

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА – СКЛАДОВА ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Розглянуто сутність та зміст облікової політики. Уточнено співвідношення облікової політики і організації бухгалтерського обліку. Облікова політика підприємства розглядається як об'єкт організації бухгалтерського обліку, а наказ про облікову політику підприємства – спосіб організації бухгалтерського обліку.

The essence and contents account politicians are considered. The correlation account politicians and organizations of the accounting is elaborated. The account policy of the enterprise is considered as object to organizations of the accounting, but order about account politician of the enterprise - a way to organizations of the accounting.

Ключові слова: облікова політика, організація бухгалтерського обліку, облікова конституція підприємства.

Актуальність теми. Організація бухгалтерського обліку згідно з Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачає, що підприємство самостійно: визначає облікову політику підприємства; обирає форму бухгалтерського обліку; розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів; затверджує правила документообороту і технології обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку [1].

Аналіз останніх досліджень. Поняття «Облікова політика» – новий термін, який з'явився з прийняттям Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», згідно з яким облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1]. Навколо облікової політики існують різні думки, які, на наш погляд, свідчать про те, що поняття «облікова політика» ще не досить вивчене і потребує подальших досліджень.

Так, Білуха М.Т. тлумачить облікову політику як спосіб ведення облікового процесу [2, с.499].

Бутинець Ф.Ф. відмічає, що облікова політика – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. В широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку) [3, с.51].

Безруких П.С. дає таке визначення облікової політики. Облікова політика являє собою вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії) [4, с.438].

Кужельний М.В., Лінник В.Г. під обліковою політикою підприємства розуміють сукупність конкретних методів і способів організації та форм ведення бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил та особливостей його роботи [5].

Швець В.Г. облікову політику розглядає, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого — як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності [6].

Барановська Т.В. вважає, що облікова політика – це вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління [7].

Ловінська Л.Г. вважає, що облікова політика суб'єкта господарювання – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності, визначених цим законом (Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»), положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативними документами, затвердженими Міністерством фінансів [8].

Міщенко С.Г. визначає облікову політику як обліково-правову категорію і вважає складовою системи методології бухгалтерського обліку та системи управління [9].

Мета статті обґрунтована аналізом досліджень і полягає у з'ясуванні теоретичного аспекту категорії «облікова політика». Хоча вище згадані погляди на облікову політику різняться, однак їх об'єднує дещо «методико-технічний» підхід, який зводиться до трактування облікової політики як сукупності методів, методик, принципів, форм, способів, процедур, техніки ведення бухгалтерського обліку. У цих визначеннях майже відсутній організаційний аспект облікової політики, який, на наш погляд, є визначальним, оскільки розробка та впровадження облікової політики – це здійснення комплексу організаційних заходів зі

створення сприятливих умов для застосування обраної методики обліку, упорядкування організаційно-технічних аспектів облікового процесу.

Викладення основного матеріалу. Для кращого розуміння сутності облікової політики, розглянемо поняття «політика».

В довідковій та енциклопедичній літературі даються різні визначення політики, що свідчить про її багатогранність. Враховуючи предмет нашого дослідження обмежимося визначенням, яке, на наш погляд, дозволяє інтерпретувати облікову політику підприємства.

Політика – мистецтво упорядкування, управління; будь-яка цілеспрямована діяльність з досягнення певної мети [10]. Політика – організаційна і контрольно-регулятивна сфера суспільства, основана в системі інших таких самих сфер: економічної, ідеологічної, правової, культурної тощо [11].

Кожне підприємство як суб'єкт господарювання формулює свої цілі і обирає засоби для їх реалізації, тобто формує свою політику, зокрема політику оплати праці, кадрову, дивідендну, цінову, кредитну, фінансову, амортизаційну, облікову тощо. Отже, облікова політика – це складова політики підприємства, це діяльність направлена на створення умов здійснення облікового процесу, це сукупність дій з упорядкування та управління, це організаційна і контрольно-регулятивна сфера облікової діяльності.

Підсумовуючи сказане, даємо наступне трактування облікової політики. Облікова політика – цілеспрямована організаційно-управлінська діяльність, пов'язана з формуванням облікового порядку (чіткої організації бухгалтерського обліку, з дотриманням встановлених правил обліку). Тут, облікові правила – форма нормативно-правового акту, яким, на основі загальноприйнятих принципів та методів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, встановлюються процедурні норми, що визначають порядок здійснення облікової діяльності.

Далі розглянемо, як співвідносяться між собою облікова політика та бухгалтерський облік і, зокрема, така його складова, як організація бухгалтерського обліку. Іншими словами, дамо відповідь: чи є облікова політика складовою організації бухгалтерського обліку, чи навпаки.

Так, у статті «Співвідношення організації бухгалтерського обліку та облікової політики» автор вказує на те, що серед українських та зарубіжних вчених існують різні підходи щодо співвідношення організації бухгалтерського обліку та облікової політики. Виходячи із Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», організація бухгалтерського обліку на підприємстві передбачає визначення облікової політики підприємства. Вказаного підходу до організації бухгалтерського обліку притримуються М.Т.Білуха, С.Ф.Голов, С.М.Деньга, В.П.Завгородній, А.М.Кузьмінський, О.В.Лишиленко, В.Ф.Палій, Г.О.Партин, В.Я.Соколов, В.В.Сопко, Р.Л.Хом'як та інші. Разом з тим, в економічній літературі існує протилежний підхід, що передбачає включення до облікової політики елементів організації бухгалтерського обліку та підтримується такими вітчизняними науковцями, як Ф.Ф.Бутинець, Б.І.Валуєв, В.В.Гливенко, М.В.Кужельний, В.С.Лень, В.Г.Лінник, Н.М.Малюга, М.С.Пушкар, В.Г.Швець, а також російськими науковцями: Р.А.Алборов, С.А.Ніколаєва, Н.М.Селезньова, І.П.Скоблева [12].

На наш погляд, таке твердження щодо прихильників того чи іншого підходу є досить дискусійним, але з автором можна погодитись про те, що існує певна невизначеність у питанні співвідношення облікової політики підприємства та організації бухгалтерського обліку. Тому, спочатку спробуємо дати відповідь на питання, що первинне: бухгалтерський облік чи облікова політика.

Загальновідомо, що бухгалтерський облік як вид управлінської діяльності, виконує, перш за все, облікову функцію – забезпечує систему управління економікою повною, достовірною і об'єктивною інформацією. Щоб інформація бухгалтерського обліку відповідала перерахованим вимогам, необхідно бухгалтерську діяльність досить жорстко регулювати, щоб вона здійснювалась в межах дозволеного і за встановленими правилами. Регулюється бухгалтерський облік нормативно-правовими актами – законами, положеннями, порядками, стандартами, інструкціями, планами, указами, розпорядженнями, роз'ясненнями, листами тощо. При всьому цьому різноманітті нормативно-правових документів, неможливо врахувати і відрегулювати на законодавчому рівні всі питання, що стосуються обліку господарської діяльності конкретного підприємства і, в першу чергу, це стосується управлінського обліку. Крім того, в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку існує з окремих питань обліку альтернативний підхід (способи нарахування амортизації, оцінки вибуття запасів, створення резерву сумнівної заборгованості тощо). Отже, для кожного господарюючого суб'єкта необхідно розробити внутрішній нормативний документ, яким установити на основі діючих нормативно-правових актів з урахуванням специфіки підприємства облікові правила, тобто розробити так звану «облікову конституцію підприємства» (лат. *constitutio* – установлення, устрій, улаштування, порядок) у формі розпорядження чи наказу про облікову політику підприємства [13].

Наказ про облікову політику підприємства є результатом системної роботи керівництва та відповідних фахівців підприємства по його розробці та впровадженню. Іншими словами, облікова політика підприємства є специфічним видом діяльності з улаштування, тобто організації бухгалтерського обліку.

На рівні підприємства не виникає ніяких протиріч щодо розуміння облікової політики як складової організації бухгалтерського обліку. Проблема виникає лише тоді, коли облікову політику розглядають на загальнодержавному рівні. На цьому рівні бухгалтерський облік сприймається як інструмент впровадження

облікової політики держави, тобто облікова політика як обліково-управлінський механізм містить чітко виражений організаційний аспект і складається враження, що бухгалтерський облік разом з його організацією є підпорядкованим обліковій політиці, що, на наш погляд, не зовсім коректно, так як порівнюються дещо різні поняття. Бухгалтерський облік функціонально поряд з прогнозуванням, плануванням, фінансуванням, регулюванням, економічним аналізом, контролем та іншими підсистемами складає загальну систему управління економікою на рівні держави, галузі, підприємства.

Облікова політика підприємства, за аналогією з бюджетною, фінансовою, дивідендною, дисконтною, амортизаційною, кредитною та іншою, є сукупністю вибраних підприємством способів ведення бухгалтерського обліку: первинного спостереження, вартісного вимірювання, поточної систематизації, підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності. Тобто сфера її застосування обмежена бухгалтерським обліком і до системи управління економікою вона має опосередковане відношення.

Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та облікової політики, на наш погляд, можна представити наступним чином: так як облікова політика створює для бухгалтерського обліку організаційні передумови (забезпечення), то це означає, що вона є об'єктом бухгалтерського обліку, з іншого боку, варіантність (альтернативність) організації бухгалтерського обліку робить можливим його віднесення до об'єктів облікової політики. Таке співвідношення пояснюється економічною природою поняття «облікова політика», яке одночасно містить обліковий та управлінський аспекти (рис. 1).

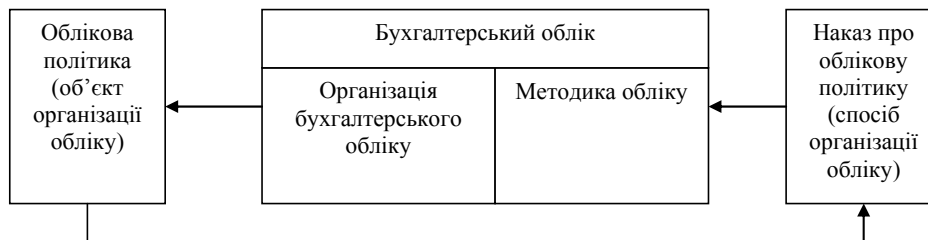


Рис. 1 Взаємозв'язок бухгалтерського обліку і облікової політики

Висновок наступний: облікова політика в більшій мірі є складовою бухгалтерського обліку, а отже і організації бухгалтерського обліку, ніж навпаки. Вважаємо, що облікова політика підприємства є об'єктом організації бухгалтерського обліку, а наказ про облікову політику підприємства - способом організації бухгалтерського обліку.

Література

1. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 28.12.1994 р. № 334/94- ВР (у редакції Закону № 1829-III від 22.06.2000) // Податок на прибуток: нормативне забезпечення: Збірник систематизованого законодавства. – 2009. – Випуск 1. – С. 10-65.
2. Білуха М.Т. Курс аудиту / Білуха М.Т. – К. : Вища школа – Знання, 1998. – 574 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: Підруч. для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закл. / За ред. Ф. Ф. Бутиця. — 3-є вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП "Рута", 2002. — 592 с.
4. Безруких П.С. Бухгалтерский учет: Учебник // Под ред. П.С. Безруких. – М.: Высшая школа, 1999. – 563 с.
5. Кужельний М. В. Теорія бух обліку : [підручник] / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
6. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / Швець В.Г. — К. : Знання, 2004. — 447 с.
7. Автореф. дис..... канд. екон. наук: 08.06.04 / Т.В. Барановська; Нац. аграр. ун-т. — К., 2005. — 21 с.
8. Ловінська Л. Г. Про національну облікову політику в Україні / Л.Г.Ловінська // Економіка України: політико-економічний журнал. – 2006. – № 4. – С. 22-29.
9. Автореф. Дис.... канд. екон. наук: 08.06.04 / С.М. Міщенко; Нац. аграр. ун-т. — К., 2004. — 21 с.
10. Введение в политологию // www.vusnet.ru/biblio/archive
11. Политический глоссарий // www.conflicts.org
12. Прохар Н.В. Співвідношення організації бухгалтерського обліку та облікової політики/ Н.В. Прохар // www.rusnauka.com/NPM_2006/Economics/
13. Вікіпедія. Конституція // www.uk.wikipedia.org/wiki/

Надійшла 04.12.2009