

СТРУКТУРА Й ЗМІСТ НАКАЗУ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

Ю.М. Тимощенко

Українська академія банківської справи Національного банку України, ulkat@yandex.ru

Важливим напрямком організації бухгалтерського обліку на підприємстві є розробка і затвердження облікової політики. Національні стандарти обліку пропонують підприємствам вибір найбільш оптимального варіанта обліку його об'єктів, господарських операцій і процесів. Кожна з альтернатив, що пропонується, є однаково прийнятною з боку держави та не суперечить законодавству, однак підприємство має право обирати ту, що більш повно відображає специфіку його діяльності, допомагає у досягненні тактичної та стратегічної мети підприємства та певною мірою дозволяє ефективніше використовувати різноманітні ресурси, які йому належать.

Процес відбору конкретних методів обліку завершується складанням Наказу про облікову політику. Даний термін у практику підприємств активно увійшов з 2000р., у зв'язку з набуттям чинності Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Серед національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку положення (стандарт) щодо облікової політики підприємства відсутній. Однак відповідно до П(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» обліковою політикою слід вважати сукупність принципів, методів і процедур, що їх використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності. Крім зазначених документів, порядок і зміст наказу визначається згідно з Листом Міністерства фінансів України «Про облікову політику» [1].

Аналіз нормативних документів та сучасних економічних видань показав, що питанням облікової політики приділяється велика увага з боку науковців та фахівців з бухгалтерського обліку.

Разом з цим, в міжнародну практику обліку «облікова політика» офіційно введено в 1975 році із впровадженням МСБО №1 «Розкриття облікової політики». У стандарті визначено сфери, де можливі різні підходи щодо облікової політики підприємства [2].

До них віднесено:

- загальні положення: політика щодо консолідації; конвертування або переведення іноземних валют, включаючи відображення прибутків і збитків від курсової різниці; загальна політика оцінки (тобто історична собівартість, загальна купівельна спроможність, відновлювальна вартість); події, що відбуваються після дати балансу; оренда; придбання у розстрочку або поетапні платежі та відповідні відсотки; податки; довгострокові контракти; привілеї;

- активи: дебіторська заборгованість; запаси (складські запаси й незавершене виробництво) і відповідна собівартість реалізованої продукції; активи, що амортизуються, та амортизація; сільськогосподарські культури на корені; земля, призначена для майбутнього використання, і відповідні витрати на її облік; інвестиції; дочірні підприємства, асоційовані компанії та інші інвестиції; дослідження і розробки; патенти на товарні знаки: гудвіл;

- зобов'язання і забезпечення: гарантії; контрактні зобов'язання і непередбачені події; витрати на пенсії й програми пенсійного забезпечення; виплати при звільненні з роботи та при скороченні штатів;

- прибутки та збитки: методи визначення доходу; видатки на експлуатацію, ремонт і модернізацію; прибутки і збитки від реалізації майна; облік резервів, передбачених статутом, або інших, включаючи ті, що безпосередньо дебетуються та кредитуються на рахунках, на яких відображаються прибутки [3].

На нашу думку, облікова політика має забезпечити якісні характеристики фінансової звітності: достовірність, доступність, доречність і зіставність, які встановлені П(С)БО 1.

Проведені вибіркові дослідження науковців з бухгалтерського обліку, вказують на позитивну динаміку щодо наявності зазначених наказів на підприємствах України.

З метою дослідження стану розвитку вітчизняних систем обліку проводилось опитування 20 аудиторів. Ними було зазначено, що лише 15 % підприємств мають Наказ про облікову політику,

який адекватний їх діяльності й реально застосовується на підприємстві [5]. Відомо, що аудитори, як правило, працюють з підприємствами, які за законодавством повинні оприлюднювати фінансову звітність.

Аналіз практики формування та застосування облікової політики підприємств дозволив встановити, що в сучасних умовах процесу її формування приділяється недостатня увага як з боку працівників бухгалтерської служби, так і з боку власників та адміністрації підприємства.

Наявні накази мають неоднакову структуру, інколи, навіть, формальний підхід, в них не відчувається специфіки галузі та діяльності підприємств. Такі недоліки зумовлені не лише недоброякісним відношенням до формування цього документу, а й відсутності належної нормативної бази та достатнього рівня висвітлення даного питання у спеціальних та наукових журнал з бухгалтерського обліку.

Результати аналізу наказів про облікову політику підприємств свідчать, про те, що найчастіше вони складаються з уривків нормативних документів, які у більшості випадків не передбачають жодних альтернатив, а містять загально відомі норми, обов'язкові для застосування всіма організаціями. Наказ про облікову політику, який повинен являти собою конкретний документ з системи документів регулювання підприємством, найчастіше має описовий характер, що ускладнює постановку регулярного процесу підготовки достовірної фінансової інформації і робить малозрозумілою для користувачів інформацію про облікову політику, яка розкривається у фінансовій звітності [4].

Крім цього, у наказах немає розмежування між методичними, організаційними та технічними її положеннями, відсутня логічна послідовність щодо викладання окремих елементів та не забезпечується взаємозв'язок між ними [6].

Враховуючи вище зазначене, можна зробити висновок про те, що діючи нормативні документи не дають чіткого визначення обліковій політиці та її співвідношенню з системою бухгалтерського обліку в цілому.

Цей термін застосовується, перш за все, для формування показників фінансових звітів, тобто для забезпечення інформацією про фінансовий стан підприємства зовнішніх користувачів, які зацікавлені в якісному контролі за вкладеними фінансовими ресурсами.

Та частина облікової політики, яка стосується формування інформації для внутрішніх управлінських потреб не носить регламентованого законодавством характеру і може прийматися у найзручнішій формі, яка б забезпечила керівництво оперативною управлінською інформацією, але ж принципи, методи і процедури формування такої інформації повинні обов'язково відповідати діючому законодавству.

Вивченням питань вибору оптимальної для підприємства облікової політики займається багато вітчизняних та зарубіжних науковців. Єдиної думки щодо складових (елементів) облікової політики серед них немає. Вважаємо, оптимальною наступну структуру:

Розділ 1. Методологічна частина – містить положення, які регулюють методологію ведення бухгалтерського обліку. В даному розділі висвітлюють питання, прийняття рішення по яким впливає на показники фінансових звітів: метод оцінки вибуття запасів, який визначає цілу групу показників – залишок запасів у балансі, розмір незавершеного виробництва, собівартість готової продукції, як наслідок – фінансовий результат.

Розділ 2. Методична частина – складається із методів ведення бухгалтерського обліку, які описують порядок відображення фінансово-господарських операцій у системі бухгалтерського обліку. У даній частині описується техніка відображення операцій.

Розділ 3. Організаційна – описує організацію системи бухгалтерського обліку. Фіксують форму, за якою ведуть бухгалтерський облік, спосіб організації бухгалтерської служби, функції працівників апарату бухгалтерії та інші організаційні аспекти бухгалтерського процесу.

Вважаємо, що 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 поставленої мети).

Облікова політика повинна забезпечити:

- незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна. Зміна методології обліку на наступний рік повинна передбачатись у примітках до річної фінансової звітності;

- повноту відображення в обліку за звітний період (місяць, квартал, рік) усіх господарських операцій, що були проведені за цей час, та результатів інвентаризації майна і зобов'язань;

- правильність віднесення доходів та витрат, до відповідних звітних періодів, незалежно від часу надходження доходів та оплати витрат, якщо інше не встановлено чинним законодавством;
- розмежування в обліку поточних витрат на виробництво та капітальних інвестицій;
- тотожність даних аналітичного обліку оборотам та залишкам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

На нашу думку, підприємства мають обов'язково висвітлити у наказі про облікову політику наступне:

- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення облікової вартості одиниці запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- метод амортизації необоротних активів;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- особливості використання класу 8 «Витрати операційної діяльності»;
- періодичність й порядок проведення дооцінки необоротних активів;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів;
- перелік створюваних забезпечень наступних витрат і платежів;
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій із надання послуг;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- перелік і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг;
- поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку, тощо.

Принцип послідовності передбачає постійну реалізацію прийнятої стабільної облікової політики. Проте, вона може змінюватися, якщо на підприємстві змінюються статутні вимоги або вимогу органу, що здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності, або якщо зміни облікової політики забезпечать достовірніше відображення подій у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Практика діяльності підприємств потребує дотримання принципу ефективності, або економічної доцільності у веденні бухгалтерського обліку. Він означає, що витрати на ведення не повинні бути надто великими порівняно із вигодами. Таким чином, раціоналізація облікової політики підприємства здатна значно покращити ефективність діяльності підприємства, його фінансовий стан не потребуючи додаткових фінансових чи ресурсних укладень.

Література:

1. Про облікову політику: Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005р. №31-34000-10-5/27793 // www.rada.gov.ua
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. – К.: ФПБАУ, 1998.
3. Охромович, О. Реформирование бухгалтерского учета стран СНГ в новых условиях хозяйствования / О. Охромович // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №9. – С.47-54.
4. Тимошенко, Ю.М. Раціоналізація облікової політики щодо вартості активів у системі фінансового менеджменту / Ю.М. Тимошенко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: збірник наукових праць. Т 8. – Суми: «Мрія-1» ЛТД; УАБС, 2003. – 364 с.
5. Шигун, М.М. Стан розвитку вітчизняних систем обліку, контролю та управління: експертні оцінки аудиторів-практиків / М.М. Шигун, Ю.Г. Гаргола // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – № 1
6. Ягмур, К.А. Наукове обґрунтування структури і змісту облікової політики щодо витрат на виробництво будівельної продукції / К.А. Ягмур // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. (Економічні науки) – 2009. – № 3