

*Слободяник Ю.Б. Організація облікової політики в Україні: проблеми гармонізації / Ю.Б. Слободяник, Ю.О. Хоменко // Вісник Української академії банківської справи. – 2010. – № 1 (28). – С. 14–18.*

УДК 657.1

*Ю.Б. Слободяник, канд. екон. наук, доц.,*

*Ю.О. Хоменко, магістр з обліку і аудиту*

*ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ»*

## **ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УКРАЇНІ: ПРОБЛЕМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ**

*У статті проаналізовано проблеми гармонізації облікової політики з міжнародними стандартами. Внесено конкретні пропозиції щодо формування профільного стандарту з облікової політики підприємства.*

*Ключові слова: облікова політика підприємства, гармонізація обліку, стандарти.*

**Постановка проблеми.** Для формування привабливого інвестиційного клімату ніколи не втрачав актуальності пошук ринкових механізмів підвищення надійності та релевантності інформації – засобу забезпечення ефективного інформаційного обміну між суб'єктом господарювання та його оточенням. Для забезпечення корисності фінансової звітності, в першу чергу, необхідна наявність ефективного механізму її підготовки як на рівні окремих економічних агентів, так і на загальнодержавному рівні. Тим інструментом, що може бути використаний обома сторонами для організації підготовки та подання фінансової звітності, виступає облікова політика. Роль держави в такому випадку зводиться до встановлення вимог щодо змісту, структури, порядку висвітлення облікової політики, внесення до неї змін та їх розкриття, що, з

одного боку, надає допомогу господарюючому суб'єктові в розробці такого внутрішнього регламенту, а з іншого, – в силу альтернативності методів оцінки окремих статей звітності та облікових оцінок, права суб'єкта проводити вибір серед таких альтернатив, результат чого висвітлюється в обліковій політиці, – захищає права користувачів фінансової звітності, забезпечуючи повне отримання ними всієї необхідної інформації для читання та аналізу фінансової звітності.

**Аналіз останніх публікацій.** Проблеми відображення облікової інформації у фінансовій звітності, формування облікової політики підприємств розглядаються у працях багатьох відомих науковців: Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валусьва, С. Ф. Голова, М. Я. Дем'яненка, О. В. Лишиленка, В. В. Сопка, М. Г. Чумаченка тощо.

**Невирішені раніше частини проблеми.** Тема облікової політики в нашій державі є актуальною з моменту проведення реформи національної облікової системи. Але й досі, протягом майже 10 років, залишаються невирішеними питання змісту, структури, ступенів деталізації та розкриття, порядку внесення та відображення змін до облікової політики та облікових оцінок.

**Мета статті** полягає у розробці конкретних пропозицій щодо формування профільного стандарту з облікової політики підприємства.

**Основний матеріал.** Проблеми облікової політики мають наступні теоретичні й практичні аспекти.

По-перше, плутанину при розробці облікової політики породжує її законодавче визначення подане у ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: «...сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [1]. При цьому жодним нормативним документом (окрім П(С)БО 1 [2], де згадуються принципи оцінки статей звітності, через розкриття яких має розкриватися облікова політика) не конкретизовано сутність зазначених принципів, методів і

процедур облікової політики. Відповідно кожен науковець і кожен бухгалтер-практик встановлює їх склад на власний розсуд.

По-друге, на сьогоднішній день в Україні не існує єдиного нормативного документу, яким би було врегульовано зміст облікової політики, порядок її оформлення, затвердження та внесення змін. Так, з цього питання Міністерством фінансів України було видано лист «Про облікову політику» [3], але серйозних методичних рекомендацій, окрім загальних положень та неповного переліку елементів облікової політики для стандартів, чинних на момент видання згаданого листа, він не містить. В той же час, окремі аспекти питання зміни облікової політики висвітлені в різних нормативних документах: Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», але їх положення узгоджуються не повною мірою [1, 2, 4]. Так, при розкритті ретроспективного підходу до відображення змін в обліковій політиці законодавець обмежується наступним:

- ✓ коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- ✓ повторне надання у фінансовій звітності порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Така «змістовність» формулювання провокує виникнення плутанини, одразу викликаючи низку питань. При внесенні змін до облікової політики у будь-якому випадку зачіпаються певні статті активів та зобов'язань, адже при коригуванні лише сальдо нерозподіленого прибутку просто не виконувалося б балансове рівняння. Тому зазначені статті також мають підлягати коригуванню.

У міжнародній практиці передбачено коригування залишку кожного компоненту власного капіталу на початок періоду і лише зазначено, що, як правило, робиться коригування саме нерозподіленого прибутку, але не виключена можливість коригування й інших компонентів. До того ж, за

формою Звіту про власний капітал (згідно П(С)БО 5) передбачено коригування залишків на початок звітної періоду за усіма компонентами власного капіталу, а не лише нерозподіленого прибутку [2]. Також варто зауважити, що формулювання «повторне надання у фінансовій звітності порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів» міститься у П(С)БО 6 без будь-яких пояснень щодо порядку його застосування. Якщо під повторним наданням розуміють звичайний перерахунок показників, які з метою порівняння коригуються для всіх наведених періодів, і на які має вплив зміна облікової політики, то незрозумілим залишається словосполучення «попередніх звітних періодів», оскільки у вітчизняній фінансовій звітності показники наводяться лише за один попередній період.

Що стосується перспективного підходу до відображення змін облікової політики, то при його розкритті у П(С)БО 6 згадується застосування нової облікової політики до подій та операцій, що відбулися після її зміни. У міжнародному ж стандарті міститься прив'язка такого застосування до дати початку звітної періоду. Розбіжність стає суттєвою з огляду на те, що національним обліковим законодавством не встановлено обмеження на застосування зміненої політики лише з початку звітної періоду.

По-третє, єдиним нормативним обліковим документом, в якому міститься згадка про облікові оцінки та розкривається механізм їх зміни, є П(С)БО 6. Але прикладів таких оцінок стандарт не містить, що погіршує його практичну значущість.

Згідно з національними стандартами передбачено відображення наслідків зміни облікових оцінок лише у Звіті про фінансові результати, причому «...до тієї ж самої статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалася для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки», хоча зміна облікової оцінки приводить до

збільшення або зменшення розміру окремих статей активів, капіталу або зобов'язань [4].

При формулюванні вимог до розкриття інформації про зміни облікової політики національним П(С)БО 6 не було охоплено вимогу МСБО 8 про «...розкриття сум коригування показників звітності, пов'язаних з періодами, що передують відображеним, наскільки можливо» [5], що могла б частково компенсувати обмеженість ретроспективного підходу в українському трактуванні, об'єктивно зумовлену структурою вітчизняної звітності, коли користувач має змогу для аналізу отримувати співставні показники лише на початок та кінець звітного періоду.

Також національним П(С)БО 6 поряд із визначенням як однієї з причин зміни облікової політики (до речі, єдиної причини, за якою зміни до облікової політики вносяться з ініціативи підприємства) – подання більш достовірної та доречної інформації, не було охоплено і вимогу обґрунтування цього факту по відношенню до зміненої облікової політики.

Як наслідок такої неоднозначності, зміст облікових політик (не при формальному підході до їх розробки) на практиці охоплює крім сукупності принципів, методів і процедур, що дійсно використовуються для складання та подання фінансової звітності, цілий ряд організаційних питань, стаючи більшою мірою положенням про організацію обліку на підприємстві.

Можна було б залишити таку ситуацію без уваги, зрештою – це право суб'єкта господарювання затверджувати внутрішні документи, та й порушення законодавства незначне. Але варто згадати, що згідно П(С)БО 1 для забезпечення зрозумілості фінансової звітності облікова політика підприємства та її зміни повинні бути розкриті у Примітках до річної фінансової звітності шляхом опису принципів оцінки статей звітності та методів обліку щодо окремих статей звітності. Під таке визначення підпадає лише частина положень практичної облікової політики, решта не підлягатиме розкриттю, є інформацією не бажаною для розголосу, або взагалі – комерційною таємницею. Отже, для розкриття у фінансовій

звітності положень облікової політики суб'єкта господарювання затверджених наказом, доведеться щоразу робити вибірку, або ж просто надавати повне положення перевантажене зайвою для читання звітності інформацією, що за неструктурованого подання просто відволікатиме час на опрацювання. Інша проблема – внесення змін до облікової політики, які підприємство може робити у чітко визначених випадках і з дотриманням встановленого порядку.

Вважаємо, що питання організації обліку на підприємстві доцільніше врегульовувати у іншому внутрішньому розпорядчому документі (наприклад, положенні з організації обліку) з виділенням у ньому трьох структурних частин: загальні положення, організаційні та методичні положення. Останній розділ можна використовувати саме для висвітлення облікової політики у такому вигляді, в якому вона підлягає розкриттю у фінансовій звітності і повністю може бути надана користувачам.

По-четверте, не лише серед фахівців-практиків, але і в наукових колах відсутня чітка спрямованість поглядів вчених щодо змісту облікової політики, необхідного ступеня деталізації її положень, організаційних моментів.

По-п'яте, в силу відсутності вимоги документальної фіксації облікової політики підприємства, що ним фактично застосовується, відсутності чіткої визначеності змісту даного документу, на практиці має місце формальний підхід до розробки останньої або взагалі відсутність документу щодо облікової політики.

В міжнародній практиці для нормативного регулювання питань обрання та застосування облікової політики, відображення внесених до неї змін та розкриття такої інформації у фінансовій звітності передбачено використання окремого стандарту – МСБО 8. Аналогічну практику доцільно впровадити і в Україні.

Отже, нами було розроблено проект профільного стандарту «Облікова політика». При його розробці було враховано норми Закону

України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО 1, П(С)БО 6, МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» а також зарубіжна практика організації облікової політики [1, 2, 4-6].

**Висновки.** Основні пропозиції, що втілені в розробленому нами проекті профільного стандарту «Облікова політика», полягають у наступному.

1) За розділом «Загальні положення»:

- для полегшення гармонізації з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, з огляду на сьогоденне використання у П(С)БО 6 сутності категорій ретроспективного та перспективного підходів до відображення змін облікової політики без вживання їх назви, пропонуємо ввести до національного стандарту дані категорії, з використанням визначень згідно п. 5 МСБО 8 (для ретроспективного підходу) та п. 13 П(С)БО 6 (для перспективного підходу) [5, 4];

- задля більшої зрозумілості визначення облікової оцінки, що міститься у П(С)БО 6, доповнено тлумаченням та прикладами зміни облікових оцінок з п. 32 МСБО 8 [4, 5];

- з огляду на усталену практику затвердження облікової політики підприємства у внутрішньому документі про організацію обліку, запропоновано визначення такого документу (розпорядчий документ з організації обліку);

- при розробці розділу «Розкриття інформації про облікову політику», у зв'язку з внесенням до національного положення норм МСБО 8, задля зрозумілості масштабів розкриття облікової політики підприємства у фінансовій звітності запропоновано визначення «істотного елементу облікової політики»;

2) за розділом «Формування і затвердження облікової політики»:

- для розробки положень облікової політики запропоновано використовувати поряд із нормами національних положень (стандартів),

положення міжнародних стандартів фінансової звітності при неврегульованості конкретних питань національними стандартами (оскільки національні положення за визначенням не суперечать міжнародним) та власні розробки суб'єктів господарювання, але з дотриманням принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, викладених у законі про бухгалтерський облік [1];

- вважаємо за необхідне зробити акцент на поширенні облікової політики на всі відокремлені підрозділи підприємства;

- з огляду на вимогу П(С)БО 1 щодо розкриття у примітках до фінансової звітності підприємства його облікової політики, вважаємо за необхідне включити до стандарту вимогу затвердження облікової політики новоствореного підприємства до першого подання фінансової звітності;

- включити до даного розділу стандарту принцип послідовності;

3) за розділом «Зміна облікової політики»:

- більшою мірою деталізувати причини зміни облікової політики на основі аналізу причин, наведених у П(С)БО 6 та наукових публікаціях, присвячених обліковій політиці в Україні;

- для гармонізації з міжнародним стандартом та з урахуванням структури форми Звіту про власний капітал, пропонуємо передбачити в порядку застосування ретроспективного підходу для відображення кумулятивного впливу змін облікової політики на початок звітного періоду можливість коригування й інших елементів власного капіталу;

- для усунення суперечностей в можливому трактуванні П(С)БО 6 щодо повторного надання порівняної інформації, як одного із напрямів відображення змін облікової політики, пропонуємо пояснити сутність вимоги;

- для приведення у відповідність з вимогами міжнародного стандарту порядку застосування перспективного підходу наголосити на застосуванні перспективного підходу з початку звітного періоду (а не з дати зміни облікової політики) для надання порівняної інформації та відображення



змін в обліковій політиці в тому випадку, коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду для відображення кумулятивного впливу зміни облікової політики на звітні показники визначити неможливо;

- визначити у стандарті датою початку застосування зміненої облікової політики перше число року наступного за роком внесення зміни (окрім їх внесення у зв'язку із внесенням змін до П(С)БО або істотних змін умов господарювання, що вимагає негайної зміни облікової політики) для забезпечення вимог зіставності, зрозумілості фінансової звітності та принципу послідовності обліку та звітності;

4) за розділом «Зміни облікових оцінок»:

- норми чинного облікового законодавства для логічного та більш повного і чіткого викладення вважаємо за необхідне доповнити положеннями стосовно дати застосування зміненої облікової оцінки, розмежування зміни облікових оцінок та зміни основ облікової політики, а також положеннями стосовно методики відображення зміни облікових оцінок;

5) за розділом «Розкриття інформації про облікову політику»:

- задля послідовності викладення інформації розділу вважаємо за необхідне зробити акцент на необхідності розкриття інформації у фінансовій звітності щодо облікової політики;

- для уточнення порядку розкриття облікової політики у примітках пропонуємо зробити акцент на її розкритті саме у річній фінансовій звітності (у складі приміток), в проміжній – лише при змінах облікової політики протягом року, вимогу щодо порядку опису облікової політики з П(С)БО 1 – доповнити трактуванням розкриття саме істотних елементів облікової політики, а також наголосити на необхідності розкриття інформації з урахуванням очікувань користувачів з огляду на специфіку діяльності підприємства та про використання П(С)БО – як основних

джерел вимог щодо змісту інформації, яка має розкриватися в обліковій політиці з окремих питань обліку;

б) за розділом «Розкриття інформації про зміни облікової політики та зміни облікових оцінок»:

- до даного розділу пропонуємо включити вимоги П(С)БО 6 щодо розкриття змін облікової політики та облікових оцінок, доповнивши їх положеннями МСБО 8 стосовно аспектів, належних до розкриття у разі добровільної зміни облікової політики.

Таким чином, облікова політика є інструментом, який забезпечує ефективність інформаційного зв'язку між суб'єктом господарювання та користувачами звітності. Її детальне опрацювання та розкриття у примітках до фінансової звітності разом з обліковими оцінками забезпечує реалізацію якісних характеристик зрозумілості та зіставності, а частково – й повноти. Роль облікової політики для читання фінансової звітності ключова, тому провідною задачею підприємства є забезпечення обґрунтованих її положень, а з боку законодавця – надання дієвої допомоги суб'єктам господарювання у її розробці, забезпечення налагодженості та ефективності норм облікового законодавства з питань облікової політики та її змін, гармонізації з міжнародними стандартами.

### **Список літератури**

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : закон України [Електронний ресурс] : закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV / сторінка «Законодавство України» сайту Верховної Ради. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>. – Заголовок з екрану.
2. Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 / сторінка «Законодавство України» сайту Верховної Ради. – Режим доступу : <http://www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0391-99>. – Заголовок з екрану.

3. Про облікову політику : лист Міністерства фінансів України № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=58984&cat\\_id=349](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=349) 31. – Заголовок з екрану.
4. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. № 137 / сторінка «Законодавство України» сайту Верховної Ради. – Режим доступу : <http://www.zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0392-99&=1252848926948218>. – Заголовок з екрану.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та політики» [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/document/92422/МСБО\\_8.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92422/МСБО_8.pdf). – Заголовок з екрану.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/document/92418/МСБО\\_1.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92418/МСБО_1.pdf). – Заголовок з екрану.

### ***Summary***

*The article discusses the problem of harmonization of accounting policies with international standards. Made specific suggestions for the formation of the standard profile of company accounting policies.*