

Ю.В. ЗОЛОТНИЦЬКА*

(Житомирський національний агроекологічний університет, м. Житомир, Україна)

Облікова політика суб'єктів суспільного інтересу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку

Метою статті є виокремлення факторів впливу на формування облікової політики суб'єктів суспільного інтересу в умовах змін нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку. Встановлено, що реалізація облікової політики підприємства здійснюється через призму загальної облікової політики держави та складається з нормативного, методичного, організаційного та техніко-технологічного напрямів. Обґрунтовано ключові фактори формування облікової політики суб'єктів суспільного інтересу в рамках реалізації положень Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень. Зокрема, такими факторами є: форма організації бухгалтерського обліку на підприємстві; розмір підприємства; рівень професійних компетенцій кадрів; система інформаційного забезпечення підприємства; вимоги до фінансової звітності; застосування міжнародних стандартів; відповідальність за виконання покладених обов'язків.

Ключові слова: облікова політика, суб'єкти суспільного інтересу, Міжнародні стандарти фінансової звітності, фінансова звітність, нормативне забезпечення бухгалтерського обліку.

Ю.В.ЗОЛОТНИЦКАЯ

(Житомирский национальный агроэкологический университет, г. Житомир, Украина)

Учетная политика субъектов общественного интереса в условиях реформирования системы бухгалтерского учета

Целью статьи является выделение факторов влияния на формирование учетной политики субъектов общественного интереса в условиях изменений нормативно-правового обеспечения бухгалтерского учета. Установлено, что реализация учетной политики предприятия осуществляется через призму общей учетной политики государства и состоит из нормативного, методического, организационного и технико-технологического направлений. Обоснованно ключевые факторы формирования учетной политики субъектов общественного интереса в рамках реализации положений Закона Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» относительно усовершенствования некоторых положений. В частности, такими факторами являются: форма организации бухгалтерского учета на предприятии; размер предприятия; уровень профессиональных компетенций кадров; система информационного обеспечения предприятия; требования к финансовой отчетности; применение международных стандартов; ответственность за выполнение возложенных обязанностей.

Ключевые слова: учетная политика, субъекты общественного интереса, Международные стандарты финансовой отчетности, финансовая отчетность, нормативное обеспечение бухгалтерского учета.

Yu.V. ZOLOTNYTSKA

(Zhytomyr National Agroecological University, Zhytomyr, Ukraine)

Accounting Policy of Entities of Public Interest in the Terms of Reforming the Accounting System

The Ukrainian national legislation continues to approach the European and international standards and accounting, in particular. The purpose of this article is to separate the factors, which influence the development of the accounting policy of the joint interest parties in the context of changes in regulatory and legal support of accounting.

* Золотницька Юлія Вікторівна, доцент кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету (м. Житомир), кандидат економічних наук, доцент.

The accounting policy of the entity is found to be implemented through the lens of the general accounting policy of the state and consists of regulatory, methodological, organizational and technical and technological aspects. It substantiates the key factors of development of the accounting policy of the joint interest parties within the framework of implementation of the provisions of the Law of Ukraine "Amendments to the Law of Ukraine "About accounting and reporting in Ukraine" concerning improvement of certain provisions thereof. Such factors, in particular, include the form of organization of the accounting in the entity, size of the entity, level of professional competences of the staff, information support system of the entity, requirements to financial statements, application of international standards, responsibility for performance of duties vested.

Keywords: accounting policy, entities of public interest, International Financial Reporting Standards, financial reporting, accounting legislation.

Постановка проблеми. Реформування сектору економіки в умовах євроінтеграції України може бути реалізоване шляхом наближення до європейських та міжнародних стандартів. Відповідно до Угоди про Асоціацію з ЄС Україна зобов'язалася імплементувати положення Директиви ЄС 2013/34/ЄС «Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані звіти деяких видів підприємств...» до національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку. На шляху гармонізації законодавства України було прийнято Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»[2].

Зміни у нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку зумовили створення нової ідеології в підходах до формування облікової політики. Це пов'язане насамперед із підвищенням вимог до об'єктивності, прозорості та зіставності показників фінансової звітності суб'єктів господарювання; удосконаленням порядку її складання, подання та оприлюднення (в т.ч. проміжної та консолідованої фінансової звітності). Таким чином, виникла потреба закріпити зазначені вимоги у розпорядчому документі про облікову політику. За наявності документально оформленої облікової політики підприємства, його керівники, власники, контролюючі органи, інвестори володітимуть інформацією щодо можливостей облікової системи підприємства та організаційно-методичних підходів до її формування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню аспектів адаптації та гармонізації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку до реалій вітчизняної економіки присвячені праці відомих вчених, а саме: С.Ф. Голова, В.М. Жука, В.М. Костюченка та інших. Фундаментальні та прикладні засади облікової політики підприємства розкривають у своїх працях Т.В. Барановська, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Г.Г. Кірейцев, В.Б. Клевець, В.Г. Лінник, П.Я. Папковська, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, В.М. Савченко, В.В. Сопко, П.Я. Хомин, В.Г. Швець та інші. Вченими було проведено аналіз теоретичних та практичних розробок щодо облікової політики, який дозволив встановити місце облікової політики в системі регулювання бухгалтерським обліком. Доведено, що облікова політика є одним з визначальних факторів, що впливає на отримання та співставлення макроекономічних показників [6]. Встановлено, що облікова політика держави, окрім

іншого, повинна враховувати поширення процесу інтеграції економіки країни у світовий економічний простір і вимоги міжнародних інституцій щодо стандартизації та гармонізації обліку [9].

Проте, на тлі змін нормативного забезпечення бухгалтерського обліку, появи нових форм звітності, зокрема, таких як «Звіт про платежі на користь держави», «Звіт про управління», введенням нових термінів та понять («підприємства суспільного інтересу», «таксономія фінансової звітності» тощо), питання модернізації та адаптації облікової політики підприємств суспільного інтересу до вимог міжнародних стандартів залишаються невирішеними.

Метою статті є виокремлення факторів впливу на формування облікової політики суб'єктів суспільного інтересу в умовах змін нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку.

Методика дослідження. Для виконання поставленого завдання в ході його проведення використано наукові методи, засновані на діалектичному методі пізнання та об'єктивних законах економіки, а саме: методи індукції та дедукції, методи теоретичного узагальнення, групування та порівняння.

Виклад основних результатів. Відповідно до оновленого Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Згідно Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [4], облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання під час складання та подання фінансових звітів.

На нашу думку, визначення, наведе в оновленому вітчизняному нормативному документі, найбільш повно розкриває сутність облікової політики, оскільки не обмежується лише принципами та правилами, застосовуваними під час складання фінансової звітності, але й охоплює аспекти організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Дворівневність облікової політики знайшла своє відображення у працях багатьох вчених [1, 3, 5, 6, 8]. Таким чином, облікова політика представлена на:

- макрорівні – облікова політика держави, яка реалізується шляхом застосування сукупності прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється

регламентація бухгалтерського обліку в Україні уповноваженими законодавчими та виконавчими органами влади. Результатом є прийняті чинні нормативно-правові документи;

- мікрорівні – облікова політика підприємства, яка реалізується шляхом застосування сукупності конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі діючих нормативних документів та особливостей господарської діяльності. Результатом є прийнятий внутрішній розпорядчий документ – Положення (Наказ) про облікову політику.

Отже, реалізація облікової політики підприємства здійснюється через призму загальної облікової політики держави та складається з напрямів:

1. *Нормативний напрям* – Кодекси та Закони України, Постанови Кабінету Міністрів України, Укази Президента в сфері бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що затверджуються Міністерством фінансів України, методичні рекомендації Мінфіну та інших органів, що розробляються і затверджуються на основі НП(С)БО з урахуванням особливостей і потреб певних видів діяльності, накази, розпорядження суб'єктів господарювання щодо форм організації бухгалтерського обліку і облікової політики.

2. *Методичний напрям* – розкривається через методи бухгалтерського обліку – систему прийомів, що забезпечують отримання, обробку та надання облікової інформації.

3. *Організаційний напрям* – забезпечує аспекти організації та структури бухгалтерської служби підприємства, складання графіку документообігу, затвердження штатного розпису та посадових інструкцій.

4. *Техніко-технологічний напрям* – забезпечує врахування галузевої специфіки виробництва, виробничих потужностей та застосовуваних технологій підприємства.

Окремі аспекти застосування принципів, методів і процедур підприємствами, що становлять суспільний інтерес, для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності розкриваються Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Оскільки, відповідно до нової редакції Закону, підприємства, що становлять суспільний інтерес це – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що відносяться до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які належать до великих підприємств [2], то формування облікової політики зазначених суб'єктів господарювання в рамках реалізації норм та положень цього Закону здійснюватиметься в умовах впливу наступних факторів:

- форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- розміру підприємства;
- рівня професійних компетенцій кадрів;
- системи інформаційного забезпечення підприємства;
- вимог до фінансової звітності;
- застосування міжнародних стандартів;
- відповідальності за виконання покладених обов'язків (табл. 1).

Визначальним фактором, що впливатиме на облікову політику підприємств, які становлять суспільний інтерес, є відсутність альтернативи вибору форм організації бухгалтерського обліку. Даним законом обумовлено обов'язковість створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером.

Розмір підприємства також накладає свій відбиток на формування облікової політики. Так, підприємства, які належать до великих, як правило, мають більшу кількість структурних підрозділів, оборотних та необоротних активів, складну структуру управління, диверсифіковане виробництво тощо. Відповідно до нового Закону України, всі великі підприємства є суб'єктами суспільного інтересу, а їх економічні показники на дату складання річної фінансової звітності за попередній рік повинні відповідати щонайменше двом з таких критеріїв:

- балансова вартість активів – понад 20 млн. євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 млн. євро;
- середня кількість працівників – понад 250 осіб.

Законом передбачено підвищені вимоги до професійних компетенцій головного бухгалтера підприємства, що становить суспільний інтерес. Такий підхід сприятиме організації бухгалтерського обліку на більш високому професійному рівні та врахуванню оптимальних методичних прийомів і методів обліку у розпорядчому документі про облікову політику.

Система інформаційного забезпечення підприємства впливає на встановлення взаємозв'язку між інформативним наповненням первинних документів та зведених реєстрів обліку. Даним Законом скорочено перелік обов'язкових реквізитів для первинних документів; уточнено період складання проміжної фінансової звітності; удосконалено порядок подання та оприлюднення фінансової звітності, передбачивши її подання підприємствами, що застосовують МСФЗ, в єдиному електронному форматі, а також зобов'язавши підприємства надавати копії фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації».

Формування облікової політики має здійснюватися, виходячи з вимог до форм, порядку та строків подання фінансової звітності. Відповідно до вимог Закону суб'єкти суспільного інтересу зобов'язані подавати нові форми звітів: Звіт про платежі на користь держави та Звіт про управління.

Формування облікової політики суб'єктів суспільного інтересу в умовах нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку

Фактори впливу на формування облікової політики	Перелік окремих положень Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
<i>Форма організації бухгалтерського обліку на підприємстві</i>	Зазначено, що підприємство (крім підприємств, що становлять суспільний інтерес) самостійно обирає форми організації бухгалтерського обліку: ведення на договірних засадах централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності. Підприємство, що становить суспільний інтерес, зобов'язане утворити бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером (ст. 8 п. 4)
<i>Розмір підприємства</i>	Встановлено, що для цілей цього Закону підприємства (крім бюджетних установ) можуть належати до мікропідприємств, малих, середніх або великих підприємств, у відповідності до встановлених критеріїв (ст. 2. п. 2)
<i>Рівень професійних компетенцій кадрів</i>	Головним бухгалтером підприємства, що становить суспільний інтерес, може бути призначена особа, яка має повну вищу економічну освіту, стаж роботи або бухгалтером, або аудитором, або ревізором не менше трьох років, не має непогашеної або незнятої судимості за вчинення злочину проти власності та у сфері господарської діяльності (ст. 8 п. 7)
<i>Система інформаційного забезпечення підприємства</i>	Спрощено вимоги, щодо правильності заповнення первинних документів. Зазначено, що незначні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що вони не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про: дату його складання, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо (ст. 9 п. 8). Встановлено вимоги щодо подання фінансової звітності підприємствами, у т.ч. тими, що становлять суспільний інтерес. Окреслено терміни оприлюднення річної фінансової звітності разом з аудиторським висновком на веб-сторінці підприємства (у повному обсязі) (ст. 14 п. 3)
<i>Загальні вимоги до фінансової звітності</i>	Введено нові форми звітності: Звіт про платежі на користь держави, Звіт про управління. Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за міжнародними стандартами складається на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами (ст. 11 п. 6)
<i>Застосування міжнародних стандартів</i>	Визначено перелік підприємств (у т.ч. підприємства суспільного інтересу), які складають фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та забезпечують ведення бухгалтерського обліку відповідно до облікової політики за міжнародними стандартами (ст. 12 п. 2, 6) Встановлено альтернативу вибору звітного періоду підприємства, в залежності від його облікової політики (ст. 13 п. 1)
<i>Відповідальність за виконання покладених обов'язків</i>	Права і обов'язки сторін, які виникають за результатами здійснення господарської операції, оформленої первинним документом відповідно до вимог цього Закону, не залежать від факту відображення її в реєстрах та на рахунках бухгалтерського обліку (ст. 9 п. 3).

Джерело: складено та узагальнено автором за даними [2].

Звіт про платежі на користь держави – документ, що містить деталізовану інформацію про податки, збори та інші платежі підприємств, належні до сплати на користь держави.

Звіт про управління – документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності [2].

Підприємства, які становлять суспільний інтерес зобов'язані подавати фінансову звітність з урахуванням норм Міжнародних стандартів та таксономії фінансової звітності.

Таксономія МСФЗ (IFRS Таксоному) – це проект під егідою Комітету з МСФЗ, в межах якого систематизуються і подаються в електронному вигляді показники, які підлягають розкриттю відповідно до МСФЗ. Головна мета цього проекту – створити єдиний світовий формат для обміну

звітністю в електронному вигляді, підготовленою у відповідності до МСФЗ.

Відповідно до Закону, таксономія фінансової звітності – склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономія фінансової звітності затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Також Законом передбачено, що права і обов'язки сторін, виникають в момент здійснення господарської операції, оформленої первинним документом, та не залежать від факту відображення її в реєстрах та на рахунках бухгалтерського обліку. Це підвищує міру відповідальності бухгалтера за правомірність та відповідність інформативного наповнення первинного документу із проведеною господарською операцією.

Таким чином, при формуванні внутрішнього розпорядчого документу про облікову політику, суб'єкти суспільного інтересу, в першу чергу, повинні керуватися нормами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». Однак до процесу організації облікової політики слід підходити не формально, дублюючи окремі пункти нормативних положень, а виважено та обґрунтовано, з врахуванням галузі, специфіки технології виробництва тощо.

Відомо, що від вибору варіанта нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів; варіанта оцінки матеріалів при їх списанні на витрати виробництва і обігу; застосовуваних способів віднесення витрат з управління на витрати або результати господарської діяльності, залежить фінансовий результат діяльності підприємства. На нашу думку, в Наказі про облікову політику підприємства має бути врахована варіативність застосування окремих облікових прийомів, з урахуванням вимог чинного нормативно-правового забезпечення.

Висновки. Оскільки реалізація облікової політики підприємства здійснюється через призму загальної облікової політики держави, то доцільно при її формуванні враховувати нормативний, методичний, організаційний та техніко-технологічний напрями. До ключових факторів впливу на формування облікової політики суб'єктів суспільного інтересу в рамках реалізації норм та положень Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень», слід відносити: форму організації бухгалтерського обліку на підприємстві; розмір підприємства; рівень професійних компетенцій кадрів; систему інформаційного забезпечення підприємства; вимоги до фінансової звітності; застосування міжнародних стандартів; відповідальність за виконання покладених обов'язків.

Не зважаючи на те, що варіативність у формуванні облікової політики конкретного підприємства законодавчо обмежена державною регламентацією бухгалтерського обліку, серед допустимого переліку методик та облікових процедур є альтернативні варіанти. Збалансовано складений розпорядчий документ про облікову політику є джерелом інформації для керівників підприємства та для податкових органів щодо правомірності відображення у фінансовій звітності податкових зобов'язань. А якщо мова йде про суб'єктів суспільного інтересу, то процес реалізації елементів облікової політики підприємства надає достовірну та об'єктивну інформацію щодо фінансової стабільності регіону або ж країни в цілому.

4 Список використаних джерел

1. Жук В. М. Формування облікової політики підприємств туристичної сфери. *Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки*. 2015. № 2(72). С. 238-242.
2. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень: Закон України від

05.10.2017 р. № 44 / Верховна Рада України – офіційний веб-портал. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>

3. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020

5. Папковская П. Я. Производственный учет в АПК: теория, методология, методика и организация: автореф. дис. д-ра экон. наук: 08.00.12. Минск, Белорусский государственный экономический университет, 2000. 39 с.

6. Петрук О. М., Барановська Т. В. Облікова політика підприємства в системі регулювання бухгалтерським обліком. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2005. Випуск 3. С. 133-153.

7. Приходько І. П., Павлова Г. Є. Основні принципи формування облікової політики. *Вісник Дніпропетровського ДАУ. Сер.: Економічні науки*. 2013. № 2(32). С. 177-181.

8. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність: навч. посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2003. 141 с.

9. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб. К.: Знання-Прес, 2003. 414 с.

4 References

1. Zhuk, V. M. (2015). Formuvannya oblikovoi polityky pidpryyemstv turystychnoi sfery [Formation of accounting policy for enterprises of tourism industry]. *Visnyk ZhDTU. Ser.: Ekonomichni nauky*, (2(72)), 238-242.
2. Verkhovna Rada Ukrainy. (2017). *Pro vnesennya zmin do Zakonu Ukrainy «Pro buhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini» shhodo udoskonalennya deyakykh polozhen: Zakon Ukrainy* [On Amendments to the Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine» regarding the improvement of some provisions: Law of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>
3. Kulyk, V. A. (2014). *Oblikova polityka pidpryyemstva: nabutyi dosvid ta perspektyvy rozvytku* [Accounting policies of the enterprise: experience gained and development prospects]. Poltava: RVV PUET.
4. International Accounting Standards Board. (2012). International Accounting Standard 8 «Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors». Retrieved from http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020
5. Papkovskaya, P. Ya. (2000). *Proizvodstvennyi yuchet v APK: teoriya, metodologiya, metodika i organizatsiya* [Production accounting in the agroindustrial complex: theory, methodology, methodology and organization] (Dissertation abstract). Minsk: Belorusskiy gosudarstvennyi yekonomicheskiy univiersitet.
6. Petruk, O. M. & Baranovska, T. V. (2005). *Oblikova polityka pidpryyemstva v systemi reguluvannya buhgalterskym oblikom* [Accounting policy of the enterprise in the system of accounting regulation]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu. Mizhnarodnyi zbirnyk naukovykh prats. Seriya: Buhgalterskyi oblik, kontrol i analiz*, (3). 133-153.
7. Pryhodko, I. P. & Pavlova, G. Ye. (2013). *Osnovni pryntsyipy formuvannya oblikovoi polityky* [Basic principles of accounting policy formation]. *Visnyk Dnipropetrovskogo DAU. Ser.: Ekonomichni nauky*, (2(32)), 177-181.
8. Pushkar, M. S. (2003). *Oblikova polityka i zvitnist* [Accounting policies and reporting]. Ternopil: Kart-Blansh.
9. Shvets, V. G. (2003). *Teoriya buhgalterskoho obliku* [Theory of accounting]. Kyiv: Znannya-Pres.