

УДК 657.1

Вікторія Кулик

Viktoriya Kulyk

**НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ
ТА СУБ'ЄКТИ ЇЇ ФОРМУВАННЯ****NORMATIVE LEGAL SUPPORT OF ACCOUNTING POLICY
AND THE SUBJECTS OF ITS FORMATION**

У статті досліджено нормативно-правове забезпечення облікової політики у розрізі її рівнів. Обґрунтовано необхідність гармонізації нормативно-правової бази, що регламентує порядок формування та застосування облікової політики на вітчизняних підприємствах.

Ключові слова: облікова політика, нормативно-правове забезпечення, рівні облікової політики, суб'єкти формування облікової політики.

In the article normative legal support of accounting policy in terms of its levels is investigated. The necessity of harmonization of normative legal base which regulates the formation and application of accounting policy at domestic enterprises is substantiated.

Keywords: accounting policy, normative legal support, levels of accounting policy, agents of accounting policy formation.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Процес формування облікової політики – це надана законом можливість суб'єкту господарювання самостійно здійснювати у межах правового поля облікову діяльність, яка включає сукупність принципів, методів і процедур здійснення первинного спостереження, аналізу, поточного групування, підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності, складання та подання фінансової звітності [1, с. 75]. Проте недосконалість чинного законодавства утруднює процес формування облікової політики на підприємстві, оскільки при розробці розпорядчого документа про облікову політику власник або уповноважений ним орган мають враховувати не лише внутрішні та зовнішні фактори, що впливають на діяльність підприємства, а й численні нормативно-правові акти, які є розрізненими, іноді неоднозначними для тлумачення або, у виключних випадках, суперечливими.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема нормативно-правового забезпечення облікової політики є актуальною та висвітлюється у багатьох дослідженнях, присвячених зазначеній тематиці, зокрема, Т. В. Барановської, П. Є. Житного, В. М. Жука, М. С. Пушкаря, І. В. Рузмайкіної, Ю. Б. Слободяник, П. Я. Хомина, М. Т. Щирби. Проте однозначного підходу до вирішення проблеми та остаточних пропозицій вченими ще не визначено.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження нормативно-правового забезпечення облікової політики у розрізі її рівнів та обґрунтування необхідності гармонізації нормативно-правової бази, що регламентує порядок формування та застосування облікової політики на вітчизняних підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Облікова політика підприємства є важливим інструментом, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку. Рівні застосування облікової політики та суб'єкти її формування зображено на рис. 1.

На першому рівні формування облікової політики здійснюється Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (раніше – Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО)). Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) – International Accounting Standards Committee (IASC) – було створено у рамках Організації Об'єднаних Націй (ООН) 29 червня 1973 року провідними професійними бухгалтерськими організаціями Австралії, Великої Британії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії.

Згідно зі Статутом РМСБО виконує такі завдання: розробка єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку, які б забезпечили розкриття у фінансовій звітності якісної, прозорої і зіставної інформації для прийняття об'єктивних економічних рішень; сприяння поширенню та забезпеченню суворого дотримання міжнародних стандартів у всіх країнах

світу; забезпечення максимального зближення національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами для найбільш оптимального вирішення проблем бухгалтерського обліку і фінансової звітності на міжнародному рівні [2].



Рис. 1. Рівні застосування облікової політики та суб'єкти її формування

Міжнародний рівень облікової політики включає принципи та правила щодо ведення обліку, визначені міжнародними стандартами фінансової звітності. Міжнародні стандарти фінансової звітності охоплюють Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення (КТМФЗ, ПКТ), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Міждержавна облікова політика включає аспекти облікової політики підприємств – членів міждержавних об'єднань. Зокрема, окремі Директиви ЄС присвячені уніфікації вимог щодо розкриття інформації у бухгалтерській звітності. До таких слід віднести Директиву 78/660/ЕЕС «Про річні рахунки певних типів компаній» від 25 липня 1978 р. (Четверта директива ЄС) та Директиву 83/349/ЕЕС «Про консолідовані рахунки» від 13 червня 1983 р. (Сьома директива ЄС). Директива 78/660/ЕЕС містить положення стосовно змісту річного бухгалтерського звіту, коректності відображення фінансового стану тієї чи іншої компанії, методів оцінки активів і зобов'язань, аудиту та оприлюднення звітності. Директива 83/349/ЕЕС передбачає зобов'язання компаній надавати консолідовану звітність та розкривати облікову політику щодо пов'язаних сторін, що забезпечує інвесторам можливість отримати уявлення про фінансову ситуацію групи компаній в цілому [3].

Державна облікова політика виконує функцію нормативно-правового-регулювання організації та методики фінансового обліку і складання фінансової звітності у межах країни. «Мета державної облікової політики зводиться до зменшення (стирання) відмінностей у способах відображення, оцінки, методів подання фінансової інформації та звітів фірм, а також до скорочення коливань кількості та якості інформації у фінансових звітах, що публікуються» [4, с. 169–170]. Міжнародна практика свідчить, що облікова політика в різних країнах має деякі специфічні особливості. Наприклад, у Великобританії та Нідерландах облікова політика менш структурована, не настільки деталізована й не

так формалізована, як у США. З другого боку, розвиток економічної інтеграції європейських країн сприяє швидкому процесу гармонізації та уніфікації фінансового обліку, що зумовлює більш детальну його структуру й облікову політику [5]. Суб'єктами формування державної облікової політики в Україні є Верховна Рада України та Міністерство фінансів України.

Галузева облікова політика – це розробка на основі загальноприйнятих принципів та правил функціонування фінансового обліку в межах країни методичних рекомендацій (вказівок, інструкцій) щодо формування облікової політики підприємств конкретної галузі. Регламентация галузевої облікової політики є необхідною, оскільки державна облікова політика не може врахувати особливості усіх галузей економіки країни [6, с. 61].

Варто зазначити, що на перших трьох рівнях встановлюються загальні правила бухгалтерського обліку, які повинні оптимально поєднувати державну регламентацію із засадами ринкової економіки. У масштабах галузі ці правила уточнюються. Докладна розробка правил і визначення механізму їх реалізації мають здійснюватися на підприємстві. Варто зазначити: облікова політика підприємства, що розробляється власником, має узгоджуватися із вимогами нормативно-правових актів перших чотирьох рівнів та не суперечити їхнім вимогам. Це означає, що ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державою у прийнятих законах, положеннях, постановах та інших нормативних документах, в яких є допустимі варіанти альтернативних рішень здійснення облікових процедур [7].

Кожний рівень облікової політики передбачає наявність нормативно-правового забезпечення, спрямованого на регламентацію різних аспектів облікової політики. Характеристику основних нормативно-правових актів, що регламентують облікову політику в Україні, наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Нормативно-правове забезпечення облікової політики в Україні

Рівень облікової політики	Нормативно-правове забезпечення	Інформація, що зазначається у нормативно-правовому акті
Міжнародна облікова політика	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	Визначає необхідність розкриття облікової політики у примітках до річної звітності
	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	Містить визначення поняття «облікові політики», метою цього стандарту є визначення критеріїв до обрання та змінювання облікових політик разом з обліковим підходом та розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок
	Решта МСФЗ та МСБО	Містять елементи облікової політики щодо конкретних її об'єктів або господарських операцій
Державна облікова політика	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
	Решта П(С)БО	Містять елементи облікової політики щодо конкретних її об'єктів або господарських операцій
	План рахунків та Інструкція про його застосування	Містить інформацію щодо можливих варіантів обліку витрат на підприємстві та періодичність закриття транзитних рахунків
	Лист «Про облікову політику»	Містить основні елементи облікової політики, що мають бути зазначені у розпорядчому документі про облікову політику конкретного підприємства

Продовження табл. 1

Рівень облікової політики	Нормативно-правове забезпечення	Інформація, що зазначається у нормативно-правовому акті
Галузева облікова політика	Наказ Міністерства аграрної політики України «Про погодження облікової політики підприємства»	Визначає особливості формування облікової політики для підприємств аграрного сектора.
	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Регламентує методи оцінки залишків незавершеного виробництва, способи оцінки готової продукції, методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Встановлює право самостійного вибору підприємством переліку центрів витрат та сфер відповідальності; переліку об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць; переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); переліку і складу змінних і постійних загальнопромислових витрат тощо
Облікова політика підприємства	Розпорядчий документ про облікову політику підприємства	Особливості ведення обліку та складання звітності на конкретному підприємстві

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності мають рекомендаційний характер, проте саме їх зміст є основою створення нормативно-правового забезпечення облікової політики в Україні. Фактично за всіх обставин суб'єкт господарювання досягає достовірного подання шляхом відповідності застосованим міжнародним стандартам.

Достовірне подання вимагає також від суб'єкта господарювання:

а) обирати та застосовувати облікові політики відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». МСБО 8 наводить ієрархію авторитетних рекомендацій, які управлінський персонал враховує за відсутності міжнародного стандарту, що застосовується до конкретної статті;

б) подавати інформацію (у тому числі облікові політики) так, щоб забезпечувати доречну, достовірну, зіставну та зрозумілу інформацію;

в) надавати розкриття додаткової інформації, коли відповідність конкретним вимогам МСФЗ є недостатньою для забезпечення спроможності користувачів зрозуміти вплив певних операцій, інших подій та умов на фінансовий стан та фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання.

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» передбачено, що суб'єкт господарювання не може виправити невідповідні облікові політики ні розкриттям інформації про застосовані облікові політики, ні примітками чи поясненнями. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» визначено поняття «облікові політики». Згідно із зазначеним нормативно-правовим документом облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності. Решта МСФЗ та МСБО містять рекомендації щодо елементів облікової політики або господарських операцій, де застосовується облікова політика.

На державному рівні вітчизняна облікова політика формується та застосовується відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і підпорядкованих йому нормативно-правових актів.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дається визначення поняття «облікова політика» та надається право підприємству самостійно її формувати. Відповідно до чинного законодавства облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Нескладно помітити, що у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дається визначення поняття «облікова політика» в однині, а в МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» це поняття характеризується у множині. Це пов'язане з тим, що за міжнародними правилами облікова політика, установа щодо конкретного об'єкта обліку, вважа-

ється окремою обліковою політикою. А от виходячи з національного тлумачення зазначеного поняття, сукупність таких облікових політик саме і становить єдину облікову політику підприємства [8].

До 07.02.2013 року вимоги до розкриття облікової політики підприємства регламентувалися П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (п. 25), було передбачено, що у примітках до фінансових звітів обов'язково слід розкривати облікову політику підприємства. Після припинення чинності зазначеного нормативно-правового акта розкриття облікової політики у звітності регламентується НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Чинним П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» визначається порядок зміни облікової політики підприємства (п. 9) та порядок розкриття інформації у звітності у випадках зміни облікової політики (п. 22).

Листом Міністерства фінансів України «Про облікову політику», передбачаються основні елементи облікової політики, що мають бути включені до розпорядчого документа про облікову політику підприємства. Враховуючи зміни чинного законодавства, зазначений перелік є неповним та повинен бути доповнений, виходячи із вимог нормативно-правових актів, введених у дію після останнього перегляду Листа Міністерства фінансів України «Про облікову політику» (після 2005 року), потреб конкретного підприємства, його галузевих особливостей, встановленої власниками стратегії розвитку.

Виконання зазначених завдань можливе шляхом введення у дію Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства від 07.02.2013 р., які розроблені у вигляді проекту та підлягають обговоренню на офіційному сайті Верховної Ради України.

Враховуючи недосконалість регулювання облікової політики на державному рівні, окремими міністерствами було розроблено розпорядчі документи, що регламентують формування облікової політики підприємствами конкретних галузей.

Зокрема Міністерством аграрної політики України було затверджено Наказ № 254 від 11.04.2007 року «Про погодження облікової політики підприємства». У зазначеному нормативно-правовому акті визначаються особливості формування облікової політики для підприємств аграрного сектора.

Міністерством промислової політики визначено особливості формування облікової політики щодо конкретного об'єкта обліку – витрат у Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості – Наказ № 373 від 09.07.2007 р. Альтернативні способи формування інформації про витрати, передбачені зазначеним нормативно-правовим актом, використовуються промисловими підприємствами при розробці розпорядчого документа про облікову політику.

Дослідження галузевих нормативно-правових актів, що регламентують окремі аспекти облікової політики, дозволило встановити їх невідповідність вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Наприклад, існують розбіжності щодо визначення складу загальновиробничих витрат згідно з вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості № 373 від 09.07.2007 р. Така ситуація часто пов'язана з тим, що галузеві нормативно-правові акти були введені у дію раніше, ніж прийняті відповідні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, розроблялися різними Міністерствами або зміни, що приймалися до нормативно-правових актів, не були узгоджені між собою. Звичайно, у цьому випадку необхідно керуватися вимогами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», оскільки саме він має вищу юридичну силу. Проте, на нашу думку, при розробці нормативно-правових актів таких неузгодженостей доцільно уникати.

Значний масив інформації, наведеної у нормативно-правових актах, спрямований на регламентацію облікової політики підприємства, повинен спрощувати процес формування та використання облікової політики господарюючим суб'єктом, проте зазначені нормативно-правові акти не дозволяють відповісти на такі питання: Хто несе відповідальність за формування облікової політики? У який термін повинна бути сформована облікова політика? Яким саме розпорядчим документом необхідно оформляти облікову політику? Якою має бути структура розпорядчого документа про облікову політику? [6, с. 59]. Такий перелік нерегламентованих аспектів облікової політики, на думку вчених, пояснюється відсутністю національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Облікова політика підприємства» [9].

Висновки. Удосконалення нормативно-правового забезпечення облікової політики в Україні передбачає розробку та введення в дію Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Облікова політика підприємства», Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, а також гармоні-

зацію національного законодавства, що регламентує особливості формування та застосування облікової політики для господарюючих суб'єктів, оскільки окремі положення методичних рекомендацій (інструкцій, вказівок, листів, наказів) галузевих міністерств і відомств суперечать вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Список використаної літератури

1. Житний П. Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація : [монографія] / П. Є. Житний. – Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с.
2. Облік за міжнародними стандартами [Електронний ресурс] : навч.-метод. посіб. для самостійного вивчення дисципліни за кредитно-модульною системою організації навчального процесу / С. І. Мельник, М. О. Любимов. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – Режим доступу : локальна мережа ПУЕТ.
3. Єфименко А. Гармонізація законодавства України та ЄС у сфері регулювання діяльності та бухгалтерської звітності компаній [Електронний ресурс] / А. Єфименко. – Режим доступу : <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=488>.
4. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета. / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. ; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
5. Бешуля І. Сучасний стан нормативно-правового забезпечення формування облікової політики / І. Бешуля, Н. Піскунова, І. Петрова // Схід. – 2012. – № 1 (115). – С. 17–21.
6. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : [монографія] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
7. Патарідзе-Вишинська М. В. Облікова політика: теорія і практика [Електронний ресурс] / М. В. Патарідзе-Вишинська. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/eui/2009_1/09pmvtip.pdf.
8. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009/ed20120101.
9. Слободяник Ю. Б. Організація облікової політики в Україні: проблеми гармонізації / Ю. Б. Слободяник, Ю. О. Хоменко // Вісник Української академії банківської справи. – 2010. – № 1 (28). – С. 14–18.

Стаття надійшла до редакції 30.04.2013.

Відомості про автора

В. А. Кулик, кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту, ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі».