

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА: РОЗКРИТТЯ ЗГІДНО МСФЗ

Процес глобалізації світової економіки, необхідність посилення захисту прав інвесторів та забезпечення прозорості міжнародних ринків капіталу зумовили нові вимоги до формування інформаційної бази суб'єктів господарювання [4]. Існування міждержавного рівня облікової політики зумовлено сучасними процесами глобалізації. Формування облікової політики на цьому рівні здійснюється Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (раніше – Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО)).

Управлінський персонал суб'єкта господарювання здійснює професійне судження щодо фінансової звітності, яка пов'язана зі застосуванням як кількісної, так і якісної інформації про господарські події та операції. Професійне судження бухгалтера уособлюється в обліковій політиці суб'єкта господарювання.

Термін «облікова політика» (англ. – accounting policies) офіційно почав використовуватись у міжнародній практиці з 1973 року, з'явившись у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО) 1 «Розкриття облікової політики» та 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах». З 1997 року діє новий МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [2] (переглянутий в 2007 р.), виданий на базі цих стандартів, який містить вимоги до розкриття інформації в облікових політиках. Варто відзначити також МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [3], що розкриває відповідні питання, а також Концептуальну основу до міжнародних стандартів, що містить вимоги щодо розкриття облікової інформації та практичні рекомендації із застосування стандартів, сприяє гармонізації стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних із висвітленням облікової політики у фінансових звітах.

Відповідно до п.5 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», облікова політика – це конкретні принципи, основи, умови та правила, прийняті компанією для підготовки та подання фінансової звітності [3]. Крім того, не важко помітити, що у цьому МСБО досліджувана нами дефініція характеризується у множині. Це пов'язане з тим, що за міжнародними правилами облікова політика, встановлена щодо конкретного об'єкту обліку, вважається окремою обліковою політикою. Отже, зазначення облікової політики – невід'ємна частина фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами фінансової звітності

(МСФЗ), і без надання цієї інформації пакет такої звітності вважається не повним [4].

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [2] передбачає, що суб'єкт господарювання не може виправити невідповідні облікові політики ні розкриттям інформації про застосовані облікові політики, ні примітками чи поясненнями.

Решта міжнародних стандартів фінансової звітності та бухгалтерського обліку містять рекомендації щодо елементів облікової політики або господарських операцій, де застосовується облікова політика.

Слід відмітити, що облікова політика формується на підставі вивчення і застосування усіх чинних міжнародних стандартів обліку та звітності [1]. Основні вимоги міжнародних стандартів щодо розкриття в обліковій політиці згруповано у таблиці 1.

Таблиця 1

Основні вимоги міжнародних стандартів обліку та звітності щодо розкриття в обліковій політиці

Назва стандарту	Пункти стандартів, які доцільно описати в обліковій політиці
МСФЗ 2 – Платіж на основі акцій	7, 13А, 19, 20, 21, 27, 27А, 28, 30, 32, 33, 44
МСФЗ 3 – Об'єднання бізнесу	4, 15, 16, 18, 19, 42, 54, 56, 58
МСФЗ 5 – Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність	6, 7, 8, 15, 25, 33
МСФЗ 7 – Фінансові інструменти: розкриття інформації	6, 7, 16, 21, 27
МСФЗ 8 – Операційні сегменти	10
МСБО 12 – Податки на прибуток	22, 24, 34, 39, 44, 46, 47, 56, 61А, 68, 71
МСБО 16 – Основні засоби	15, 16, 30, 31, 39, 40, 41, 51, 67, 68, 71, 73
МСБО 17 – Оренда	8, 20, 25, 27, 33, 50, 55
МСБО 18 – Дохід	8, 9, 14, 20, 26, 30, 35
МСБО 19 – Виплати працівникам	7, 54, 58А, 64, 92, 93А, 96, 133
МСБО 20 – Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу	7, 12, 23, 26
МСБО 23 – Витрати на позики	8, 27
МСБО 21 – Вплив змін валютних курсів	9, 21, 23, 28, 32, 39, 47, 48, 59
МСБО 28 – Інвестиції в асоційовані підприємства	6, 11, 18, 22, 23, 31, 33, 36, 37, 39
МСБО 31 – Частки у спільних підприємствах	3, 9, 30, 34, 36, 45, 48
МСБО 32 – Фінансові інструменти: подання	18, 28, 32, 33, 35, 38
МСБО 36 – Зменшення корисності активів	6, 9, 10, 25, 30, 33, 55, 59, 60, 66, 80, 86, 104, 110, 114, 117, 119, 124
МСБО 37 – Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи	14, 45, 47, 53, 54, 59, 60, 72
МСБО 38 – Нематеріальні активи	9, 10, 24, 54, 57, 74, 83, 88, 97, 104,

	107, 108, 109, 113, 118, 122
МСБО 39 – Фінансові інструменти: визнання та оцінка	9, 58, 59, 63, 64, 65, 86, 88, 89, 92, 93, 95, 97, 98, 100, 101, 102
МСБО 40 – Інвестиційна нерухомість	20, 33, 35, 57, 60, 61 66, 69, 75

Суб'єкт господарювання зобов'язаний у власній обліковій політиці визначитись з альтернативами, які пропонують міжнародні стандарти за кожним об'єктом обліку та звітності. При цьому облікова політика повинна роз'яснювати правила обліку всіх об'єктів; вона будується не за стандартами, а за статтями звітності.

У процесі формування облікової політики МСФЗ відмічають ті вимоги, які необхідно брати за основу, тобто принципи, а саме: безперервності діяльності компанії, нарахування, послідовності, суттєвості, сталості. В якості основних варто виділити сталість або постійність з року в рік. Виключення складають випадки удосконалення облікової політики, наслідки яких повинні розкриватися в поясненнях до річної фінансової звітності [4].

Користувачі фінансової звітності повинні мати змогу порівнювати фінансову звітність суб'єкта господарювання через окремі періоди для визначення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. Тому, як правило, однакові облікові політики застосовуються протягом кожного періоду та в проміжок часу від одного періоду до іншого.

Розкривається облікова політика у Примітках до фінансових звітів. У першій примітці зазвичай коротко викладаються облікові методи, які застосовувалися при складанні звітів, іншими словами, особливості обліку цієї компанії. У другій примітці відображаються результати змін в обліковій політиці, якщо вона змінювалася протягом року.

Порядок внесення змін до облікової політики регламентують пп.14-31 МСБО 8 [3]. Як правило, однакова облікова політика застосовується для кожного звітного періоду. Її слід змінювати лише у разі:

- а) якщо це вимагається стандартом чи тлумаченням, або
- б) якщо такі зміни призведуть до адекватнішого відображення подій та операцій у фінансових звітах суб'єкта господарювання.

Усі випадки змін облікової політики після складання балансу поділяються на ті, які підлягають коригуванню, матеріальні (наприклад, операції, пов'язані з дебіторами) і не підлягають коригуванню, які розкриваються в примітці до звітності й описують їх результат та характер (наприклад, не існуючі на дату складання балансу факти, такі як, пожежа).

Опираючись на норми МСФЗ, удосконалення облікової політики, яке викликало матеріальні (або, так звані, суттєві) зміни, повинно відноситися до статей поточного звітного періоду, як коректування до раніше нарахованих резервів, і стосуватися суми доходу поточного періоду.

За міжнародними стандартами, а саме згідно пунктів 28-29 МСБО 8 [3], зміна облікової політики відображається ретроспективно. Будь-яке коригування внаслідок такої зміни слід відображати як коригування залишку кожного відповідного компоненту власного капіталу на початок періоду, а також коригувати інші порівнювані суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період, так, наче нова облікова політика застосовувалася завжди. Розкриття такої інформації не слід повторювати у фінансовій звітності подальших періодів.

В звітності за міжнародними стандартами окремому розкриттю підлягає вплив нових стандартів на облікову політику, які опубліковані, але не набули чинності.

Форма та структура Наказу про облікову політику згідно міжнародних стандартів не регламентовані.

Однією з особливостей зарубіжної облікової практики є те, що у великих компаніях готуються два варіанти облікової політики [4]. Перший, який складається на початку року, є начебто формальним, оскільки служить позначкою діючих національних облікових принципів, відпрацьованих в даній компанії в минулому році, з передбачуваними змінами і уточненнями в наступному році. Другий варіант складається в кінці звітного року перед складанням звітності. Тобто протягом року на фірмі облікова політика може змінюватись.

Література:

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс] / Режим доступу: // http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_010
2. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_013/para2#n2
3. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020/para2#n2
4. Яцишин С. Р. Досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств з врахуванням вимог європейського законодавства [Електронний ресурс] / С. Р. Яцишин // Ефективна економіка. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4137&p=1>.