

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-62-135>

УДК 657.1

ЗМІНИ В ОБЛІКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ТА В ОБЛІКОВИХ ОЦІНКАХ

CHANGES IN ACCOUNTING POLICIES AND ACCOUNTING ESTIMATES

Кругла Марина Миколаївнакандидат економічних наук, доцент,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6268-7635>**Kruhla Maryna**

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

У статті розглянуто сутність та функції, які вирішує облікова політика для організації та методики обліку на підприємстві. Здійснено дослідження ролі облікової політики у формуванні інформаційного забезпечення системи управління та завдань, які на неї покладаються. Відслідковування чинності, актуальності та дієвості елементів облікової політики є запорукою якості показників звітності підприємства. Автором представлено групування елементів облікової політики за їх впливом на фінансові результати та фінансовий стан підприємства з метою акцентування уваги на найвпливовіших з них. Динамічний сучасний світ бізнесу постійно формує умови, що потребують перегляду чи внесення змін до облікової політики. Розглянуті випадки, що зумовлюють зміни в обліковій політиці та зміни облікових оцінок, встановлена практична необхідність відображення змін елементів в наказі про облікову політику підприємства.

Ключові слова: облікова політика, облікова оцінка, зміни в обліковій політиці, зміни облікових оцінок, облік, звітність.

The article examines the essence and functions of the accounting policy for the organization and methods of accounting at the enterprise. A study of the role of accounting policy in the formation of information support of the enterprise management system and the tasks assigned to it was carried out. It is noted that the accounting policy should ensure full reflection in the financial statements of assets, liabilities, equity, all facts of economic life, based on their economic essence, and not only their legal form. Therefore, monitoring the validity, relevance and effectiveness of accounting policy elements is a guarantee of the quality of the company's reporting indicators. The author presents the grouping of accounting policy elements according to their influence on the financial results and financial condition of the enterprise with the aim of focusing attention on the most influential of them. The dynamic modern world of business permanently creates conditions that require revision or changes to the accounting policy. The article considers the cases that lead to changes in the accounting policy and changes in accounting estimates, as well as the practical necessity of reflecting changes in elements in the order on the accounting policy of the enterprise is established. The peculiarities of making changes to the accounting policy in a prospective and retrospective way are revealed. The application of the retrospective approach makes it necessary to recalculate all past transactions and events as if they were reflected in accounting and financial statements from the very beginning in accordance with the new accounting policy. The impact of the change in accounting policy on the events and operations of past periods is reflected by adjusting the balance of retained earnings at the beginning of the reporting year. If the amount of adjustment of retained earnings at the beginning of the reporting year cannot be reliably determined, then the accounting policy for such events and operations will be applied prospectively without adjustments and changes in past periods. The change in accounting estimates is applied only prospectively, without making corrections to last year's reporting by including the result of the change in accounting estimates in the Statement of Financial Results in the period when the change took place.

Keywords: accounting policy, accounting estimate, changes in accounting policy, changes in accounting estimates, accounting, reporting.

Постановка проблеми. Роль облікової політики як регулятора організації і методики ведення обліку та складання звітності на

локальному рівні, безумовно, є визначальною. Облікова політика диктує організаційно-методичні підходи до облікового відобра-

ження господарських процесів підприємства на довгостроковий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій управління підприємством, створює передумови вчасного та оперативного реагування на зміни зовнішнього і внутрішнього середовища, ефективно пристосовуючи їх під потреби підприємства. Час від часу внаслідок зміни законодавчих актів, статутних умов чи дії інших факторів бізнесу, положення облікової політики втрачають свою силу й потребують перегляду та змін.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Враховуючи значне місце облікової політики з системі інформаційного забезпечення управління підприємством, питання оптимізації підходів до формування та внесення змін до облікової політики постійно знаходяться в полі інтересів науковців та практиків. Їх досліджували Вакун О., Грабчук І., Коваль Л., Ляхович Г., Миронова Ю., Сіроштан І. та багато інших.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Зміна економічної ситуації в Україні і світі, яка зумовлена російською військовою агресією, зумовила трансформацію сфер, напрямків та умов ведення бізнесу. Ці явища визначають потребу актуалізації облікової політики для підприємств в умовах сьогодення.

Формулювання цілей статті. Мета статті – сформулювати підходи до розуміння об'єктивної необхідності змін облікової політики та облікових оцінок і узагальнити механізми їх трансформації під потреби підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності українських підприємств базується на основі принципів бухгалтерського обліку, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. Одним із принципів бухгалтерського обліку є «послідовність», що передбачає постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Відповідно до п. 4 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» таке послідовне дотримання обраної облікової політики формує передумови методичної єдності та зіставності інформації фінансової звітності підприємства за поточний чи попередні звітні періоди [2].

Облікова політика відіграє важливу роль у забезпеченні надійності, точності та достовірності фінансового обліку і звітності підприємства та їх відповідності вимогам стандар-

тів і законодавства. Вона не тільки визначає організаційні і методичні положення щодо ведення обліку і складання звітності, а й, водночас, враховуючи особливості конкретного підприємства, вид його діяльності, стратегічні цілі, виконує ряд регулюючих та контрольних завдань, серед яких:

- служить інструментом управління доходами, витратами, фінансовими результатами та фінансовим станом підприємства;
- дозволяє оптимізувати податкове навантаження на підприємство;
- встановлює правила та процедури для забезпечення ефективного внутрішнього контролю з метою запобігання помилкам, шахрайству та іншим проблемам;
- сприяє усуненню протиріч та неузгодженостей між нормативними актами з бухгалтерського обліку і оподаткування та практикою обліку;
- створює передумови для уніфікації облікових процедур для зниження трудомісткості їх здійснення.

Відповідно до п. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно визначає за погодженням з власником або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства [1].

При розробці облікової політики підприємство повинно розглядати всі теоретично можливі варіанти обліку з урахуванням господарських операцій та подій, які мають місце в його діяльності або плануються в найближчому майбутньому. Кожне підприємство встановлює облікову політику самостійно, виходячи із своєї структури, галузі та інших особливостей діяльності. Як зазначає Коваль Л. [3], при формуванні облікової політики слід витримати одну найважливішу умову – її єдність.

Таким чином, облікова політика, з одного боку, повинна формувати інформаційне забезпечення, яке відповідає запитам і потребам системи управління, а з іншого – відповідати нормативним регламентам щодо його елементів, визначених законодавством. Керівництво підприємства повинно усвідомлювати важливість облікової політики та розуміти механізми впливу її елементів на показники фінансового стану й результатів діяльності та варіанти внесення змін, зумовлених динамічністю зовнішнього середовища й об'єктивними змінами на підприємстві.

Елементи облікової політики, які рекомендовані до визначення на підприємстві, наве-

дені в Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [4]. В документі зазначається, що у розпорядчому документі про облікову політику наводяться принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш, ніж один їх варіант оцінки; методи розподілу витрат між різними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки обліку до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

Значення обраних елементів облікової політики є різним. Деякі з них впливають лише на здійснювані облікові процедури, а інші безпосередньо визначають фінансові результати. З урахуванням суттєвості впливу облікової політики на фінансові результати та показники фінансової звітності елементи облікової політики доцільно класифікувати. На рис.1 наведені класифікаційні групи та відповідні приклади елементів облікової політики. Це елементи облікової політики без впливу на фінансові результати та фінансовий стан; елементи з невизначеним впливом на фінансові результати підприємства та фінансовий стан; елементи з ймовірним впливом на фінансові результати підприємства та фінансовий стан. Розглянемо приклади за кожною із групувальних ознак.

Зокрема, визнання об'єкта обліку основних засобів (у вигляді закінченого пристрою з усіма пристосуваннями; конструктивно відокремленого предмета, що може виконувати певні самостійні функції або іншого активу, що відповідає критеріям основних засобів, згідно НП(С)БО 7) чи об'єкта обліку запасів (найменування або однорідна група (вид) запасів, визначених НП(С)БО 9) впливає лише на їх аналітичне групування в системі рахунків та не змінює значення фінансових результатів й не впливає на фінансовий стан підприємства. Такі ж облікові наслідки матиме вибір методу складання Звіту про рух грошових коштів (прямого чи непрямого).

Обрані статті калькуляції собівартості продукції, робіт, послуг; поділ витрат на постійні та змінні; вибір методу обліку витрат – ці складові системи обліку витрат через перегрупування витрат можуть зміщувати акценти включення чи не включення витрат до собівартості за певними видами продукції. Вплив на загальний фінансовий результат носить індивідуальний невизначений характер.

Тривалість операційного циклу, яка визначає час, необхідний для перетворення оборотних коштів у продукцію (роботи, послуги, товар), а далі знову в грошові кошти з приростом через продаж продукції (робіт, послуг, товарів), в певних випадках, може впливати на показники фінансової звітності і фінансового стану підприємства. Тривалий операційний

| Сутність облікової політики | Групувальна ознака елементів облікової політики | Приклади елементів облікової політики |
|---|--|--|
| сукупність можливих варіантів обліку господарських операцій та подій, які здійснюються на підприємстві або плануються в найближчому майбутньому | елементи облікової політики без впливу на показники фінансової звітності | -об'єкт обліку запасів; -об'єкт обліку основних засобів; -метод розрахунку показників Звіту про рух грошових коштів; -перелік створюваних резервів тощо |
| | елементи облікової політики з невизначеним впливом на показники фінансової звітності | - статті калькуляції собівартості продукції, робіт, послуг; - віднесення витрат на постійні та змінні; - вибір методу обліку витрат; - тривалість операційного циклу. |
| | елементи облікової політики з ймовірним впливом на показники фінансової звітності | - методи оцінки вибуття запасів; - методи амортизації основних засобів; - методи формування резерву сумнівних боргів |

Рис. 1. Групування елементів облікової політики підприємства за впливом на фінансові результати

цикл зумовлює особливості в частині управління заборгованостями і ліквідністю підприємства та формування резервів, зокрема, резерву сумнівних боргів. Обраний підприємством підхід до формування резерву, як відомо, відображається в обліковій політиці і визначає чисту дебіторську заборгованість за товари, роботи і послуги. Безпосередньо вибір методу формування резерву сумнівних боргів, а також метод амортизації основних засобів, оцінки вибуття запасів – елементи з ймовірним впливом на фінансові показники звітності підприємства. Таким чином, розуміння міри впливу елемента облікової політики на фінансові результати визначає актуалізацію положень Наказу про облікову політику підприємства.

Сучасний світ створює великі можливості і виклики для суб'єктів підприємництва та вимагає від них гнучкості, інноваційності та ефективного управління, щоб протистояти змінам та досягти успіху в бізнесі. Серед цих факторів – зростання або зміна бізнес-моделі, впровадження нових технологій для автоматизації процесів, зовнішні зміни.

Не розділяємо думку Миронової Ю. та Сіроштан І. щодо необхідності удосконалення національних стандартів обліку в частині формування і оприлюднення облікової політики, розроблення та затвердження єдиної структури та типової форми наказу про облікову політику для всіх підприємств [5]. Система обліку на підприємстві є реакцією на комплексний набір факторів, які впливають на його діяльність і залежить від конкретних обставин та потреб підприємства. Оскільки облікова система грає важливу роль у веденні бізнесу, а її ефективність визначається здатністю підприємства адаптуватися до змін умов та використовувати облікову інформацію для прийняття обґрунтованих рішень, надзвичайно важливим є розуміння необхідності внесення змін, доповнень до регулятивного документу

щодо облікової політики на рівні підприємства (рис. 2).

Випадки зміни облікової політики визначаються НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [6]. Згідно положень стандарту вона може змінюватися тільки якщо:

- змінюються статутні вимоги;
- змінюються вимоги органу, який затверджує національні положення стандарти бухгалтерського обліку;
- у випадках, якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій фінансовій звітності.

При цьому, згідно п. 10 НП(С)БО 6 [6] не всі обставини розглядаються як зміна облікової політики. Зокрема, не розглядаються як зміна облікової політики:

- операції, що відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- операції, які не відбувалися раніше, тобто проводяться вперше в діяльності підприємства.

Чинними нормативними документами, які регулюють облікові питання не встановлено періодичність та строки, протягом яких необхідно внести зміни чи доповнення до Наказу про облікову політику. Як правило, зміни варто робити з початку нового звітного періоду – року або з дати введення в дію нормативного акту. Враховуючи особливості здійснення господарської діяльності, зміни до облікової політики дозволено вносити й протягом року. Визначені зміни застосовуються з дати видання наказу або з дати набрання чинності змін в наказі про їх внесення.

Необхідність видання нового наказу про облікову політику залежить від істотності внесених змін, що впливають на зміст облікової політики. При значній їх кількості варто сформулювати наказ про облікову політику в новій редакції, як рекомендовано в п. 3.4 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства[4], при незначній – уточнити

| Облікова політика підприємства | | |
|---|---|--|
| Умови, які зумовлюють необхідність зміни облікової політики | | Умови, які не вважаються зміною облікової політики |
| нормативні | локальні | |
| – змінюються вимоги органу, який затверджує НП(С)БО | – змінюються статутні вимоги на підприємстві; | – здійснення операцій, що відрізняються за змістом від попередніх; |
| | – коли зміни забезпечать достовірне відображення операцій у фінансовій звітності підприємства | – операції проводяться вперше в діяльності підприємства |

Рис. 2. Вплив операцій і змін на облікову політику підприємства

положення чинного наказу. Ці питання вирішуються через професійне судження головного бухгалтера та іншого персоналу, відповідального за формування облікової політики [7].

Для відображення зміни облікової політики законодавство пропонує застосовувати ретроспективний або перспективний методи, причому перевага віддається першому. Ретроспективний метод передбачає застосування облікової політики таким чином, неначе вона застосовувалася на підприємстві завжди, а не з моменту її встановлення. Застосування цього методу зумовлює необхідність обліковувати за новими правилами не тільки поточні чи майбутні операції, але й перерахувати всі минулі операції та події так, ніби їх від самого початку відображали в обліку та фінансової звітності, відповідно до нової облікової політики.

Згідно ст. 12 НП(С)БО 6, вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображається шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року [6]. При цьому, необхідно повторно подати порівняльну інформацію щодо попередніх звітних періодів.

Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року достовірно визначити неможливо, то облікова політика поширюватиметься лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. То ж до таких подій та операцій застосовуватиметься перспективний метод, за яким змінена облікова політика застосовується тільки до майбутніх подій без коригування і змін минулих.

Згідно п. 22 НП(С)БО 6, зміни облікової політики повинні бути обов'язково розкриті в Примітках до фінансової звітності. Зокрема, слід зазначити причини і суть зміни облікової політики; суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення; факт повторного надання порівняльної інформації фінансової звітності або недоцільність її перерахунку.

Інколи поняття облікової політики досить складно відрізнити від облікової оцінки. Нещодавні зміни до п. 3 НП(С)БО 6 наводять уточнення, що облікові оцінки – це грошовий вираз елементів фінансової звітності, які не піддаються безпосередньому спостереженню, а визначається наближено. Оцінка – це визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансової звітності [6].

Прикладами облікових оцінок є оцінка: резерву сумнівних боргів; чистої вартості реалізації одиниці запасів; справедлива вартість активів або зобов'язань; сума нарахованої амортизації об'єкта основних засобів; забезпечення виконання гарантійних зобов'язань; зміна вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів тощо.

Необхідність перегляду облікової оцінки виникає коли:

- змінюються обставини на яких базувалась попередня оцінка або
- отримана додаткова інформація, що впливає на оцінку.

Зміна облікових оцінок не впливає на попередні періоди, тому застосовується перспективно, без внесення виправлень до минулорічної звітності. Результат зміни облікових оцінок включається до Звіту про фінансові результати в тому періоді, коли відбулася зміна, а також в наступних періодах, якщо ця зміна впливає на показники наступних періодів. Якщо через зміни в облікових оцінках змінюються активи, зобов'язання або власний капітал, тоді коригуємо балансову вартість відповідного активу, зобов'язання або власного капіталу в періоді, коли сталися зміни. Зміни, які справляють суттєвий вплив на поточний або майбутні періоди необхідно розкривати в примітках до річної фінансової звітності в довільній формі.

Висновки. Облікова політика є основою для ефективного управління підприємством і захисту інтересів власника бізнесу, оскільки забезпечує інструменти для точного і прозорого ведення обліку, стратегічного планування, контролю витрат і управління ризиками.

Постійні зміни в нормативних документах, необхідність забезпечення прозорості і точності фінансової звітності, перманентне управління змінами у внутрішніх процесах, забезпечення відповідності очікуванням стейкхолдерів та внутрішнім процедурам підприємства потребують від керівництва швидкої здатності адаптуватися до нововведень та забезпечувати безперервне вдосконалення облікової політики підприємства.

Зміна облікової політики і облікових оцінок є складним, але необхідним процесом для забезпечення актуальності та точності фінансової звітності. Цей процес потребує серйозного обґрунтування пертурбацій, їх впровадження, комунікацію і контроль, що в результаті сприятиме досягненню стратегічних цілей підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>
2. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
3. Коваль Л. В. Облікова політика в управлінні підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. № 5. DOI: 10.32702/2307-2105-2019.5.42. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7048>
4. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>
5. Миронова Ю., Сіроштан І. Роль облікової політики в системі управління підприємством. *Економіка і регіон*. 2019. № 4(75). С. 152–157. DOI: [https://doi.org/10.26906/EiR.2019.4\(75\).1869](https://doi.org/10.26906/EiR.2019.4(75).1869)
6. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text>
7. Грабчук І. Л., Ляхович Г. І., Вакун О. В. Формування облікової політики підприємства в умовах цифровізації. *Ефективна економіка*. 2021. № 8. DOI: 10.32702/2307-2105-2021.8.87

REFERENCES:

1. Zakon Ukrainy «Pro bukhhalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini» (1999) [Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine"]. № 996-XIV dated July 16, 1999. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> [in Ukrainian].
2. NP(S)BO 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 07.02.2013. № 73 [NAR(S) 1 "General requirements for financial reporting": Order No. 73 of the Ministry of Finance of Ukraine dated February 07, 2013]. Ministry of Finance of Ukraine. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> [in Ukrainian].
3. Koval L. (2019) Oblikova polityka v upravlinni pidprijemstvom [Accounting policy in management enterprise]. *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 5. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7048> (Accessed 30 May 2024). DOI: 10.32702/2307-2105-2019.5.42
4. Nakaz ministerstva finansiv Ukrainy «Pro zatverdzhennia Metodichnykh rekomendatsij schodo oblikovoi polityky pidprijemstva ta vnesennia zmin do deiakykh nakaziv Ministerstva finansiv Ukrainy» (2013) [Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On Approval of Methodological Recommendations on the Accounting Policy of the Enterprise and Amendments to Certain Orders of the Ministry of Finance of Ukraine"]. № 635 dated June 27, 2013. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> [in Ukrainian].
5. Myronova Y., Siroshtan I. (2019). Rol oblikovoi polityky v systemi upravlinnia pidprijemstvom [The role of accounting policy in the enterprise management system]. *Ekonomika i rehion*, vol. 4(75). Available at: <https://journals.nupp.edu.ua/eir/article/view/1869>. DOI: [https://doi.org/10.26906/EiR.2019.4\(75\).1869](https://doi.org/10.26906/EiR.2019.4(75).1869)
6. NP(S)BO 6 «Vypravlennia pomylok i zminy u finansovykh zvitakh» nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny vid 28.05.1999 № 137. [NAR(S) 6 "Error corrections and changes in financial statements": Order No. 137 of the Ministry of Finance of Ukraine dated May 28, 1999]. Ministry of Finance of Ukraine. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99#Text> [in Ukrainian].
7. Hrabchuk, I. L., Liakhovych, H. I., Vakun, O. V. (2021). «Formation of accounting policy of the enterprise in conditions of digitalization». *Efektivna ekonomika*, № 8. DOI: <https://doi.org/https://10.32702/2307-2105-2021.8.87>