

Тематична рубрика: БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ
(ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ)

УДК 330.341.2:330.111.4

Миронова Ю.Ю.

к.е.н, доцент кафедри обліку і аудиту

Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка

Прут А.Ю.

студент

Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка

Шинкар Ю.Л.

студент

Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка

**ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА:
СУТНІСТЬ, ОСОБЛИВОСТІ ТА ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ
ACCOUNTING POLICY OF THE ENTERPRISE:
ESSENCE, PECULIARITIES AND PROBLEMS OF FORMATION**

У статті досліджено сутність поняття «облікова політика» згідно нормативного законодавства та проаналізовано підходи вітчизняних науковців щодо трактування даного терміну. Виділено сукупність зовнішніх і внутрішніх факторів, які мають вплив на вибір та формування облікової політики. Доведено доцільність здійснювати формування облікової політики дотримуючись наступних етапів: встановлення мети та визначення завдань; вибір суб'єкта формування; дослідження факторів, які можуть впливати на формування облікової політики; визначення об'єктів; вибір елементів; документальне оформлення; затвердження облікової політики; впровадження на підприємство та контроль за виконанням. Доведено залежність механізму ефективної діяльності суб'єкта господарювання від вміло сформованої облікової політики підприємства. Визначено основні

проблеми формування облікової політики підприємства на сучасному етапі розвитку економіки та запропоновано напрями удосконалення механізму її формування.

Ключові слова: *облікова політика; наказ про облікову політику; етапи формування облікової політики; фактори, що впливають на формування облікової політики; організація бухгалтерського обліку.*

В статье исследована сущность понятия «учетная политика» согласно нормативного законодательства и проанализированы подходы отечественных ученых к трактовке данного термина. Выделено совокупность внешних и внутренних факторов, влияющих на выбор и формирование учетной политики. Доказана целесообразность осуществлять формирование учетной политики придерживаясь следующих этапов: установление цели и определение задач; выбор субъекта формирования; исследование факторов, которые могут влиять на формирование учетной политики; определение объектов; выбор элементов; документальное оформление; утверждение учетной политики; внедрение на предприятие и контроль за исполнением. Доказана зависимость механизма эффективной деятельности предприятия от умело сложившейся учетной политики предприятия. Определены основные проблемы формирования учетной политики предприятия на современном этапе развития экономики и предложены направления совершенствования механизма его формирования.

Ключевые слова: *учетная политика; приказ об учетной политике; этапы формирования учетной политики; факторы, влияющие на формирование учетной политики; организация бухгалтерского учета.*

The article demonstrates the dependence of the mechanism of effective activity of the subject of management on the well-formed accounting policy of the enterprise. Using a systematic approach: analysis of provisions of regulatory acts on the

order of formation of accounting policies; studying the interpretation of the concept of "accounting policy" from the point of view of normative legislation and taking into account the opinions of various scholars; external and internal factors of influence on formation of the accounting policy of the enterprise are established, the dependence of the mechanism of effective activity of the subject of management on the skillfully formed accounting policy of the enterprise is proved. After examining the existing problems in the formation of the accounting policy of the enterprise, the following solutions are proposed: to improve the regulatory framework, since inconsistencies between acts prevent the company from forming an effective accounting policy; to bring national standards closer to international ones; to consider in detail in the normative documents the essence, advantages and disadvantages of various elements of accounting policy; to establish more stringent requirements for obligatory presence at enterprises of the order on the accounting policy; at the state level, develop a standard form of the Order on accounting policies.

Proved expediency to formulate accounting policies by following the following steps: setting goals and defining tasks; choice of the subject of formation; research of factors that may influence the formation of accounting policies; definition of objects; selection of elements; documentary design; approval of accounting policies; introduction to the enterprise and control over the implementation.

In order to solve existing problems in the formation of accounting policies at the enterprise level, the main task is to increase control by the state authorities for compliance with the requirements of the current legislation and to promote the introduction of information systems and technologies for the processing of accounting information. The developed proposals will help to streamline the accounting process, increase the efficiency of accounting organization at the enterprise and provide greater comparability of its accounting and reporting data.

Key words: *accounting policy; order of accounting policy; stages of formation of accounting policy; factors influencing the formation of accounting policies; organization of accounting.*

Постановка проблеми. Після переходу української економіки до ринкових умов господарювання, суб'єкти підприємницької діяльності стали більш самостійними у формуванні системи організації бухгалтерського обліку.

Прийняття управлінських рішень щодо одержання максимальної вигоди від функціонування підприємства залежить не тільки від належного організаційного забезпечення, але і від інформаційного забезпечення процесу управління. Тобто в умовах ринкової економіки першочергового значення набуває наявність фактичної якісної, повної, правдивої та неупередженої облікової інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів. Таку інформацію зовнішнім і внутрішнім користувачам надає фінансова звітність, складена із врахуванням обраної підприємством облікової політики підприємства.

Чинним законодавством передбачено право самостійно здійснювати розробку облікової політики підприємства, з урахуванням власних галузевих особливостей і специфіки діяльності. Проте процес формування облікової політики має певні особливості та проблеми. Це вимагає від головного бухгалтера компетентного та відповідального відношення до розробки облікової політики на належному рівні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження теоретичних питань облікової політики та їх практичного застосування розглядаються в роботах багатьох науковців. Зокрема, можна виділити роботи таких учених: Бутинець Ф.Ф. [1], Букало Н. [2], Бойчук Т. [3], Боднар О.В. [4], Верига Ю. А., Кулик В.А., Ночовна Ю.О., Іванюк С. Ю. [5], Войнаренко М. П. Аксьонова Т. М. [6], Войтенко Т.В. [7], Житний П.Є. [8], Івченко Л.В. [9], Кулик В.А. [10], Кучеренко Т. [11], Левченко Н.М., Нестеренко Ж. К. [12], Пушкар М.С., Щирба М.Т. [13], Олійник Я.В. [14], Цегельник Н.І. [15], Щирба М.Т., Щирба І.М., Щирба М.М. [16] та ін.

Основні організаційно-методологічні аспекти формування облікової політики підприємства, а саме: сутність та її призначення, розглянуті у роботах

Букало Н. [2], Бойчука Т. [3], Войнаренка М.П., Аксьонової Т.М. [6], Войтенко Т.В. [7], Житнього П.Є. [8] та Олійник Я.В. [14].

У монографії Левченко Н. М. та Нестеренко Ж. К. досліджено теоретичне підґрунтя розбудови методології обліку, аналізу та аудиту в контексті динамічних євроінтеграційних процесів; запропоновано новітні підходи щодо формування обліково-інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень в умовах євроінтеграції; висвітлено практичні рекомендації щодо удосконалення податкового обліку та контролю в умовах реформування податкової системи України у відповідності до європейських стандартів [12].

Окремі аспекти формування облікової політики підприємства стосовно витрат на виробництво продукції досліджені у роботі Боднар О.В. [4], щодо обліку дебіторської заборгованості в системі розрахунків з покупцями розглянуті у праці Цегельник Н.І. [15]. Облікова політика як інструмент організації управлінського обліку на підприємстві подана у науковій розробці Щирби М.Т., Щирби І.М. та Щирби М.М. [16].

Незважаючи на накопичений науковий досвід, в умовах сьогодення на практиці виникає ряд проблем загальнотеоретичного та прикладного характеру, що ускладнюють процес формування облікової політики вітчизняними підприємствами та певною мірою нівелюють її важливість і значення. Основними з них є: недосконалість чинного законодавства та неузгодженість окремих нормативно-правових актів між собою; часті зміни чинних нормативно-правових документів; формальне відношення бухгалтерів до формування облікової політики; складність вибору найбільш економічно виправданого варіанту обліку чи оцінки конкретного об'єкту.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження сутності поняття «облікова політика», послідовності та особливостей її формування на підприємствах, розробка напрямів із удосконалення процесу формування облікової політики.

Виклад основного матеріалу дослідження. Створення облікової політики на підприємстві – трудомісткий і відповідальний процес, оскільки підприємство не один рік працюватиме і враховуватиме свої активи і зобов'язання згідно з розробленою ним обліковою політикою. Це вимагає більш зваженого підходу до її розробки. Однак, на сьогодні дедалі частіше спостерігається вузькоспрямований формальний підхід, що зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог П(С)БО та зовнішніх користувачів. На таку ситуацію впливають як відсутність достатнього практичного досвіду управління в ринкових умовах, так і недостатнє законодавче врегулювання цього питання [6].

На рівні держави порядок формування облікової політики регулюється низкою нормативно-правових актів. Головними є такі: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [17]; Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» [18]; Положення (стандарти) бухгалтерського обліку; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [19]; Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [20].

Відповідно до [17], облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності.

Якщо розглядати поняття «облікова політика» у загальному розумінні, то вона представляє собою сукупність прийомів та методів ведення обліку щодо яких підприємства мають право самостійно їх вибирати. Проте серед науковців немає єдиного визначення терміну «облікова політика».

У таблиці 1 представлено трактування поняття «облікова політика» з точки зору вітчизняних науковців.

Таблиця 1 – Підходи до визначення терміну «облікова політика»

Автор	Визначення
Бутинець Ф.Ф. [1]	сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, які були обрані підприємством
Т.В. Войтенко [7]	обрану підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологію бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей та завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління
Кулик В.А. [10]	система способів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що використовується підприємством для інформаційного забезпечення прийняття економічних рішень та передбачає найбільш достовірне відображення фактів господарської діяльності
Кучеренко Т. [11]	домовленості й практика, що проявляються у сукупності принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності з метою її гармонізації та створення єдиних підходів до визначення, визнання й оцінки окремих її елементів
М.С. Пушкар, М.Т. Щирба [13]	механізм управління обліком, який здійснюють на основі вибору та розробки суб'єктом господарювання способів (варіантів), правил і процедур щодо організації та методики ведення обліку, складання і подання звітності виходячи з загальноприйнятих принципів та із специфіки діяльності підприємства для отримання повної, об'єктивної, достовірної і неупередженої інформації з метою прийняття зацікавленими особами обґрунтованих управлінських рішень

Аналіз даної таблиці доводить, що більшість українських науковців розуміють поняття «облікова політика» набагато ширше, ніж це визначено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [17]. Проте необхідно, також, врахувати організаційний аспект даного терміну. Оскільки організація облікової політики відіграє одну із основних ролей у подальшій організації бухгалтерського обліку на підприємствах.

На рівні суб'єкта господарювання, тобто на мікрорівні, формуванням облікової політики займається керівництво і головний бухгалтер. Формування облікової політики – це трудомісткий і важливий процес, який включає в себе певну кількість етапів. Однак в економічній літературі досі немає єдиної думки щодо кількості етапів формування облікової політики. У наукових розробках упущені дуже важливі обліково-аналітичні процедури, а саме постановка мети та визначення завдань облікової політики; вибір суб'єкта формування облікової політики; розроблення елементів (варіантів обліку) за об'єктами облікової політики, стосовно яких відсутня законодавча регламентація тощо. Наприклад Бойчук Т. [3] виділяє такі етапи формування облікової політики: вибір інформаційної бази; визначення користувачів облікової інформації; обґрунтування факторів впливу, що виникають при формуванні облікової політики та узагальнення сфери застосування облікової політики.

Враховуючи організаційно-методологічні аспекти, процес формування облікової політики доцільно поділити на такі етапи (таблиця 2).

Таблиця 2 – Етапи формування облікової політики (розроблено авторами)

Етап	Назва
1 етап	Встановлення мети та визначення завдань
2 етап	Вибір суб'єкта формування
3 етап	Дослідження факторів, які можуть впливати на формування облікової політики
4 етап	Визначення об'єктів
5 етап	Вибір елементів
6 етап	Документальне оформлення
7 етап	Затвердження облікової політики
7 етап	Впровадження на підприємство та контроль за виконанням

При формуванні облікової політики важливо звернути увагу на вплив зовнішніх і внутрішніх факторів.

До зовнішніх факторів можна віднести: інфраструктуру ринку; нормативно-правові документи та законодавчі акти.

До внутрішніх належать: форма власності підприємства; специфіка галузі в якій працює підприємство; вид діяльності; стратегія фінансово-господарського розвитку й обсяги діяльності; чисельність працівників та рівень кадрового забезпечення; обрана система оподаткування; наявність матеріально-технічної бази й інформаційного забезпечення підприємства.

При формуванні облікової політики слід дотримуватися принципів:

- системності – облікова політика розглядається як штучно створена складова виробничої системи, що виконує функції, пов'язані зі збиранням, класифікацією, обробкою, аналізом і формуванням різних видів облікової інформації для визначення економічної ідеології підприємства;
- комплексності – передбачає вивчення і оцінку події не з позиції окремих ізольованих причин, а за сукупним впливом на господарську систему технічних, економічних, соціальних, екологічних, політичних та інших значимих чинників;
- наукової обґрунтованості – узгодженість з дією науково-технічного прогресу, законів економічного розвитку суспільства, з концепцією державної політики, нормативно-правовою базою;
- ефективності, плановірності та динамічності – спрямування облікової політики на розв'язання не лише поточних, а й довгострокових стратегічних завдань розвитку підприємства за умов існування ефективних альтернативних варіантів досягнення тієї чи іншої мети;
- профілактики – виконує запобіжну функцію, створюючи умови для своєчасного інформування управлінського персоналу підприємства про відхилення від планових чи нормативних величин витрат та результатів діяльності, для можливої корекції управлінських рішень;
- сумісності особистих, регіональних і державних інтересів [8].

За формою облікова політика має вигляд наказу керівника підприємства. На підставі даного наказу затверджується Положення про облікову політику підприємства. Контроль за виконанням, якого покладається на головного бухгалтера. Даний наказ є розпорядчим та впливає на фінансовий результат

господарської діяльності підприємства, йому притаманні такі основні ознаки: формулювання та прийняття даного документу з дотриманням певних правил; має документальне закріплення, визначає правила поведінки для певних осіб, в ньому сформульовано методи оцінки та визначає умови їх реалізації на підприємстві [9].

Законодавчо затвердженої форми наказу про облікову політику немає. Даний наказ складають самостійно і в довільній формі. Він залежить від того яка форма власності підприємства та цілі. Але в основному наказ про облікову політику включає до себе такі розділи: порядок організації бухгалтерського обліку; облікова політика підприємства.

Міністерство фінансів України Листом «Про облікову політику» [18] встановило, що розпорядчий документ про облікову політику підприємства має визначати застосування:

- методів оцінювання вибуття запасів;
- періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядку обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методів амортизації необоротних активів;
- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- класу 8 та/або 9 План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- методу обчислення резерву сумнівних боргів;
- переліку створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядку оцінювання ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегментів, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;

- переліку і складу змінних і постійних загальноновиробничих витрат;
- бази розподілу змінних і постійних загальноновиробничих витрат;
- переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядку визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дати визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;
- бази розподілу витрат за операціями;
- порога суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
- переоцінки необоротних активів;
- періодичності відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства.

Проте, формування облікової політики на підприємствах України має цілий ряд вагомих проблем. Основними серед них є такі:

- постійні зміни нормативно-правових документів, котрі регулюють облікову політику. Тому керівництву потрібно постійно слідкувати за нововведеннями, щоб вчасно оновлювати облікову політику до вимог інформаційного розвитку;
- неузгодженість окремих нормативно-правових актів між собою, що говорить про недосконалість чинного законодавства;
- формальне сприйняття наказу про облікову політику, тобто більшість підприємств або взагалі не складають даний наказ, або використовують накази інших суб'єктів господарювання. Це є серйозною помилкою, тому що облікова політика повинна розроблятися відповідно до характеристик і особливостей підприємства;

– використання в наказі про облікову політику скопійованого переліку принципів, прийомів і методів бухгалтерського обліку. Тобто використання їх, як правил, котрі обов'язкові для використання для всіх підприємств. Але це є не зовсім правильним, оскільки нормативні документи надають право самостійного вибору цих елементів обліку.

Дослідивши наведені проблеми в формуванні облікової політики пропонуються наступні напрями їх вирішення:

- удосконалити нормативно-правову базу, оскільки неузгодженості між актами заважають підприємству в формуванні ефективної облікової політики;
- наблизити національні стандарти до міжнародних;
- детально розглянути в нормативних документах сутність, переваги та недоліки різних елементів облікової політики;
- встановити більш суворі вимоги щодо обов'язкової наявності на підприємствах наказу про облікову політику, порядку його складання і затвердження, а також внесення відповідних змін. Оскільки керівництво часто не складає Наказ про облікову політику взагалі;
- на державному рівні розробити типову форму Наказу про облікову політику.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, формування та реалізація правильно обраної облікової політики є інструментом, який дозволяє керівництву впливати на рівень доходів, прибутку та інвестиційну привабливість. З метою розв'язання існуючих проблем при формуванні облікової політики на рівні підприємства, головним завданням є посилення контролю з боку державних органів управління за дотриманням ними вимог чинного законодавства та сприяння впровадженню інформаційних систем і технологій обробки облікової інформації. Крім того, керівництво підприємства повинне постійно здійснювати контроль за дотриманням облікової політики, а також її вдосконалювати, що потребує додаткового навчання осіб, які відповідальні за застосування облікової політики.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Житомир: ЖІТІ, 2010. 640 с.
2. Букало Н. Облікова політика, її суть та призначення. *Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки*. 2015. № 1. С. 71-76.
3. Бойчук Т. Формування облікової політики підприємства: мета, побудова та сфера застосування. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 36-38.
4. Боднар О.В. Окремі аспекти формування облікової політики підприємства стосовно витрат на виробництво продукції. *Облік і фінанси*. 2014. № 2 (64). С. 14-18.
5. Облікова політика підприємства / Ю. А. Верига та ін. – Київ. : «Центр учбової літератури», 2015. 312 с.
6. Войнаренко М.П., Аксьонова Т.М. Проблеми формування облікової політики підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 4. С. 96-99.
7. Войтенко Т.В. Облікова політика – 2010: головне. *Податки і бухгалтерський облік*. 2010. № 1. С. 16-22.
8. Житний П.Є. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 3. С. 3–10.
9. Івченко Л.В. Концептуальні засади облікової політики. *Фінанси, облік і аудит*. 2009. № 14. С. 246- 256.
10. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія / за ред. В.А. Кулик. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
11. Кучеренко Т. Регламентування облікової політики фінансової звітності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 5. С. 24–34.
12. Трансформація обліково-інформаційної політики та гармонізація фінансової звітності, аналізу і аудиту в умовах євроінтеграції : монографія /

Н.М. Левченко та ін. ; за ред. Н.М. Левченко. Запоріжжя : Кругозір, 2015. 368 с.

13. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2010. 260 с.

14. Олійник Я.В. Методичні аспекти облікової політики підприємств. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 721. С. 206–211.

15. Цегельник Н.І. Формування облікової політики підприємства щодо обліку дебіторської заборгованості в системі розрахунків з покупцями. *Облік і фінанси*. 2014. № 4 (66). С. 77-81.

16. Щирба М.Т., Щирба І.М., Щирба М.М. Облікова політика як інструмент організації управлінського обліку на підприємстві. *Економіка і суспільство*. 2017. № 8. С. 830-837.

17. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 20.03.2019).

18. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 / Міністерство фінансів України. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931 (дата звернення: 20.03.2019).

19. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#n13> (дата звернення: 20.03.2019).

20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 20.03.2019).