

УДК 653.14

ІНДИВІДУАЛЬНІСТЬ ПІДХОДІВ ДО ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

В. Клевець

Тернопільський національний економічний університет

В статті розкрито необхідність індивідуального підходу до формування облікової політики кожного окремого підприємства, базуючись на загальних нормативно-правових актах, що її регулюють та конкретними даними відносно особливостей фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта; пропонується проект наказу щодо облікової політики підприємства.

Ключові слова: бухгалтерський облік, нормативно-правові акти, облікова політика, звітність.

Постановка проблеми. Попри те, що обліковий процес в нашій державі регулюється Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", національними Положеннями (стандартами) обліку та іншими нормативними документами, практичне його ведення на підприємстві безпосередньо вимагає індивідуального підходу до формування на кожному з них власної облікової політики.

Проблема полягає в тому, що згадані нормативні документи визначають методичні засади бухгалтерського обліку та звітності, а тому повинні доповнюватись конкретизованою методикою, яка б давала можливість забезпечити їх організацію в умовах мінливості ситуацій у господарській діяльності підприємств. З практичної сторони проблема полягає у необхідності визначення власної облікової політики на кожному із підприємств зумовлюється можливістю вибору варіантів організації обліку взагалі

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання формування власної облікової політики підприємства надзвичайно актуальне та знаходить своє відображення у дослідженнях сучасних вітчизняних вчених, серед яких Бутинець Ф., Литвин, Кірейцев Г., Пархоменко В., Пушкар М., Пилипів Н., Швець В., Хомин П.

Постановка завдання. Формальний підхід до змісту та впровадження в діяльність більшості підприємств облікової політики, пропозиції щодо конкретизації всіх її аспектів і закріплення їх у наказі підприємства про облікову політику становлять ціль написання даної статті

Виклад основного матеріалу. В Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність", що прийнятий Верховною Радою України 16 липня 1999 року, №996-XIV (змiнами і доповненнями) та у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" записано: "облікова політика – сукупність принципів, методів, процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності" [1;3-6].

Облікова політика підприємства, поряд із тим, що вона ґрунтується на нормативно-правових актах, може, може бути виваженою лише тоді, коли при її формуванні враховано конкретний зміст вимог щодо організації бухгалтерського обліку і звітності на підприємстві. Тому вона не вичерпується дублюванням окремих статей Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", рівно ж як і Положень (стандартів) бухгалтерського обліку насамперед хоча б через їх недосконалість, яку визначають чимало науковців.

Приміром, неодноразово вносились зміни щодо застосування методів оцінки виробничих запасів (виключено метод LIFO, змінено методику розподілу торговельної націнки), нарахування резерву сумнівних боргів, створення забезпечень на оплату відпусток тощо, зрештою вводяться нові Положення (стандарты) бухгалтерського обліку.

Не можна скористатись й при цьому будь-якою консультацією (хоч важливість їх очевидна) насамперед тому, що як значають обізнані спеціалісти, на сьогодні не існує універсального наказу про облікову політику, поскільки на будь-якому підприємстві є свої особливості обліку [3; 43].

Окрім того навіть доволі об'ємні консультативні матеріали не в змозі охопити з достатньою повнотою всі аспекти облікової політики, яка надто багатогранна не тільки через специфічність діяльності підприємств різних галузей, але й внаслідок величезної номенклатури об'єктів обліку.

Ще у працях Л. Пачолі та Б. Котрулі зазначалось, що облік є інструментом, який забезпечує збереження майна власника, допомагає у прийнятті управлінських рішень. Його завдання – забезпечення нововведень та змін в достатньому обсязі, для адекватного реагування на зміни в навколишньому середовищі [2; 47-48].

Тому облікова політика кожного підприємства, базуючись на загальних нормативно-правових актах, що її регулюють у всьому народному господарстві, все ж таки відрізняється за низкою індивідуальних підходів на кожному окремому підприємстві. Тим більше, що кожного року наказ щодо облікової політики на підприємства доводиться коригувати, бо яким би досконалим він не був, але внесення змін є необхідним хоча б через доволі часті поправки, які здійснює Міністерство фінансів України, Державна податкова адміністрація України, Правління Пенсійного фонду, Державне казначейство щодо змісту нормативних актів, котрі регулюють

організацію бухгалтерського обліку. Водночас необхідність коригування наказів про облікову політику підприємства зумовлюється і внутрішніми причинами. Це можуть бути інші підходи щодо визначення вартісної межі матеріальних активів при їх віднесенні до основних засобів, інших необоротних активів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, методів нарахування їх амортизації, коригування вартості (переоцінки, уцінки) виробничих запасів, уточнення складу матеріально-відповідальних осіб, переліку матеріальних працівників підприємства, дозвільних чи стверджувальних підписів на первинних документах, розподілу обов'язків серед облікових працівників тощо.

Кандидат економічних наук Н. Пилипів наголошує на тому, що „явище „облікова політика” є одним з прикладів реалізації принципу „управління щодо відхилень”. Усе це справедливо і діє для всіх підприємств, тому в наказі з облікової політики необхідно включати тільки ті питання, рішення яких варіантне відповідно до нормативних документів ...” [5, с. 161].

Облікова політика є сукупністю конкретних елементів організації бухгалтерського обліку, які визначаються підприємством на підставі загальноприйнятих правил, а тому її основні положення які закріплюються в наказі про облікову політику підприємства можуть бути сформовані у наступні розділи:

Загальні відомості про підприємство (преамбула)

- Методологічні принципи та порядок ведення бухгалтерського обліку і складання звітності.
- Організація роботи облікового апарату.
- Організація бухгалтерського обліку.
- Технічна організація обліку.
- Сегментна облікова політика

В загальних відомостях про підприємство необхідно вказати форму власності та організаційно-правову форму діяльності підприємства, його галузеву специфіку, наявність структурних підрозділів підприємства, назва органу управління, у віданні якого знаходиться підприємство, чисельність працівників підприємства, укомплектованість бухгалтерського апарату кваліфікованими обліковими кадрами та інші дані про підприємство.

В першому розділі наказу визначаються способи ведення бухгалтерського обліку, які суттєво впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності. До них відносять:

- оцінку запасів, товарів, незавершеного виробництва і готової продукції;
- кількість і дати проведення інвентаризації;
- методи амортизації основних засобів;
- методи амортизації нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів;
- інші способи, що відповідають вимогам суттєвості;
- визнання доходів та витрат від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг;
- варіанти ведення обліку витрат виробництва, поза як його можна здійснювати:
- за елементами витрат (витрати на оплату праці, матеріальні витрати, амортизація тощо);
- за видами продукції (робіт, послуг);
- в розрізі виробничих або інших підрозділів;
- з використанням рахунків класу 8 чи без їх використання.

Другий розділ наказу має встановлювати структуру облікового апарату та обов'язки окремих працівників бухгалтерії. Визначальним для встановлення структури облікового апарату є обсяг облікових робіт.

Досить тісно зі структурою облікового апарату переплітається і розподіл обов'язків між конкретними обліковими працівниками. Це є важливою частиною організації облікового процесу на підприємстві, яка є у віданні головного бухгалтера. Під його безпосереднім керівництвом для конкретних облікових працівників розробляються посадові інструкції, якими визначається коло їхніх службових обов'язків.

В третьому розділі наказу затверджується:

- форма організації бухгалтерського обліку;
- форма ведення бухгалтерського обліку;
- форма внутрішньогосподарського обліку;
- правила документообороту та технології обробки облікової інформації;
- обов'язки головного бухгалтера .

Четвертий розділ наказу забезпечує технічну організацію обліку на підприємстві. Виходячи з конкретних умов діяльності підприємства, обсягу облікової інформації, наявності кваліфікованих облікових кадрів, визначається рівень механізації й автоматизації обліку.

П'ятий розділ наказу “Сегментна політика “ повинен розкрити :

- критерії ,на основі яких підприємство визначає сегменти ;
- види та склад господарських та географічних сегментів ;
- розподіл показників між сегментами

Таким чином, методика формування облікової політики підприємства передбачає принаймні низку додатків до основного наказу, яким вона встановлюється. При цьому такі додатки не обов'язково треба розробляти самостійно, що називається “з чистого аркуша”, оскільки у більшості випадків мова йде про типові

нормативно-правові документи, як-от: Інструкція із застосуванням Плану рахунків, Інструкція з проведення інвентаризації, певне Положення (стандарту) бухгалтерського обліку тощо.

Але й обмежуватись лише прикладенням таких методичних матеріалів до наказу про облікову політику не слід, бо вони здебільшого надто абстраговані, аби відображати конкретні особливості їх застосування на тому чи іншому підприємстві.

Приміром, Інструкція до Плану рахунків бухгалтерського обліку не містить визначень економічного змісту господарських операцій, які мають відобразитись за відповідною кореспонденцією рахунків. Тому навіть у випадках, коли на підприємстві робочий План рахунків повністю співпадатиме із затвердженим типовим (підкреслимо, що цього бути не може, якщо облікова політика формується на підприємстві не формально, то галузеві та інші особливості діяльності кожного суб'єкта господарювання зумовляють певні розбіжності щодо загального Плану рахунків, незалежно від того, скорочений він чи повний), без визначення конкретних тлумачень кожної операції, яка відображається на рахунках за певною кореспонденцією не обійтись. Отож, як додаток до наказу про облікову політику підприємства треба мати принаймні зміст типових господарських операцій за кожним синтетичним рахунком.

Звісно, тут теж непотрібно “винаходити велосипед”, бо після затвердження Міністерством фінансів України теперішнього Плану рахунків різними авторами видано низку посібників, у яких в тій чи іншій мірі викладено зміст типових господарських операцій, причому за взаємопов'язаними рахунками, що є особливо суттєвим з огляду на комплексний зміст багатьох із них.

Але не дивлячись на те, що окремі видання опубліковані під заманливими назвами, приміром, енциклопедій чи наскрізних блоків бухгалтерських проведень, вони все ж таки слугувати лише орієнтиром. Для неформального здійснення облікової політики на кожному підприємстві такі методичні матеріали треба конкретизувати з урахуванням особливостей власної діяльності, а тому постійно доповнювати не тільки з огляду на періодичні зміни нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку, але й тому, що на практиці нерідко виникають нетипові події-факти господарського життя, які все ж таки треба відобразити в певній кореспонденції рахунків. Отож всіх такі випадки варто сформулювати як доповнення до – в даному випадку, – відповідного додатка до наказу про облікову політику.

Подібним чином формується й формулюється облікова політика й за іншими її розділами, хоч безумовно, що основним документом, який її формує, треба вважати виданий наказ по підприємству.

Висновки. Визначення облікової політики підприємства вимагає досконалого оволодіння як нормативно-правовими документами, котрі регулюють організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, так і опанування специфічних технологічних особливостей діяльності конкретного підприємства, для якого розробляється облікова політика. Тільки на основі поєднання зазначених основних методологічних вимог з конкретизованою методикою відображення господарських операцій на підприємстві, яка повною мірою пристосована до специфіки його діяльності, можна сподіватися на розробку тут обґрунтованої облікової політики.

-
1. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999р. №996 – XIV // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – №86(511). – С.3-6.
 2. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: В 2-х ч. – Ч.1. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2001. – 512 с.
 3. Дроздова Т. Учетная политика предприятия: структура, формирование, изменение // Все о бухгалтерском учете. – 2004. – №11 (922). – С. 41-43.
 4. Пилипів Н. Методологічні аспекти формування облікової політики підприємств // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 2002. – Вип. 3. – С. 157-161.
 5. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Нав. посібник. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.
 6. Янишко Д. Облікова політика підприємства // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 11. – С. 4-6.

Abstract. In the article the necessity of individual approach is exposed to forming of registration policy of every separate enterprise, being based on general normatively legal acts, that it is regulated and by concrete information in relation to the features of financially economic activity of being in a charge subject; the project of order in relation to the registration policy of enterprise is offered.

Key words: record-keeping, normatively legal acts, registration policy, accounting.