

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА: ФОРМУВАННЯ ТА КОНТРОЛЬ ЗА ЇЇ ДОТРИМАННЯМ

***Анотація.** Досліджено необхідність формування облікової політики, а також мету, завдання та порядок проведення контрольних дій контролюючого суб'єкта за впровадженням у господарську практику та подальшим дотриманням норм організації та методики ведення бухгалтерського обліку, які визначені у наказі про облікову політику підприємства. Визначено відповідальність за невиконання положень затвердженої облікової політики.*

***Ключові слова:** облікова політика, елементи облікової політики, контроль.*

Yatsyshyn S.

ACCOUNTING POLICIES: FORMATION AND CONTROL OF ITS COMPLIANCE

***Summary.** The need of accounting policies and objectives, tasks and procedures for inspecting the subject of control actions in the implementation of business practices and compliance with subsequent organization and method of accounting, as defined in the order of the accounting policy. Determined responsible for non-compliance of approved accounting policy.*

***Keywords:** accounting policies, elements of accounting policies, control.*

1. Вступ

Ефективна та раціональна організація бухгалтерського обліку на підприємстві починається з розроблення його облікової політики, яка передбачає вибір комплексу методичних прийомів, способів та процедур організації та ведення бухгалтерського обліку підприємством із числа загальноприйнятих у державі. Тобто облікова політика конкретного підприємства залежить від політики держави в сфері бухгалтерського обліку.

2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питання формування облікової політики цікавлять багатьох вчених та практиків. Серед вітчизняних науковців слід зазначити цікаві напрацювання Т. Барановської, Ф. Бутинця, П. Житного, Л. Ловінської, М. Пушкара, С. Свірко, І. Стефаніка, Н. Ткаченко., П. Хомина.

На основі аналізу публікацій українських і зарубіжних авторів доведено, що вплив облікової політики на досягнення мети фінансово-господарської діяльності є визначальним питанням щодо побудови бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання та потребує додаткового дослідження.

3. Мета статті і постановка завдання

Метою статті є дослідження поняття облікової політики, питань її формування, особливо на мікрорівні.

4. Виклад основного матеріалу

Поняття "облікова політика" (accounting policy) у міжнародну практику обліку офіційно введено в 1975 р. з упровадженням Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку МСБО 1 "Розкриття облікової політики", а в Україні узаконено у ході реформування бухгалтерського обліку. Потреба в цьому виникла у зв'язку з тим, що Україна відмовилась від жорсткої державної регламентації

фінансової звітності та ввела національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), адекватні Міжнародним стандартам обліку.

Обов'язок підприємства самостійно формувати облікову політику для цілей складання фінансової звітності закріплено законодавчо в п. 5 ст. 8 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні (від 16.07.99 р. за № 996-XIV). Згідно зі ст. 1 згаданого закону та п. 3 П(С)БО 1 облікова політика є сукупністю принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності. Дещо інакше трактує це поняття МСБО (IAS) 8 – міжнародний стандарт, що розкриває сутність облікової політики, установлює правила її вибору, застосування та зміни. Так, параграф 5 визначає облікові політики як конкретні принципи, основи, домовленості, правила і практику, застосовані суб'єктом господарювання під час складання та подання фінансових звітів. Тут йдеться про облікову політику в множині. Це пояснюється тим, що за міжнародними правилами облікової політики, установлену щодо конкретного об'єкта обліку, вважають окремою обліковою політикою. А от відповідно до вітчизняного визначення терміна сукупність таких облікових політик саме і становить єдину облікову політику підприємства.

Із наведених вище визначень облікової політики видно, що МСБО (IAS) 8, роблячи акцент на достовірності фінансової звітності, допускає, що за відсутності встановлених чинними міжнародними стандартами принципів та вимог як облікову політику можна розцінювати домовленості, національні правила та облікову практику. Оскільки вітчизняна система обліку ґрунтується на міжнародних стандартах, бухгалтерській службі під час розробки

облікової політики власного підприємства дозволяється керуватися не тільки принципами складання фінансової звітності та вимогами, які прописані в чинних нормативно-правових актах, а й (за їх відсутності) своїми професійними судженнями, орієнтуючись при цьому на схожі операції, галузеву специфіку, а також керуючись іншою фаховою літературою з бухгалтерського обліку. Головне при цьому – сформувати таку облікову політику, з використанням якої фінансова звітність містила б доречну, порівнянну та зрозумілу інформацію, необхідну зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень, яка достовірно відображає фінансовий стан, фінансові результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта господарювання. Однак лист Міністерства фінансів України "Про облікову політику" від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 та п. 1 розділу II Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. № 1213, вимагає визначати облікову політику виключно на підставі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності. А як саме діяти підприємствам, розробляючи власну облікову політику в ситуаціях, нерегламентованих зазначеними документами (тобто за відсутності прямо застосовних правил), не зазначено. Але, як відомо, питання встановлення облікової політики на підприємстві входить у компетенцію його власника (власників) або органу, уповноваженого управляти державним майном та корпоративними правами держави.

Отже, під обліковою політикою слід розуміти зведення правил ведення обліку, яке визначає ідеологію економіки підприємства на поточний рік. Основна мета облікової політики – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні користувачам фінансової звітності щоб прийняти обґрунтовані рішення.

Якщо законодавство надає підприємству можливість самостійно вибирати методи ведення бухгалтерського обліку, постає питання про розроблення методології обліку. Формування облікової політики полягає в тому, що з усієї сукупності способів реалізації названих прийомів вибирають прийнятні на певний час у конкретних умовах. Ці способи ведення бухгалтерського обліку мають забезпечувати обліковий процес, у результаті чого формується повна і достовірна картина майнового та фінансового стану підприємства. Розробляючи облікову політику, головний бухгалтер приймає методологічні рішення про організацію обліку. Від її складових елементів залежить достовірне відображення господарських операцій, а відповідно й інформація у фінансовій звітності.

Облікова політика є й сукупністю конкретних елементів організації бухгалтерського обліку,

які визначає підприємством на підставі загальноприйнятих правил з урахуванням специфіки (особливостей) своєї діяльності. Організація бухгалтерського обліку передбачає вибір форми ведення обліку (наявність реєстрів та взаємозв'язок між ними) та її взаємодії з іншими службами, робочого плану рахунків, технології оброблення даних (послідовність фіксації, збирання, оброблення інформації та записи в реєстри обліку), організації внутрішнього контролю, технології складання звітності, підготовчі роботи до складання звітності, порядок проведення інвентаризації, інші види робіт.

Отже, процес формування облікової політики – це можливість, яку надає закон суб'єкту господарювання самостійно провадити у межах правового поля облікову діяльність, яка охоплює сукупність принципів, методів та процедур здійснення первинного спостереження, аналізу, поточного групування, підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності, складання та подання фінансової звітності. Ці процеси підпорядковані економічній політиці держави і мають сприяти підвищенню її пріоритету на міжнародному рівні.

Прийнята підприємством облікова політика оформляється відповідним організаційно-розпорядчим документом – наказом, розпорядженням чи положенням. Текст облікової політики може викладатись як у самому наказі (розпорядженні, положенні), так і бути додатком до нього. Часто виникає запитання: чи потрібно щороку видавати наказ про облікову політику? Законодавство цього не вимагає. Якщо видавати наказ про облікову політику щороку – це свідчитиме про незмінність встановленої облікової політики. Хоча не буде помилкою, якщо на підприємстві буде розроблено безстроковий наказ, до якого вноситимуться доповнення. Нагадаємо, що п. 9 П(С)БО 6 встановлено події, за яких облікова політика може змінюватися. А саме, якщо:

1) змінюються статутні вимоги;

2) змінюються вимоги органу, що затверджує П(С)БО (якщо внесені зміни вплинули на раніше визначені методи облікової політики, то необхідно внести зміни, пославшись на відповідний наказ);

3) зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Затверджуючи облікову політику не потрібно вказувати, на який звітний рік її приймають, оскільки вона повинна застосовуватися послідовно з року в рік, а отже, підприємство розробляє її не на якийсь певний строк, а на тривалий період діяльності. У листі № 27793 також дозволено приймати розпорядчий документ про облікову політику як базисний "на час діяльності підприємства, до якого за необхідності вносяться зміни з визначеного часу".

Офіційно типової форми наказу про облікову політику не затверджено, тож підприємство самостійно встановлює методи та процедури, якими користуватиметься, ним з огляду на специфіку свого бізнесу. Наказ (розпорядження, положення) оформляють та затверджують відповідно до загальноприйнятих вимог діловодства.

Положення щодо обліку господарських операцій розробляється на тривалий термін (мінімум на рік), тож потребує уважного ставлення. Аналіз практики формування та застосування облікової політики підприємств показує, що в сучасних умовах її формуванню приділяють недостатню увагу і працівники бухгалтерської служби, і власники та адміністрації підприємства. Тому одним із етапів у процесі формування та застосування вибраної облікової політики підприємства є контроль за впровадженням та виконанням засад, принципів та процедур встановленої облікової політики, виявлення недоліків та внесення за потреби змін.

Орган контролю чи окрема контролююча особа, зокрема, вивчаючи зіставність фінансових даних, суб'єкта господарювання, одночасно перевіряє відображені в обліку дотримання ним принципу незмінності методології окремих господарських операцій і оцінювання майна в обліку.

Тому ознайомлення з діяльністю підприємства контролер починає з вивчення його облікової політики. Це дає змогу швидко визначити особливості обліку підприємства, скласти точний план перевірки з урахуванням його специфіки діяльності і фінансового стану.

Саме тому перевірці підлягає облікова політика підприємства як система способів і прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві. Її закріплюють відповідним внутрішнім нормативним актом на невизначений термін. Інакше кажучи, це порядок здійснення первинного спостереження, вартісного вимірювання, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності підприємства або реалізація методу бухгалтерського обліку.

Мета аудиту і ревізії облікової політики підприємства – встановлення її відповідності чинним нормативним та законодавчим актам, а також характеру і масштабу діяльності підприємства. Об'єктом вивчення є всі внутрішньофірмові документи, що визначають питання організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Завдання аудиту і ревізії облікової політики такі:

- встановити наявність наказу (розпорядження) керівника про прийняття облікової політики підприємства;
- визначити відповідність прийнятої облікової політики вимогам законодавства та положенням (стандартам) бухгалтерського обліку;
- вивчити дотримання під час розроблення наказу про облікову політику припущень і вимог, встановлених нормативними документами;
- дослідити повноту розкриття вибраних під час формування облікової політики способів ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінювання і прийняття рішень користувачами бухгалтерської звітності;
- перевірити наявність посадових інструкцій, наявність та ефективність затвердженої системи документообігу, вибір форми ведення бухгалтерського обліку, встановлений порядок проведення інвентаризації майна та зобов'язань, затверджений робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- проаналізувати й оцінити загальні та конкретні елементи облікової політики.

Недотримання вимог щодо законодавчої регламентації облікової політики, навіть якщо їхній вплив на фінансові результати діяльності підприємства і достовірність фінансової звітності несуттєвий, може призвести до негативних для підприємства заходів з боку уповноважених державних органів контролю.

Отже, досліджуючи облікову політику, контролюючий суб'єкт повинен з'ясувати такі питання:

- чи дотримується порядок оформлення наказу про облікову політику, чи наявні на підприємстві необхідні внутрішні документи, положення, інструкції, які затверджуються одночасно з наказом про облікову політику;

- термін фактичного введення в дію наказу про облікову політику (з 1 січня нового фінансового року, а для новоствореного підприємства – не пізніше ніж через 90 днів від дня державної реєстрації);

- повне розкриття встановлених способів ведення бухгалтерського обліку, які істотно впливають на оцінювання і прийняття рішень користувачів бухгалтерської звітності (наприклад, оцінювання і спосіб нарахування амортизації на основні засоби, нематеріальні активи, критерії віднесення об'єктів до основних засобів і нематеріальних активів, спосіб погашення вартості малоцінних необоротних матеріальних активів, порядок оцінки сировини, матеріалів, МШП, незавершеного виробництва, товарів, готової продукції);

- дотримання методики ведення обліку (методів оцінювання запасів, методів нарахування амортизації тощо), обраної та затвердженої в наказі;

- визначити, за допомогою якої форми ведеться облік, чи передбачена вона в наказі про облікову політику, акцентувати увагу на особливостях, пов'язаних з цим (меморіальна, журнальна, автоматизована, спрощена форма обліку);

- чи оформлені всі господарські операції первинними документами і чи містяться в них обов'язкові реквізити (назва документа; дата його складання; назва організації, від імені якої складено документ; зміст господарської організації; вимірники господарської операції в натуральному і грошовому вираженні; назва посадових осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильності її оформлення, особисті підписи вказаних осіб);

- чи здійснюється на підприємстві інвентаризація майна і зобов'язань та як часто, чи затверджує керівник підприємства порядок і терміни її проведення (за винятком випадків обов'язкової інвентаризації).

Окрім питань, що стосуються методики обліку, необхідно встановити і відповідність питань щодо організації роботи облікової служби. Зокрема:

- чи затвердив керівник підприємства: робочий план рахунків, форми первинних документів, порядок проведення інвентаризації, правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, порядок контролю за господарськими операціями;
- наскільки ефективний облік на підприємстві, як вирішено питання на складних ділянках облікової роботи, наскільки звільнений обліковий персонал від виконання невластивих йому облі-

кових функцій, які раціональні прийоми застосовуються, щоб не допустити дублювання даних;

– як організовано облікову роботу на підприємстві: чи встановлений твердий графік, що передбачає терміни виконання всього комплексу облікових робіт не тільки працівниками бухгалтерії, але й обліковозобов'язаними особами; чи правильно розподілено обов'язки між всіма обліковими працівниками відповідно до посад та кваліфікації, чи розроблено для них посадові інструкції, що визначають їхні обов'язки та відповідальність за доручену ділянку роботи; чи провадиться систематичний інструктаж щодо порядку заповнення, проходження документації і ведення обліку, чи перевіряється під час інструктажу виконання окремих робіт з одночасним виправленням виявлених недоліків та помилок;

– чи забезпечена на підприємстві єдність та порівнянність облікових і планових показників, а також дотримання єдності в методах їх розрахунку, необхідної для контролю виконання плану.

Крім цього, встановлюють, чи є облік дієвим, оперативним, чи допомагають облікові дані керівництву, адміністративно-управлінському та інженерно-технічному персоналу вирішити завдання, поставлені безпосередньо і швидко, чи своєчасно надаються потрібні довідки, пояснення, матеріали для аналізу, обґрунтовані рекомендації, розрахунки тощо.

Враховуючи всі перелічені вище критерії, варто зазначити, що вкрай необхідною є перевірка органами контролю достовірності й правильності ведення облікової політики на підприємстві, щоб запобігти недолікам та зловживанням під час ведення обліку.

Вітчизняне законодавство передбачає відповідальність за невиконання наказу про облікову політику. Тому зі змістом наказу про облікову політику потрібно ознайомити всіх працівників підприємства, які зобов'язані виконувати його положення. За невиконання зазначених норм розпорядчого документа на працівника покладається відповідальність, передбачена внутрішніми правилами підприємства. Крім того, недостовірне відображення подій впливає на показники фінансової звітності підприємства, а це означає внесення до неї неправдивих даних. За таке порушення стаття 164-2 КпАП передбачає відповідальність – накладення штрафу від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (сьогодні – від 136,00 до 255,00 грн.).

Ефективне функціонування системи облікової політики підприємства неможливе без дотримання певних принципів її побудови. Однак за сучасних умов господарювання облікова політика покликана виконувати не лише власне функції обліку та формування звітності, а й забезпечувати інші функції управління – планування, економічного аналізу, контролю та прогнозування. Тому, створюючи систему облікової політики підприємства, слід дотримуватися не тільки специфічних принципів бухгалтерського обліку, а й загальнонаукових (системності, комплексності, наукової обґрунтованості, ефективності, планомірності, динамізму, сумісності особистих, регіональних і державних інтересів тощо).

5. Висновки

Отже, облікова політика підприємства – це не лише номінальне визначення основних засад обліку, а й важлива складова господарської практики. Побудова системи облікової політики підприємства зумовлена вимогами сьогодення і має здійснюватися з урахуванням згаданих принципів.

Узагальнюючи викладене вище, зазначимо, що облікова політика розглядається як сукупність принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності. Конкретні, індивідуальні правила та принципи обліку підприємства затверджуються наказом (розпорядженням, положенням) про облікову політику. Розробляючи цей внутрішній нормативно-правовий документ, необхідно враховувати вимоги міжнародних стандартів бухгалтерської звітності. Офіційно типової форми наказу про облікову політику не затверджено, тож підприємство самостійно визначає методи та процедури, які використовуватиме з огляду на специфіку свого бізнесу з дотриманням загальноприйнятих вимог діловодства.

Деякі складові елементи облікової політики самостійно встановлює підприємство, що потрібно зазначити у наказі про облікову політику. Але є низка складових, чітко визначених відповідними П(С)БО.

Перевірка органами контролю достовірності й правильності ведення облікової політики на підприємстві необхідна для того, щоб запобігти недолікам та зловживанням під час ведення обліку. Законодавство України передбачає відповідальність за невиконання наказу про облікову політику.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Україна. Закон. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87, зі змінами та доповненнями.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137, зі змінами та доповненнями.
4. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.12.2006 р. № 1213, зі змінами та доповненнями.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки".
6. Лист Міністерства фінансів України "Про облікову політику" від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793.