

## До питання про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві

**Романова О.В.**

старший викладач

Дніпропетровського національного університету  
імені Олеся Гончара

**Калюжний Г.О.**

студент

Дніпропетровського національного університету  
імені Олеся Гончара

Стаття присвячена критичному аналізу аспектів облікової політики як елементу цілісної системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Узагальнено думки науковців щодо сутності поняття «облікова політика», підходів до формування облікової політики підприємства. Проаналізовано сучасні вимоги до документальної форми вираження облікової політики підприємства, надано пропозиції щодо її удосконалення.

**Ключові слова:** облікова політика, організація бухгалтерського обліку, наказ про облікову політику, бухгалтерський прибуток, витрати на податок на прибуток, податкові різниці.

Романова О.В., Калюжний Г.А. К ВОПРОСУ ОБ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

Статья посвящена критическому анализу аспектов учётной политики как элемента целостной системы бухгалтерского учёта на предприятии. Обобщены мысли научных деятелей по поводу сущности понятия «учётная политика», подходов к формированию учётной политики предприятия. Проанализированы современные требования к документальной форме выражения учётной политики предприятия, внесены предложения по поводу её усовершенствования.

**Ключевые слова:** учётная политика, организация бухгалтерского учёта, приказ об учётной политике, бухгалтерская прибыль, расходы на налог на прибыль, налоговые разницы.

Romanova O.V., Kaliuzhnyi H.O. TO QUESTION OF ORGANIZATION OF ACCOUNTING IN ENTERPRISES

The article is devoted to the critical analysis of the accounting policies as part of an integrated accounting system for the enterprise. Summarizes the views of academics on the essence of the concept of "accounting policies" approaches to the formation of the company's accounting policies. Analyzed the modern requirements to the documentary form of expression of the enterprise's accounting policies and made proposals concerning its improvement.

**Keywords:** accounting policies, accounting organization, order of the accounting policy, accounting profit to the income tax expense, tax differences.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Одним із ключових способів покращення організації бухгалтерського обліку сьогодні є його орієнтація на міжнародні стандарти фінансової звітності. Ведення бухгалтерського обліку на підприємстві і формування звітності повинні здійснюватися за встановленими правилами, виконання яких забезпечить максимальний ефект господарювання в межах чинного законодавства. Під ефектом ми розуміємо своєчасне створення достовірної та корисної фінансової та управлінської інформації, яка дає змогу суб'єкту господарювання оперативно реагувати на зміни, які відбуваються у зовнішньому середовищі функціонування підприємства, не порушуючи діючих законодавчих норм і правил та не завдаючи шкоди власному бізнесу

через надмірні витрати на податок на прибуток чи втрати, пов'язані з неналежним виконанням податкових зобов'язань. Тому суб'єкти господарювання розробляють власну облікову політику. Правильно складена облікова політика є одним з передових способів управління діяльністю фірми та оптимізації її оподаткування, з одного боку, і реалізації принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, зокрема обачності, послідовності, превалювання сутності над формою, з іншого боку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивченням питань організації обліку, зокрема облікової політики, займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як, зокрема, Ф.Ф. Бутинець, М.Ю. Карпушенко, В.А. Кулик, С.В. Кучер, В.М. Пархоменко, Н.Н. Макарова.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Головними завданнями написання статті є дослідження сутності поняття «облікова політика на підприємстві», підходів до формування облікової політики підприємства, а також розробка пропозицій щодо удосконалення документальної форми її вираження – наказу про облікову політику підприємства для підвищення ефективності діяльності підприємства в сфері оподаткування.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Поняття облікової політики (accounting policies) у такому розумінні, як «конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів» [1], з'явилося внаслідок прийняття та поширення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

В українському бухгалтерському обліку це поняття слід розуміти в значенні Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», тобто як «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [2].

Проте в науковій літературі існують різні підходи до визначення поняття облікової політики. Згідно з першим облікову політику розглядають як сукупність дій. «Облікова політика – це прийнята підприємством сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності підприємства» [3, с. 878].

Другий підхід розглядає облікову політику як метод обліку. За визначенням авторів підручника «Організація бухгалтерського обліку» за редакцією професора Ф.Ф. Бутинця, «політика обліку – це сфера нормалізації обліку через певні правила, стандарти, методологічні норми з метою визначення загальних і докладних принципів функціонування обліку в даній країні або на міжнародному рівні на певний період» [4, с. 48]. Автори зазначеного підручника звертають увагу на існування різних рівнів формування облікової політики:

– макрополітика обліку як сфера діяльності державних і міжнародних органів та інститутів, спрямована на стандартизацію та гармонізацію бухгалтерського обліку;

– мікрополітика обліку, що належить до компетенції керівника підприємства щодо формування фінансових звітів відповідно до цілей власника підприємства в рамках

обов'язкових, але альтернативних правил і процедур, визначених на макрорівні управління обліком.

Отже, науковці облікову політику у широкому розумінні визначають як ефективний інструмент управління обліком [5, с. 152], а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку), яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя [4]. Облікова політика – це основа побудови та стандартизації обліку для цілей оподаткування прибутку та ефективності діяльності, обґрунтування нестандартних варіантів обліку активів та зобов'язань, доходів та витрат з метою узгодження норм бухгалтерського і податкового законодавства.

Облікова політика повинна розроблюватися самостійно на кожному підприємстві незалежно від форми власності та організаційно-правової форми господарювання [2]. Вид економічної діяльності, нормативно-правова та організаційна структура підприємства, обсяги виробництва, наявність бухгалтерських кваліфікованих кадрів суттєво впливають на положення облікової політики підприємства. Вона обирається і обґрунтовується економічними, юридичними і бухгалтерськими службами підприємства, оформлюється відповідним організаційно-розпорядчим документом (наказом про облікову політику) і затверджується керівником відповідно до установчих документів. Необхідність затвердження наказу про облікову політику для всіх юридичних осіб встановлено на нормативному рівні.

Основними методологічними елементами облікової політики, згідно з Наказом Міністерства фінансів України [6], є межа істотності, методи оцінки вибуття запасів; періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів; порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат тощо. Їх перелік кожне підприємство обирає самостійно та визначає в розпорядчому документі – наказі про облікову політику.

Формування облікової політики підприємства є досить складним процесом. Н.Н. Макарова визначила етапи формування облікової політики підприємства, виходячи з реальних умов господарювання та принципів бухгалтерського обліку та оподаткування (табл. 1).

Кожний етап має свої характерні риси, але найбільш важливим, на наш погляд, є проєктний етап, в межах якого необхідно визначитися саме з тими методологічними елементами облікової політики, які дають змогу

отримати максимальний результат від функціонування системи бухгалтерського, податкового обліку, договірної та зарплатно-кадрової політики підприємства.

Облікова політика підприємства є елементом цілісної системи бухгалтерського обліку. Тому вона повинна охоплювати всі аспекти обліку, а саме методичний, технічний та організаційний.

Методичний аспект облікової політики визначає методи оцінки об'єктів обліку, порядок їх реєстрації для формування фінансових результатів та оцінки фінансового стану підприємства [7, с. 91]. Формуючи власну облікову політику, підприємство повинно розкрити методи оцінки та обліку. Ці методи повинні бути застосованими під час складання річного фінансового звіту підприємства. Правильна та ефективна організація системи бухгалтерського обліку залежить від цього аспекту, відповідно, його розробка є важливим моментом у формуванні облікової політики.

Методичний аспект облікової політики – це вибір найефективнішого ефективного варіанту із сукупності можливих методів обліку щодо порядку нарахування амортизації, оцінки матеріально-виробничих запасів, власного капіталу, випуску продукції та витрат на її виробництво, переліку резервів, видатків та платежів, оцінки кредиторської заборгованості, визначення виручки від продажу продукції, які відповідають умовам конкретного підприємства.

Технічний аспект облікової політики охоплює робочі засоби реалізації методичного

аспекту. Він передбачає розроблення та затвердження робочого плану рахунків бухгалтерського обліку на основі загальноприйнятого плану рахунків; форм первинних облікових документів у тих випадках, коли для оформлення деяких господарських операцій не передбачені стандартизовані форми; форм внутрішньої бухгалтерської звітності; форми бухгалтерського обліку; порядку проведення інвентаризації; правил документообігу та технології обробки облікової інформації [8, с. 59]. Ключовим елементом облікової техніки є технологія обробки облікової інформації. Завдяки стрімкому розвитку комп'ютерних технологій підприємства використовують автоматизовані систем обробки облікової інформації.

Організаційний аспект облікової політики охоплює положення, які необхідні для організації роботи облікового апарату підприємства: вибір форми організації бухгалтерського обліку, виду і типу облікового апарату та розробка системи внутрішнього контролю за господарськими операціями.

Важливим пунктом реалізації методологічного аспекту організації бухгалтерського обліку є те, що обрані методики обліку на підприємстві повинні бути закріплені в наказі про облікову політику підприємства. Наказ про облікову політику – це внутрішній документ підприємства, у якому розкриваються як методичні, так і техніко-організаційні питання ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Він встановлює вибір правил ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності з багатьох варіантів, що дозволені національ-

Таблиця 1

#### Етапи формування облікової політики підприємства [5]

Етап	Характеристика етапу
Експертний	Здійснення комплексної експертизи фінансово-господарської діяльності підприємства, яка охоплює організаційну, юридичну, фінансову та комерційну. В межах цього підходу повинна бути проведена експертиза систем ведення бухгалтерського обліку, податкового обліку, документообігу; стану системи внутрішнього контролю; укладених договорів.
Проектний	Формування облікової політики починається з розроблення і обґрунтування рішень з використання та зміни використовуваних способів обліку на принципово нові. На основі експертного висновку необхідно сформулювати рекомендації практичної реалізації проектного підходу: приведення системи бухгалтерського обліку в повну відповідність із законодавством та договірними відносинами підприємства.
Адекватний	Визначення відповідності встановленим правилам визнання, розкриття інформації про зміни в бухгалтерській звітності, відображених в проекті облікової політики. Зміною оціночного значення є коректування вартості активу. Коректування здійснюють, виходячи з оцінки фактичного стану справ на підприємстві, очікуваних прибутків.
Контрольний	Метою цього етапу є вирішення проблем, які виникли в ході запровадження нового порядку обліку.

ними або міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та звітності, чітко прописує ті, якими користується підприємство у своїй діяльності; цей вибір підтверджують своїми підписами керівник підприємства та головний бухгалтер.

Наказ про облікову політику є визначальним документом для організації бухгалтерського обліку на підприємстві та орієнтиром для працівників бухгалтерії під час відтворення господарських операцій, тому він повинен у повному обсязі охоплювати особливості конкретного підприємства, відображати організацію ведення обліку та створення звітності на підприємстві. Форма і зміст наказу про облікову політику підприємства не регламентуються на законодавчому рівні, а отже, розробляються кожним підприємством на свій власний розсуд. Як правило, наказ містить такі розділи:

- 1) нормативи та методичні принципи ведення бухгалтерського обліку;
- 2) техніка бухгалтерського обліку;
- 3) організація бухгалтерського обліку [9, с. 15].

В першому можуть міститися такі пункти, як нормативна база, яка регулює процес ведення бухгалтерського обліку та складання звітності; межі істотності та операційного циклу; порядок оцінки необоротних активів; порядок нарахування амортизації; методи оцінки запасів та витрат; види резервів [10, с. 154].

Другий розділ затверджує використовуваний план рахунків бухгалтерського обліку; форми обліку на підприємстві; порядок ведення документації; форми бухгалтерських документів (якщо не передбачені стандартизовані форми); порядок проведення інвентаризації; порядок складання звітності тощо [10, с. 156].

Третій розділ пов'язаний з безпосередньою організацією бухгалтерського обліку: визначається організаційна структура бухгалтерії; встановлюється відповідальність за організацію бухгалтерського обліку; порядок призначення та звільнення головного бухгалтера та працівників бухгалтерії тощо [10, с. 157].

Наказ про облікову політику видається в перший робочий день нового року і діє до закінчення календарного року [7, с. 8]. Проводити зміни в змісті наказу про облікову політику протягом поточного періоду заборонено.

Згідно з П(С)БО 6 облікова політика може змінюватись лише у декількох випадках, а саме коли:

- 1) на підприємстві змінюються статутні вимоги;

- 2) змінюються вимоги органу, який затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку;

- 3) зміни в обліковій політиці забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності [11].

Зазвичай облікова політика змінюється, коли на законодавчому рівні затверджуються нові норми, які стосуються окремих об'єктів бухгалтерського обліку; коли відбуваються суттєві структурні та організаційні зміни (реорганізація, зміна власника тощо). Та у будь-якому разі зміна облікової політики повинна бути обґрунтована системою методів та прийомів оцінки результативності розробленої облікової політики.

Згідно з пп. 134.1.1 ст. 134 ПКУ [12] об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається відповідно до правил бухгалтерського обліку, який коригується на встановлені Податковим кодексом різниці. За висновком С.В. Кучера, «підприємство при плануванні очікуваних розмірів податку на прибуток може обрати будь-який варіант з наданих податкових законодавством альтернатив. <...> одні альтернативи приводять до максимізації розмірів бази оподаткування податком на прибуток, інші – до отримання мінімальних розмірів бази оподаткування» [13, с. 153], які «умовно <...> поділено на дві групи: варіативні складові доходів та витрат, які чітко визначені Податковим кодексом України, та варіативні складові доходів та витрат, які дозволені Податковим кодексом України за умов регулювання них в обліковій політиці підприємства» [13, с. 153].

Приймаючи рішення про вибір із дозволених альтернатив облікової політики, необхідно враховувати параметри, в рамках яких економічний суб'єкт вирішує ключові питання щодо узгодженості цілей облікової політики економічного суб'єкта з бухгалтерським і податковим законодавством, з його економічним потенціалом, допустимим рівнем ризику, пов'язаного з реалізацією облікової політики та економічною ефективністю певних методів облікової політики [14, с. 16].

Важливим аспектом забезпечення реалізації облікової політики є параметри щодо оцінки її результативності. Визначити результативність розробленої облікової політики підприємства та обґрунтувати необхідність її зміни можна за трьома показниками, які характеризують рівень податкового навантаження підприємства податком на прибуток та ефективність діяльності підприємства: бухгалтерський прибуток до оподаткування, витрати на податок на прибуток та податкові різниці.



Під час прийняття наказу про облікову політику або внесення змін та доповнень до наявного слід орієнтуватися на аналітичні висновки щодо можливих наслідків обрання варіативних складових обліку доходів та витрат на ефективність господарської діяльності підприємства відповідно до його стратегічних і тактичних цілей. З метою формування ефективної облікової політики пропонуємо доповнити методологічний розділ наказу про облікову політику аналітичною довідкою щодо статей фінансової та податкової звітності з урахуванням варіації зазначених показників залежно від ступеня впливу на них відповідних елементів облікової політики.

**Висновки з цього дослідження.** Отже, кожне підприємство має можливість самостійно формувати та реально виконувати доцільну економічно обґрунтовану залежно від специфіки діяльності суб'єкта господарювання облікову політику.

Облікова політика є планом роботи на один календарний рік не лише фінансових та бухгалтерських служб, але й усього підприємства загалом. Облікова політика охоплює мето-

дичний, технічний та організаційний аспекти. Кожний з них розкриває певний бік облікової політики. Документально облікова політика відображається в Наказі про облікову політику підприємства.

Таким чином, можна сказати, що облікова політика підприємства – це закріплена внутрішньою документацією сукупність принципів, методів, правил ведення обліку, які повинні відповідати діючому законодавству в сфері бухгалтерського обліку, оподаткування та договірній політиці підприємства, а також сприяти отриманню максимального ефекту від роботи системи обліку.

Через те, що бухгалтерський облік є динамічною системою, що постійно розвивається та пристосовується до інтересів різних груп користувачів звітності щодо оптимізації оподаткування та прийняття управлінських рішень щодо перерозподілу фінансових ресурсів на мікро- і макrorівнях економіки, вивчення облікової політики як інструмента для зниження податкового навантаження потребує подальших поглиблених аналітичних досліджень.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8) «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» від 1 січня 2012 року // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020).
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Справочник бухгалтера и аудитора / под ред. Е.А. Мизиковского. – М.: Юристъ, 2001. – 992 с.
4. Організація бухгалтерського обліку: [навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / [Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова]. – Житомир: Рута, 2005. – 576 с.
5. Макарова Н.Н. Современные концепции формирования учётной политики для целей бухгалтерского учёта: [монография] / Н.Н. Макарова. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 152 с.
6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13>.
7. Бухгалтерский учёт: [учебник для студентов вузов] / [Ю.А. Бабаев, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин]; под ред. Ю.А. Бабаева, И.П. Комиссаровой. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 527 с.
8. Проскуровская Ю.И. Бухгалтерское дело: курс лекций / Ю.И. Проскуровская. – М.: Омега-Л, 2006. – 219 с.
9. Карпушенко М.Ю. Облікова політика підприємства / М.Ю. Карпушенко. – Х.: ХНАМГ, 2011. – 55 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eprints.kname.edu.ua/22680/1/2010%20печ.214Л%20КЛ%20Облікова%20політика.pdf>.
10. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів] / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 608 с.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене Наказом Мінфіну України від 28 травня 1999 року № 137 // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.
12. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Офіційний сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

13. Кучер С.В. Економічний аналіз для цілей оподаткування як інструмент розробки облікової політики підприємства / С.В. Кучер // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки» – 2014. – № 6. – С. 152–155.

14. Макарова Н.Н. Концепции формирования учетной политики экономических субъектов: автореф. дисс. ... докт. экон. наук / Н.Н. Макарова // Йошкар-Ола, 2011. – 34 с.