Висновки і перспективи подальших досліджень

1. Накази про облікову політику вітчизняних підприємств містять типові помилки, частина з яких пов'язана з формальним ставленням до формування облікової політики на практиці та нерозумінням її впливу на прийняття рішень, а частина – з недосконалістю чинного законодавства та необґрунтованою частотою змін у ньому.

2. Найістотнішими недоліками чинних нормативно-правових актів, що регламентують облікову політику підприємства, є недоречність застосування окремих елементів облікової політики, нерозкриття або поверхневе розкриття сутності і методики застосування окремих елементів облікової політики, нерозкриття сфери застосування альтернативних прийомів і способів для конкретних об'єктів обліку і відсутність характеристики їх переваг та недоліків, суперечливість окремих елементів облікової політики принципам обачності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, відсутність чіткої межі між поняттями “облікова політика” і “облікова оцінка”, відсутність жорстких вимог щодо строків, порядку формування та внесення змін в облікову політику підприємства.

3. Усунути зазначені недоліки можна, узгодивши вимоги окремих нормативних документів; докладніше розкривши в нормативних документах сутність, особливості застосування, переваги та недоліки окремих елементів облікової політики; встановивши жорсткіші вимоги до змісту, порядку складання та затвердження Наказу про облікову політику на законодавчому рівні; Міністерство фінансів України має розробити типову форму Наказу про облікову політику із обґрунтуванням переліку статей, що мають розкриватися у ньому; встановивши чіткі вимоги щодо строків і порядку внесення змін до Наказу про облікову політику тощо.

4. Наказ про облікову політику підприємства повинен складатися з чотирьох частин:

- вступна, в якій наводиться загальна інформація про підприємство, назва наказу, його номер і дата затвердження, преамбула;
- основна, в якій послідовно розкриваються вибрані підприємством елементи облікової політики;
- заключна, що містить підписи осіб, які готували і затверджували наказ та на яких покладено відповідальність за його виконання;
- додатки, які оформлюються у вигляді таблиць довільної форми і містять робочий план рахунків; перелік вибраних методів нарахування амортизації за видами необоротних активів; перелік вибраних методів оцінки вибуття запасів за їх видами; перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат; схеми розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні і між видами готової продукції; перелік створюваних на підприємстві резервів, порядок їх формування та використання тощо.

1. *Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nau.kiev.ua>.* 2. *Житний П.С. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація: монографія / П.С. Житний. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с.* 3. *Клевець В.Б. Облікова політика підприємств за стандартами: монографія / В.Б. Клевець. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 313 с.* 4. *Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.* 5. *Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія / М.Т. Щирба. – Тернопіль: ТНЕУ, 2011. – 338 с.*