

ВНЕСЕННЯ ЗМІН ДО НАКАЗУ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ ТА ЇХ ВПЛИВ НА БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

AMENDMENTS TO THE ORDER ABOUT THE ACCOUNTING POLICY AND ITS EFFECT ON THE ACCOUNTING OF THE ENTERPRISE

УДК 338.4

Крот Ю.М.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
аналізу і аудиту
Черкаський державний технологічний
університет

Пастернак Я.П.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
аналізу і аудиту
Черкаський державний технологічний
університет

У статті розглянуто поняття облікової політики згідно з вітчизняним законодавством, національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Проаналізовано відмінності у визначенні поняття «облікова політика» в наведених документах. Досліджено випадки змін облікової політики згідно з національними та міжнародними стандартами та їх вплив на бухгалтерський облік підприємств.

Ключові слова: облікова політика, наказ про облікову політику, зміна облікової політики, ретроспективний підхід, перспективний підхід, вплив змін облікової політики.

В статье рассмотрено понятие учетной политики согласно отечественному законодательству, национальным и международным стандартам бухгалтерского учета. Проанализированы различия в определении понятия «учетная политика» в приведенных документах. Исследованы случаи измененной учетной политики согласно нацио-

нальным и международным стандартам и их влияние на бухгалтерский учет предприятий.

Ключевые слова: учетная политика, приказ об учетной политике, изменение учетной политики, ретроспективный подход, перспективный подход, влияние измененной учетной политики.

In the article the concept of the accounting policy in accordance with native legislation, national and international accounting standards have been considered, the differences in the definition of the concept of "accounting policy" in the presented documents have been analyzed. The cases of accounting policy changes in accordance with the national and international standards and their impact on the accounting of enterprises have been investigated.

Key words: accounting policy, order about the accounting policy, change of accounting policy, retrospective approach, perspective approach, influence of the changes in accounting policy.

Постановка проблеми. Ефективність управлінських рішень залежить від сформованого інформаційного базису та повноти, об'єктивності й достовірності облікових даних, які залежать від деталізації та рівня опрацювання облікової політики підприємства. Саме з розроблення облікової політики починається ефективна та раціональна організація системи бухгалтерського обліку. Належним чином сформована облікова політика визначає стратегію розвитку підприємства, посилює виконання обліково-аналітичних функцій під час управління, дає змогу швидко реагувати на зміни виробничого процесу, мінімізувати економічні ризики та збільшити конкурентоспроможність підприємства. Крім того, облікова політика повинна забезпечувати різні функції управління: планування, прогнозування, аналіз та контроль. Отже, формування облікової політики – це складний та багатогранний процес, який ніколи не припиняється й є актуальним питанням для кожного підприємства будь-якої організаційно-правової форми та форми власності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Дослідженню теоретичних аспектів формування облікової політики та їх практичного застосування в діяльності підприємств присвятила свої праці низка вітчизняних учених, серед яких: М.Т. Білуха, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, А.Г. Загородній, М.В. Кужельний, В.А. Кулик, О.М. Смірнова, М.С. Пушкар, М.Т. Щирба та ін. Хоча результати досліджень названих вище вчених є надзвичайно цінними, деякі питання організації та методики облікової політики мають дискусійний характер та потребують подальшого вивчення.

Постановка завдання. Метою статі є дослідження змісту категорії «облікова політика» згідно з чинним законодавством, порядку внесення змін до наказу про облікову політику та вплив таких змін на бухгалтерський облік підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження.

У сучасних ринкових умовах господарювання бухгалтерський облік та підготовка фінансової звітності має здійснюватися з дотриманням принципів та методів, визначених у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [1]. Важливим складником цього процесу є формування облікової політики, що являє собою сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, прийнятого підприємством, а саме: первинного спостереження, вартісної оцінки, поточного групування та узагальнення фактів господарського життя. Вибрана підприємством облікова політика повинна максимально повно розкривати наявні особливості бухгалтерського обліку підприємства, а правильно сформована облікова політика повинна забезпечувати ефективність облікового процесу та давати змогу мінімізувати матеріальні, трудові та фінансові витрати під час здійснення діяльності та прийняття управлінських рішень. У вітчизняній практиці поняття «облікова політика» вперше офіційно почало застосовуватися з уведення в дію національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, тож зупинимось на визначенні даного терміну згідно з вітчизняним законодавством, національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (табл. 1).

Визначення поняття «облікова політика» за національними та міжнародними стандартами

Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [1]	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2, п. 3]	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [3, п. 5]
Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності	Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності	Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання під час складання та подання фінансової звітності

Як видно з визначень, наведених у табл. 1, формулювання поняття «облікова політика» як за національним, так і за міжнародним стандартом бухгалтерського обліку підкреслюється, що йдеться виключно про принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, тобто про бухгалтерський облік узагалі не згадується на відміну від Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». Також НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» не включає у це визначення домовленості та практику, які є зовнішніми чинниками, що визначають для конкретних економічних умов перелік принципів фінансової звітності та їх зміст. У МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» йдеться про облікову політику у множині, це пов'язано з тим, що за міжнародними правилами облікова політика, встановлена щодо конкретного об'єкта обліку, вважається окремою обліковою політикою. А виходячи з національного визначення терміну, сукупність таких облікових політик саме й становить єдину облікову політику. Наведені відмінності в нормативних документах ускладнюють використання підприємствами національних та міжнародних стандартів та потребують уточнення поняття «облікова політика» у вітчизняному законодавстві.

Слід зазначити, що питання облікової політики підприємства є глибоко опрацьованим у теоретичному плані, провідні вчені конкретизують і уточнюють підхід до поняття «облікова політика». На думку авторів, для його запровадження в практичну діяльність доцільно розробити окремий нормативний документ П(С)БО «Облікова політика», в якому необхідно чітко окреслити, як має визначатися облікова політика, порядок її розкриття та внесення змін. Розроблення такого стандарту щодо визначення, затвердження і розкриття облікової політики на підприємствах упорядкує ведення бухгалтерського обліку, не обмежуючи суб'єктів господарювання у виборі передбачених нормативною базою способів, методів і форм бухгалтерського обліку.

Документальне оформлення облікової політики підприємств реалізується у вигляді розпорядчого документа – наказу, розпорядження,

положення про облікову політику, який є внутрішнім регламентом, що регулює організацію облікового процесу підприємства. Наказ розробляється головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства. Під час затвердження облікової політики не вказується, на який звітний рік вона приймається, оскільки облікову політику слід застосовувати послідовно, з року в рік, а отже, розробляти не на якийсь певний строк, а на тривалий період часу [4, с. 9], що забезпечує дотримання принципу послідовності – постійне (з року в рік) застосування підприємством вибраної облікової політики [1].

Але в діяльності суб'єктів господарювання постійно відбуваються певні зміни стосовно нововведень у законодавстві, економічної ситуації в країні. До того ж зміни можуть відбуватися й усередині підприємства. До внутрішніх змін можна включити розширення або згортання виробництва, зміну виду діяльності тощо. Усі ці події, як внутрішні, так і зовнішні, впливають і на облікову політику підприємства, а в окремих випадках спричиняють потребу в її зміні.

Як передбачено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [1], зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними стандартами. Такі випадки визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [5]. Так, облікова політика може змінюватися, якщо:

- змінюються на підприємстві статутні вимоги;
- змінюються вимоги органу, який здійснює державне регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності (тобто вносяться зміни до П(С)БО);
- зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Міжнародні стандарти теж визначають випадки, коли суб'єкт господарювання може змінити облікову політику. Відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику, лише якщо зміна:

- вимагається МСФЗ;
- призводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання.

Як бачимо, згідно з національними та міжнародними стандартами, зміни в облікових політиках можуть бути обов'язковими і такими, що провадяться на розсуд самого підприємства, тобто в добровільному порядку (рис. 1).

У національних та міжнародних стандартах бухгалтерського обліку наведено перелік випадків, які не можна розцінювати як зміни в обліковій політиці. Так, згідно з П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для [5]:

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій чи операцій;

- подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Згідно з МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», не вважається змінами в облікових політиках [3]:

- застосування облікової політика до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше;

- застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими.

Як бачимо, перелік випадків, які не можна розцінювати як зміни в обліковій політиці згідно з національною та міжнародною практикою, є аналогічним.

Що стосується строків для внесення відповідних коригувань в облікову політику підприємства, то в разі обов'язкових змін, пов'язаних зі зміною законодавства, дата відображення їх наслідків установлюється Міністерством фінансів України за видання нових П(С)БО, а також внесення змін та доповнень до чинних. Щодо добровільного внесення змін до облікової політики підприємства, то нормативно-правові документи прямих указівок щодо строків та періодичності змін облікової політики (внесення змін до наказу про облікову політику підприємства) не містять. Проте в практичній діяльності, безперечно, найбільш зручним моментом для запровадження таких змін є саме початок нового звітного року – 1 січня [6, с. 18]. Але, на нашу думку, доповнювати вибрану облікову політику підприємства можуть у будь-який час, а не тільки з початку нового календарного року.

Документальне оформлення змін та доповнень до облікової політики підприємств здійснюється

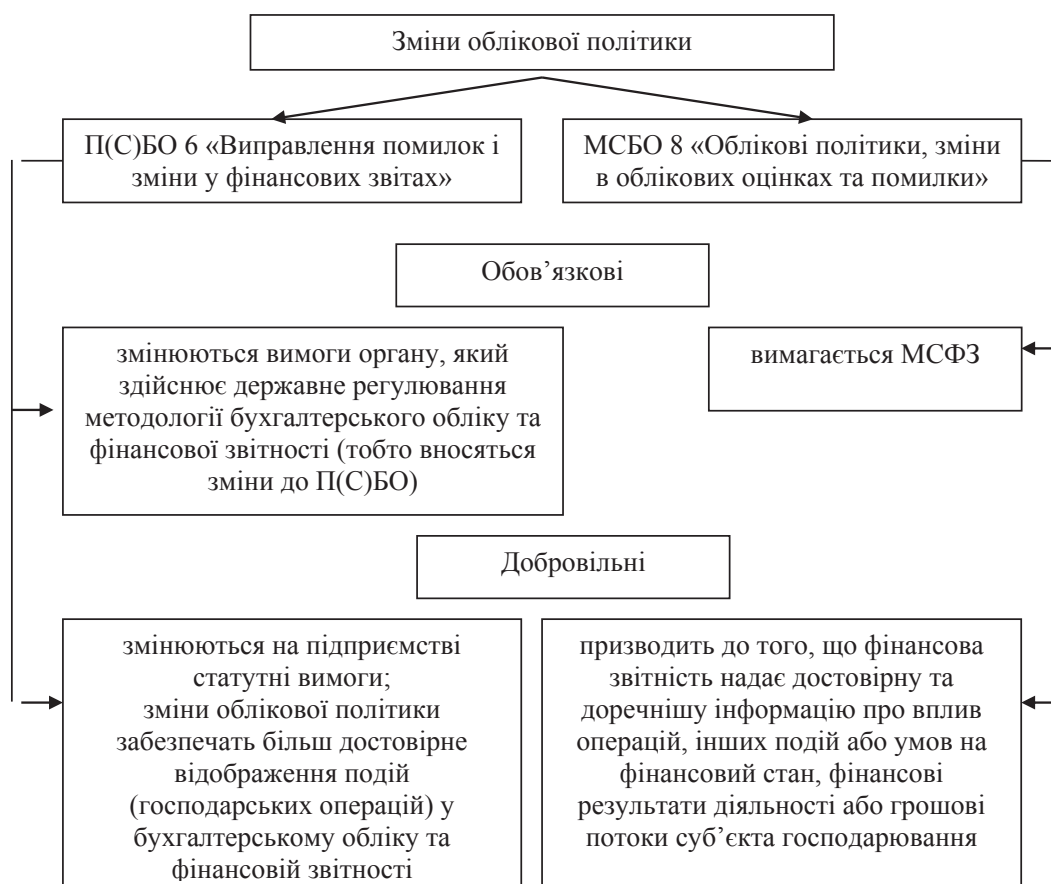


Рис. 1. Випадки змін облікової політики згідно з національними та міжнародними стандартами

також у вигляді розпорядчого документа: наказу, розпорядження, положення щодо внесення змін до облікової політики. Якщо внесені зміни в облікову політику за обсягом охоплюють більшу частину тексту або суттєво впливають на її зміст, доцільно розпорядчий документ про облікову політику викласти в новій редакції [4, с. 10].

Не менш важливим питанням є дослідження порядку відображення наслідків внесених до облікової політики змін та їх вплив на бухгалтерський облік. Норми П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» вимагають належним чином відображати вплив перегляду облікової політики на події та операції минулих періодів у фінансовій звітності. Зробити це потрібно за ретроспективним або перспективним підходом виходячи з можливості достовірно визначити суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року (рис. 2) [7, с. 68].

Отже, зміни в обліковій політиці в бухгалтерському обліку можуть відображатися:

- перспективно – це означає, що перерахувати показники фінансових звітів за попередні звітні періоди не потрібно. Тобто облікова політика поширюється тільки на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. Це дієво, лише якщо неможливе ретроспективне застосування змін облікової політики;

- ретроспективно – відображення змін облікової політики щодо подій та операцій має здійснюватися з моменту їх виникнення. Тобто застосу-

вання нової облікової політики до подій та операцій повинно здійснюватися так, неначе така нова облікова політика застосовувалася завжди, а не з моменту її прийняття.

Згідно з п. 12 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [5], вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів за ретроспективного підходу відображається у звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Таким чином, забезпечується порівнянність (зіставність) даних фінансової звітності за поточний і минулі звітні періоди.

Коли ж суму коригування нерозподіленого прибутку минулого звітного періоду достовірно визначити неможливо, то облікова політика поширюється тільки на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики, тобто здійснюється перспективне відображення зміни облікової політики. Своєю чергою, за таких обставин жодних коригувань показників попередніх періодів здійснювати не потрібно.

До того ж якщо підприємство не вносить зміни до облікової політики, а тільки доповнює її у зв'язку з виникненням нових подій або операцій, то жодних коригувань фінансової звітності за минулі періоди проводити не потрібно, адже доповнення не вважається зміною облікової політики.



Рис. 2. Порядок зміни облікової політики відповідно до вимог П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»

Щодо міжнародних стандартів, то порядок відображення змін в обліковій політиці визначено в МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Так, за міжнародними стандартами зміни в обліковій політиці суб'єкт господарювання має обліковувати в такий спосіб [3]:

- зміни в обліковій політиці, які є наслідком першого застосування МСФЗ, потрібно відобразити згідно з конкретними перехідними положеннями (якщо вони є в такому МСФЗ) (тут не обов'язково застосовувати ретроспективний підхід);

- зміни облікової політики після першого застосування МСФЗ, які не містять перехідних положень, відображаються ретроспективно;

- добровільні зміни в обліковій політиці відображаються ретроспективно.

Водночас у МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» чітко визначено, як діяти, коли ретроспективне застосування змін облікової політики неможливе, зокрема [3]:

- якщо неможливо визначити вплив на один або декілька попередніх періодів, то суб'єкт господарювання має застосовувати нову облікову політику станом на початок найпершого періоду, щодо якого є можливим ретроспективне застосування. Це може бути й поточний період;

- якщо на початку поточного періоду неможливо визначити кумулятивний вплив застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів, то суб'єкт господарювання має коригувати порівняльну інформацію та застосовувати нову облікову політику перспективно з найбільш ранньої можливої дати.

Отже, як в українському законодавстві, так і в міжнародному є чимало можливостей для незастосування трудомісткого ретроспективного методу для відображення змін облікової політики.

Висновки з проведеного дослідження. Облікова політика має величезне значення для ефективної організації бухгалтерського обліку, оскільки доцільність, обґрунтованість та деталізація процесу ведення бухгалтерського обліку потрібні для прийняття та виконання ефективних управлінських рішень. Для вдосконалення наявної практики формування облікової політики на

законодавчому рівні доцільно розробити окремий нормативний документ – П(С)БО «Облікова політика». Стандартизація підходів до визначення, затвердження і розкриття облікової політики на підприємствах упорядкує ведення бухгалтерського обліку, не обмежуючи суб'єктів господарювання у виборі передбачених нормативною базою способів, методів і форм бухгалтерського обліку. Постійне застосування вибраної облікової політики, іншими словами, послідовність – один із базових принципів бухгалтерського обліку. Проте це не означає, що, визначивши підходи до обліку активів чи зобов'язань, підприємство вже не вправі їх змінити, але повинні бути поважні причини, щоб змінити той чи інший елемент облікової політики, а самі зміни в ній повинні бути обґрунтовані та оформлені документально.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, зі змінами і доповненнями. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua/>.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», зі змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства Фінансів № 627 від 27.06.2013. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
4. Бондар М., Бабич В. Облікова політика підприємства: зміни та доповнення. Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 12. С. 8–12.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.1999 № 87, з наступними змінами і доповненнями. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
6. Облікова політика підприємства у бухгалтерському обліку та для цілей оподаткування. Науково-аналітична доповідь / В.В. Гурочкіна, О.М. Смірнова, М.В. Стадник. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2014. 60 с.
7. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.