

ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ЗМІН В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ

Серпенінова Ю.С.

*к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування, Сумський державний університет, м. Суми
y.serpenuova@uabs.sumdu.edu.ua*

Кобилецька Л.Я.

*магістрант, Сумський державний університет, м. Суми
lizzunia4@gmail.com*

Городецька М.О.

*студент, Сумський державний університет, м. Суми
m.gorodetskaya96@gmail.com*

У статті проведено аналіз підходів до трактування терміну «облікова політика» в зарубіжних та вітчизняних нормативних актах. Розкрито зміст поняття «облікова оцінка». Визначено умови внесення змін в облікову політику за міжнародними та національними стандартами. Зазначено, яких принципів бухгалтерського обліку слід дотримуватись підприємству у випадку застосування змін до облікової політики. Випадки, коли можуть бути внесені зміни в облікову політику було згруповано відповідно до ознак їх обов'язковості. Наголошено на важливості внесення змін до облікової політики, так як їх неврахування може призвести до надання недостовірної інформації користувачам, що в результаті може призвести до прийняття помилкових управлінських рішень. Обґрунтовано теоретичні та практичні особливості внесення змін та доповнень до облікової політики. Сформовано алгоритм внесення змін до облікової політики суб'єкта господарювання. Розглянуто методичне забезпечення в зарубіжних та вітчизняних нормативних актах, щодо аспектів змін в обліковій політиці. Визначено сутність ретроспективного та перспективного методів відображення змін в обліковій політиці. Наголошено на пріоритетному використанні ретроспективного методу внесення змін до облікової політики, а також на обов'язковості обґрунтування неможливості його застосування в примітках до фінансової звітності. Обґрунтовано важливість якості інформації, представленої у фінансових звітах підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень. Охарактеризовано відмінність змін облікових оцінок від змін в обліковій політиці. Розглянуто випадки, у яких слід переглядати облікові оцінки на підприємстві. Наголошено, що перегляд облікової оцінки не зазначається як зміни облікової політики, так як не має на меті змінити фінансову інформацію попередніх періодів, і має вплив лише на облік у поточному та майбутніх періодах та обов'язкова до відображення у примітках до фінансової звітності.

Ключові слова: облікова політика, зміни в обліковій політиці, доповнення до облікової політики, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, ретроспективне та перспективне застосування, облікові оцінки.

DOI: 10.21272/1817-9215.2020.3-29

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У вітчизняній та міжнародній практиці облікова політика виступає одним з найважливіших інструментів створення облікової системи, що приділяє увагу особливостям підприємства та має безпосередній вплив на прийняття управлінських рішень.

Від того як уміло та вдало сформована облікова політика залежить ефективна робота бухгалтерії, фінансово-господарська стратегія підприємства та його перспективи на подальший розвиток. Саме тому створення облікової політики та наступне її коригування є відповідальними та складними процесами, адже визначають основну ідеологію існування суб'єкта господарювання.

У сучасних умовах економіка України знаходиться у постійній динаміці, зміни відбуваються як у підприємницькому сегменті так і в самій господарській діяльності окремої компанії. Міністерство фінансів, Державна казначейська та фіскальна служби, Пенсійний фонд доволі часто вносять поправки до нормативних актів, що регулюють ведення бухгалтерського обліку, а отже мають вплив на облікову політику (далі – ОП). [13].

Індивідуальні внутрішні обставини також можуть спричинити певні коригування організації обліку на підприємстві. Наприклад, рішення про розвиток в іншій сфері

діяльності, розширення виробництва або його уніфікація, зміна підходу до визначення вартості активів або методів нарахування амортизації призведе до відповідних змін. Тому будь-які переми в господарському житті підприємств, спричинені як внутрішніми так і зовнішніми чинниками, мають вплив на ОП.

На жаль, дуже маленький процент вітчизняних компаній своєчасно вносять зміни до ОП, а разом з тим відображають ці зміни у поточній фінансовій звітності. Це трудомісткий процес і особливо важливим він є для підприємств, яких законодавство зобов'язало з 2012 року організувати ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Тож питання теоретичних та методичних аспектів внесення змін в ОП потребує поглибленого дослідження, що і зумовлює актуальність даної тематики.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням особливостей теоретичних аспектів створення ОП, змін її складових елементів та їх практичного застосування підприємством під час провадження своєї діяльності займалася низка вітчизняних науковців, а саме: В.В. Бабіч, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, М.В. Кужельний, В.А. Кулик, Ю.М. Крот, Я.П. Пастернак, М.С. Пушкар, М.Т. Щирба та ін.

Однак ґрунтовні праці зазначених вчених розглядають досить дискусійні питання щодо сутності ОП і теоретичного та методичного забезпечення провадження змін в ОП. Це зумовлює подальше їх вивчення та дослідження усіх аспектів змін ОП.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є розкриття змісту ОП підприємства, визначення основних обставин змін в ОП, а також їх методичних аспектів за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку, означення поняття облікових оцінок та їх відмінність від змін в ОП.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Завдяки впровадженню Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку №1 «Розкриття облікової політики» у міжнародну економічну практику у 1974 році було введено нове поняття «облікова політика» (accounting policies). Згодом, даний стандарт разом з МСБО №5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах» був замінений на МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [5].

Офіційна поява ж даного твердження у вітчизняній бухгалтерській термінології була зумовлена змінами в національній системі обліку, а саме прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. [9], створенням та уведенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку на основі вже існуючих міжнародних стандартів.

На наш погляд, в трактуванні поняття «облікова політика» за національними та міжнародними стандартами немає принципових відмінностей. Нормативні акти (табл. 1) говорять про обрання суб'єктом господарювання певних сукупностей методів та принципів, що слугували б правильному відтворенню визначеної організації обліку та складання фінансової звітності.

Зазначені вище поняття обмежують сутність ОП, адже цей документ не тільки про складання та подання фінансової звітності, а й інструмент організації, ведення бухгалтерського обліку та управління підприємством [12,с.30].

Варто відмітити, що національна нормативна база розглядає термін «облікова політика», тоді як у міжнародному термінологічному обігу використовується категорія «облікові політики». Даний факт пов'язаний з тим, що міжнародна спільнота розглядає сукупність правил та методів щодо окремого об'єкта обліку, як окрему ОП. Тому створення цього внутрішнього документа за міжнародними стандартами передбачає саме сукупність ОП до конкретних елементів обліку [3].

Таблиця 1 – Тракткування поняття «облікова політика» в зарубіжних та вітчизняних нормативних актах

Нормативний акт	Визначення поняття «Облікова політика»
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [7]	сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [9]	
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [6]	конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Прийняття ОП на підприємстві обов'язково має оформлюватись відповідним внутрішнім документом, а саме наказом про ОП. Зміст ОП може вказуватись відразу у наказі або йти у додатку до нього. Рік, на який приймається ОП, не вказується, адже цей документ розробляється для постійного використання у процесі діяльності суб'єкта господарювання. Незважаючи на це, піз дією різних внутрішніх та зовнішніх факторів, підприємство вимушене вносити зміни в ОП.

Проте, компанія має мати поважні причини для зміни ОП. Як і прийняття ОП, зміни її елементів мають оформлюватись наказом керівника, бути обґрунтованими та оціненими у вартісному вигляді [4, ст.66].

Усі можливі зміни ОП регламентуються П(С)БО 6 [6] та МСБО 8 [8]. Згідно цих положень підприємства мають право змінювати ОП, але дані коригування потрібно проводити у відповідності до принципу послідовності. Вони вимагають, щоб зміни ОП були розкриті у фінансовій звітності та були в повній мірі якісно обґрунтовані в примітках до фінансової звітності [9].

Тож, порівняємо умови міжнародних та національних стандартів щодо змін в ОП (рис. 1)

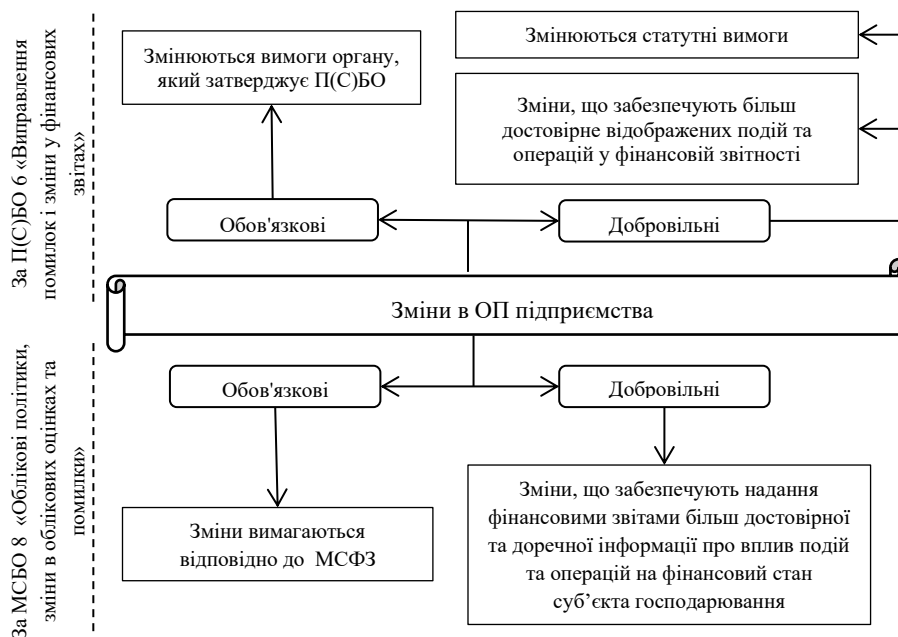


Рисунок 1 – Зміна ОП за П(С)БО 6 та МСБО 8

Як бачимо, умови до змін в ОП можуть мати як обов'язковий так й ініціативний характер [11]. Обов'язкові зміни чи доповнення є результатом прийняття нових

законів, нормативних документів чи їх уточнення. Наприклад, державою буде затверджено нові способи організації обліку або запропоновано нові методологічні системи, що будуть вимагати безпосередніх змін в ОП.

Ініціативними або добровільними змінами будуть виступати реорганізація підприємства, зміна сфери діяльності, зміна власників, а також самостійна розробка способів, методів або процедур обліку на підприємстві. При цьому вони сприятимуть більш достовірному відображенню подій та фактів господарської діяльності та/або мінімізуватимуть трудомісткість обліку.

Та все ж згідно вимог МСБО 8 не кожна ініціатива з боку підприємства може бути прийнятною. Наприклад, метою більшості українських підприємств є таке ведення обліку, що при складанні податкової звітності забезпечувало відображення мінімальних податкових сум. Тому для підприємства є особливо важливим знаходження нових можливостей мінімізації податкового навантаження при постійних оновленнях податкового законодавства. Але якщо ваше підприємство працює за міжнародними стандартами, то відповідно до умов внесення змін до ОП, оптимізація податків на підприємстві не є вагомою причиною [1].

Тож події, які не вважаються змінами в ОП трактуються національними та міжнародними стандартами тотожно, а саме:

- події, операції або умови, що відрізняються за сутністю від попередніх;
- події, операції або умови, які виникли вперше, не відбувалися раніше (у цьому пункті МСБО 8 також наголошує на несуттєвості такої події чи операції).

Дійсно такі події, умови слід розглядати як доповнення, що можна вносити у будь-який звітний період, так як жодних коригувань фінансової звітності вони не передбачають. Яскравим прикладом доповнення до ОП є розкриття методів, принципів та процедур, що забезпечують облік результатів нової діяльності підприємства, якою воно не займалося до цього [1].

У той же час, листом Міністерства фінансів України [11] та п. 3.4 Методичних рекомендацій № 635 [10] дозволяється визначати ОП як базисну, до якої за потреби можуть вноситись зміни. Коригування рекомендовано проводити до початку нового року, щоб усі зміни точно були враховані у наступних звітних періодах, сам обліковий процес мав послідовний характер, а показники фінансової звітності мали більшу порівнянність [1].

Неврахування змін до ОП може призвести до надання недостовірної інформації користувачам, які у свою чергу, базуючись на сформованих показниках фінансової звітності, можуть прийняти помилкові та інколи безповоротні економічні, управлінські рішення.

На нашу думку, основною причиною цього є не повне розкриття методичних аспектів змін в ОП в П(С)БО 6. Тому за порядком обліку змін ОП слід звернутись до МСБО 8. Міжнародний стандарт регламентує відображення змін ОП двома способами: ретроспективним або перспективним [6].

Ретроспективне застосування за міжнародним стандартом – це таке застосування нової ОП, що передбачає коригування усіх елементів власного капіталу за всі періоди, на які поширюються ці зміни таким чином начебто ця політика застосовувалась завжди [6].

Щодо перспективного застосування, то воно передбачає таку зміну ОП, яка не поширюється на періоди, що відбуваються вже після дати відповідних змін [6]. Даний метод є зручнішим, але використовуючи його, обґрунтування неможливості використання пріоритетного методу (ретроспективного) в примітках до фінансової звітності є обов'язковим. Більш наочно побачити методику змін ОП можна на рисунку 2.

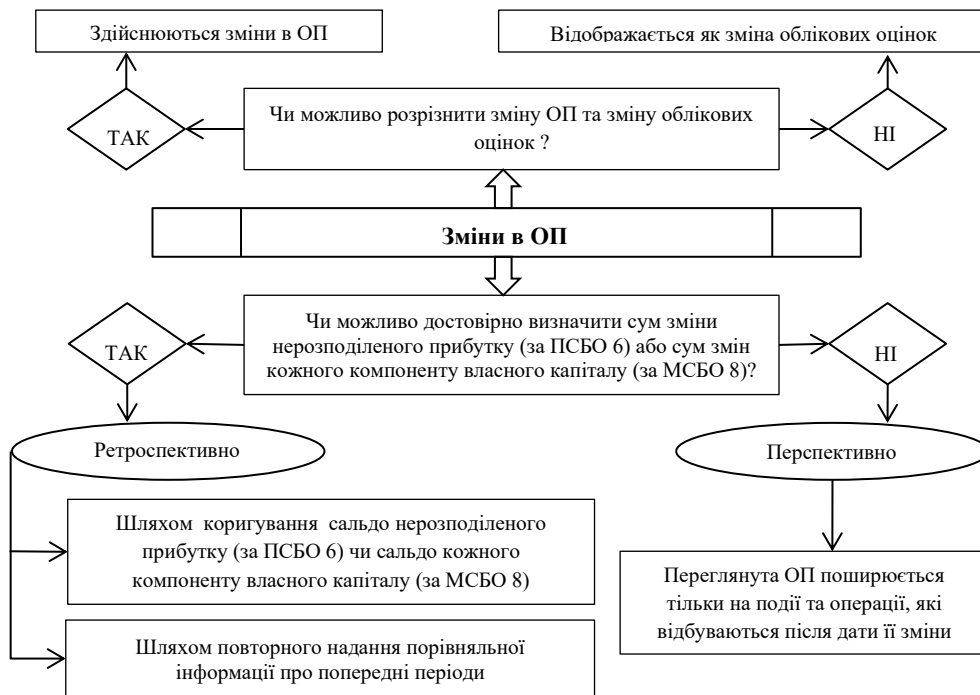


Рисунок 2 - Алгоритм зміни ОП за міжнародними та національними стандартами

Розглядаючи на практиці зміни ОП, стає складно відрізнити їх від змін в облікових оцінках. Якщо точність розрахунків деяких статей фінансової звітності є неможливою, то такі статті потребують перегляду облікової оцінки [8].

П(С)БО 6 зазначає таке визначення облікової оцінки – попередня оцінка, за допомогою якої розподіляться витрати і доходи підприємства між звітними періодами [8].

Перегляд облікової оцінки передбачений за умов:

- зміни обставин, що передували появі оцінки;
- бухгалтерією або керівництвом отримана нова інформація, що має безпосередній зв'язок з такою оцінкою.

Перегляд облікової оцінки відбувається при зміні характеру діяльності підприємства, при суттєвому старінні запасів, при виникненні безнадійних боргів, гарантійних зобов'язань, використанні нових виробничих запасів, що означає не зміну ОП, а її встановлення [1].

Сам перегляд таких оцінок не зазначається як зміни ОП, тому що перегляд облікової оцінки не має на меті змінити фінансову інформацію попередніх періодів. Така фінансова звітність вважається належно складеною та достовірною і той факт, що оціночні значення можуть переіменуватись не є визначальним [6]. Тому зміни облікових оцінок мають вплив лише на облік у поточному та майбутніх періодах і обов'язкова до відображення у примітках до фінансової звітності.

ВИСНОВКИ

Отже, ОП – це внутрішній документ, який містить дані для забезпечення ефективного ведення бухгалтерського обліку, складання та поданням фінансової звітності, що має нерозривно поєднуватись з прийняттям управлінських рішень.

Постійне застосування ОП, іншими словами, послідовне її використання – є одним з принципів бухгалтерського обліку. Підприємство має право змінювати висвітлену систему методів та принципів лише з документальним оформленням змін та їх обґрунтуванням. Випадки, у яких зміни мають застосовуватись до ОП, можуть мати обов'язковий та ініціативний характер.

Для правильного відображення змін ОП бухгалтери мають використовувати теоретичні та методичні аспекти, що наведені в П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» та «МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Детальний аналіз змісту даних нормативних актів показав, що методика необхідних змін детально наведена в міжнародному стандарті. Саме вона дає змістовні інструкції щодо:

- коригувань фінансової звітності в разі виникнення факторів, що існували на дату балансу;
- інформації, що має висвітлюватись у примітках до фінансової звітності;
- змін в облікових оцінках і тд.

Міжнародні та національні стандарти розрізняють зміни та доповнення до ОП. Цей факт є дуже важливим для користувачів ОП та фінансової звітності, так як доповнення не передбачають жодних коригувань даних фінансової звітності.

Підприємство має чітко розуміти різницю між змінами в ОП та облікових оцінках, знати за яких обставин ретроспективне відображення змін ОП неможливе і як правильно їх відобразити перспективним способом. За для зрозумілості цих процесів було розроблено алгоритм зміни ОП за міжнародними та національними стандартами. Це дасть змогу підвищити якість інформації представленої у фінансових звітах підприємства і як результат використання якісних даних користувачами фінансової звітності дасть можливість прийняття ефективних рішень.

SUMMARY

Accounting policy is an internal document that contains data to ensure effective accounting, preparation and presentation of financial information, which is developed to combine with management decisions.

The use of accounting policies should be consistently for similar transactions, other events or conditions. An entity has the right to change accounting policies only with the documentation of changes and their foundation. Cases in which it is possible to change the use to the accounting policies can be voluntary and mandatory.

Accountants should use the theoretical and methodological aspects set out in UAS 6 “Error Correction and Changes in Financial Statements” and IAS 8 “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors” to reflect properly changes in the accounting policies. Due to detailed analysis of these standards, IAS 8 was found to consist all needed methodology of accounting policy changes.

The international standard gives variable instructions on: financial statements data change due to the event of factors that exist on this balance sheet; information to be covered in the notes (disclosure) to financial statements; accounting estimate changes, etc.

International and national standards disclose changes and amendments to the accounting policies. This fact is very important for the users of the accounting policies and financial statements, as the amendment does not provide any financial statements data change.

The company should clearly understand the difference between changes in the accounting policies and accounting estimates, know due to what circumstances retrospective application of changes in the accounting policies is impossible and how reflect them properly in a prospective way. To ease understanding of the described processes an algorithm for using changes in accounting policies according to international and national standards was developed. This will improve the quality of information presented in the financial statements of the company and as a result of using these data top management will make effective decisions.

Keywords: accounting, accounting policy, changes in accounting policy, International Accounting Standards, Ukrainian Accounting Standards, retrospective and prospective application, changes in accounting estimates.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бондар М., Бабич В. Облікова політика підприємства: зміни та доповнення. Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 12. С. 8–12.
2. Дубіна Н. ПСБО або МСФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-biznes-dosvid-46-psbo-abo-msfz>
3. Концептуальна основа фінансової звітності IASB: Концепція від 01.09.2010 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009/ed20120101

4. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності - IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). Облікові політики, зміни в облікових оцінках та [...] IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України 07.02.2013 р. № 73. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-1>
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: Наказ Міністерства фінансів України 09.12.2011 р. № 1591. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996- XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
10. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України від 27.6.2013 №31[Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/2cid010244.html>
11. Про облікову політику : лист Міністерства фінансів України від 12.2005 за №31-34000-10-5\27793. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://news.dtk.ua/debet-kredit/portal-news/57876>
12. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. – Тернопіль: Kart-blansh, 2010. – 260 с.
13. Яцшин, С., Цюпак, М. Я. Теоретичні аспекти та нормативні вимоги щодо зміни облікової політики підприємства. Формування системи і механізмів обліково-аудиторського та аналітичного забезпечення конкурентноспроможного розвитку підприємств реального сектору економіки України (11-12 грудня 2012 р.) 2012. С. 183-186.

REFERENCES

1. Bondar M., Babych V. Oblikova polityka pidpryyemstva: zminy ta dopovnennya. Bukhhalters'kyu oblik i audyt. 2012. № 12. S. 8–12.
2. Dubina N. PSBO abo MSFZ [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-biznes-dosvid-46-psbo-abo-msfz>
3. Kontseptual'na osnova finansovoyi zvitnosti IASB: Kontseptsiya vid 01.09.2010 // [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_009/ed20120101
4. Kulyk V.A. Oblikova polityka pidpryyemstva: nabutyi dosvid ta perspektyvy rozvytku: monohrafiya. Poltava: RVV PUET, 2014. 373 s.
5. Mizhnarodnyy standart bukhhalters'koho obliku 1 (MSBO 1). Podannya finansovoyi zvitnosti - IASB; Standart, Mizhnarodnyy dokument vid 01.01.2012. - [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text
6. Mizhnarodnyy standart bukhhalters'koho obliku 8 (MSBO 8). Oblikovi polityky, zminy v oblikovykh otsinkakh ta [...] IASB; Standart, Mizhnarodnyy dokument vid 01.01.2012. - [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text
7. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 1 «Zahal'ni vymohy do finansovoyi zvitnosti»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy 07.02.2013 r. № 73. [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-1>
8. Natsional'ne polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 6 «Vypravlennya pomylok i zminy u finansovykh zvitakh»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy 09.12.2011 r. № 1591. [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>
10. Pro bukhhalters'kyu oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 № 996- XIV (zi zminamy ta dopovnennyamy) [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
11. Pro zatverdzhennya Metodichnykh rekomendatsiy shchodo oblikovoyi polityky pidpryyemstva ta vnesennya zmin do deyakykh nakaziv Ministerstva finansiv Ukrainy vid 27.6.2013 №31[Elektronnyy resurs]. — Rezhym dostupu: <http://dtk.com.ua/show/2cid010244.html>
12. Pro oblikovu polityku : lyst Ministerstva finansiv Ukrainy vid 12.2005 za №31-34000-10-5\27793. [Elektronnyy resurs]. – Rezhym dostupu: <https://news.dtk.ua/debet-kredit/portal-news/57876>
13. Pushkar M.S., Shchyrba M.T. Teoriya i praktyka formuvannya oblikovoyi polityky: Monohrafiya. – Ternopil': Kart-blansh, 2010. – 260 s.
14. Yatsyshyn, S., Tsyupak, M. YA. Teoretychni aspekty ta normatyvni vymohy shchodo zminy oblikovoyi polityky pidpryyemstva. Formuvannya systemy i mekhanizmv oblikovo-audytors'koho ta analitychnoho zabezpechennya konkurentnospromozhnogo rozvytku pidpryyemstv real'noho sektoru ekonomiky Ukrainy (11-12 hrudnya 2012 r.) 2012. S. 183-186.