

К.В. Безверхий
доцент кафедри обліку і аудиту
Київського національного університету технологій та дизайну

ОСОБЛИВОСТІ МОДЕЛЮВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЗА МСФЗ

УДК 631.162-047.58

Анотація. Досліджено питання моделювання облікової політики підприємства за МСФЗ. Висвітлено суттєві питання, що розкриваються в обліковій політиці США, Великобританії, Німеччини та Франції. Запропоновано модель облікової політики українських підприємств, що забезпечує удосконалення методики та організації процесу формування облікової політики підприємства враховуючи як національну нормативно-правову базу бухгалтерського обліку, так і вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності.

Ключові слова: облікова політика, моделювання, модель, суттєвість, МСФЗ, МСБО, П(С)БО

ОСОБЕННОСТИ МОДЕЛИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ ПО МСФО

Аннотация. Исследованы вопросы моделирования учетной политики предприятия по МСФО. Освещены существенные вопросы, которые раскрываются в учетной политике США, Великобритании, Германии и Франции. Предложена модель учетной политики украинских предприятий, которая обеспечивает совершенствование методики и организации процесса формирования учетной политики предприятия учитывая как национальную нормативно-правовую базу бухгалтерского учета, так и требования международных стандартов финансовой отчетности.

Ключевые слова: учетная политика, моделирование, модель, сущность, МСФО, МСБУ, П(С)БУ

MODELLING SPECIFICS ACCOUNTING POLICIES UNDER IFRS

Abstract. The issue of modeling accounting policies under IFRS. Deals with substantive issues that are disclosed in the accounting policies of the USA, UK, Germany and France. A model of Ukrainian enterprises accounting policy that provides improvement methodology and organization process of formation of accounting policy as given national legal framework of accounting and the requirements of international financial reporting standards.

Keywords: accounting policies, modeling, model, materiality, IFRS, IAS, AS

Вступ. Формування облікової політики для цілей бухгалтерського обліку на підприємствах пов'язано з певними проблемами: облікова політика підприємствами не розглядається як інструмент в управлінні економічним суб'єктом; недостатньо повно розкриваються організаційні, технічні та методичні аспекти облікової політики, а також при складанні облікової політики

не всіма суб'єктами господарювання враховуються галузеві особливості їх діяльності.

Питання теорії та практики формування облікової політики підприємства, розглядали вчені-економісти в різних ракурсах, зокрема Н. Акімова, М. Артюшина, Т. Барановська, О. Бірюк, М. Бляхорчук, К. Боримська, Ф. Бутинець, М. Вахрушина, А. Гомбоєва, О. Григор'єва-Дорофєєва, В. Громов, Г. Давидов, Н. Домбровська, В. Євдокимов, М. Єрмакова, П. Житний, Г. Журавель, Т. Залишкіна, Б. Засадний, Ю. Каменова, В. Клевець, І. Колос, М. Коцупатрий, А. Крутова, В. Кулик, Т. Кучеренко, С. Левицька, Н. Лоханова, Д. Луговський, Є. Лялькова, А. Мариненко, Н. Макарова, С. Міщенко, О. Наговіцина, М. Овчинников, Я. Олійник, А. Осіпова, О. Пилипенко, Т. Попітїч, М. Пушкар, Н. Радіонова, Н. Сахчинська, І. Сисоєва, І. Чалий, О. Шакіна, Л. Шнейдман, М. Щирба, В. Юрчик, Н. Яновська та інші. Не зменшуючи вагомості наукових напрацювань провідних вчених, зауважимо, що питання особливостей моделювання облікової політики підприємства за МСФЗ не знайшли достатнього опрацювання в їх дослідженнях. Це зумовлює поглиблення та розширення дослідження в напрямі розробки моделі облікової політики українських підприємств за МСФЗ.

Постановка завдання. Метою даного наукового дослідження є розробка моделі облікової політики українських підприємства за МСФЗ. Виходячи з поставленої мети, пропонується вирішити наступні завдання: а) проаналізувати термін «облікова політика» у зарубіжних та національних нормативно-правових актах з бухгалтерського обліку; б) охарактеризувати суттєві питання, що розкриваються в обліковій політиці США, Великобританії, Німеччини та Франції; в) запропонувати модель облікової політики українських підприємств, що складають свою звітність за МСФЗ. Методи аналізу і синтезу використані для структурування предметної області дослідження на основі ідентифікації та формалізації питання особливостей моделювання облікової політики підприємства за МСФЗ.

Результати. Визначення поняття «облікова політика» із використанням міжнародного досвіду та врахуванням національних облікових особливостей наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Визначення поняття «облікова політика» у зарубіжних та національних нормативно-правових актах

№ з/п	Нормативно-правовий акт	Визначення
1	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [1]	Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.
2	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2]	Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.
3	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [3]	Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.
4	Положення про бухгалтерський облік «Облікова політика організації» (ПБО 1/2008) Російської Федерації [4]	Під обліковою політикою організації розуміється прийнята нею сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісної оцінки, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності.
5	Закон Республіки Армения «Про бухгалтерський облік» від 26.12.2002 р. [5]	Політика бухгалтерського обліку організації – сукупність принципів, основ, способів, правил, форм і процедур, застосовуваних з метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.
6	Закон Республіки Білорусь «Про бухгалтерський облік та звітність» [6]	Облікова політика – сукупність способів і методів ведення бухгалтерського обліку, які використовуються підприємством.

7	Закон Республіки Казахстан «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 28.02.2007 р. № 234-III [7]	Облікова політика являє собою конкретні принципи, основи, положення, правила і практику, які прийняті до застосування індивідуальним підприємцем або організацією для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відповідно до вимог законодавства Республіки Казахстан про бухгалтерський облік та фінансову звітність, міжнародними або національними стандартами, міжнародним стандартом для малого та середнього бізнесу та типовим планом рахунків бухгалтерського обліку, виходячи з їх потреб і особливостей діяльності.
8	Закон Литовської Республіки «Про бухгалтерський облік» від 06.11.2001 р. № IX-574 [8]	Облікова політика – загальні принципи обліку, методи і правила обліку, призначені для ведення обліку господарюючого суб'єкта, а також для складання та подання фінансової звітності.
9	Закон Республіки Молдова «Про бухгалтерський облік» від 27.04.2007 р. № 113 [9]	Облікові політики – сукупність основоположних принципів, якісних характеристик, правил, методів і способів, затверджених керівництвом суб'єкта для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансових звітів.
10	Закон Республіки Таджикистан «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» від 02.03.2011 р. № 350 [10]	Облікова політика – чіткі принципи, що визначаються на основі затверджених керівництвом організації документів. сукупність правил, методів і способів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансових звітів на підставі міжнародних або національних стандартів.
11	Закон Республіки Туркменістан «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 27.11.2010 р. № 155 [11]	Облікова політика являє собою сукупність конкретних методів і способів здійснення первинного спостереження, вартісного виміру, реєстрації, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів економічної діяльності економічного суб'єкта, встановлених національними та міжнародними стандартами фінансової звітності.

Аналізуючи табл. 1 можна сказати, що визначення терміну «облікова політика» обмежується лише складанням та поданням фінансової звітності і не поширюється на питання організації та ведення бухгалтерського обліку.

Вітчизняний вчений-економіст К. Боримська пропонує факторну інформаційну модель облікової політики щодо власного капіталу акціонерного товариства [12, с. 23]

І. Сисоева та О. Балазюк наводять модель облікової політики за розміром підприємства (табл. 2).

Таблиця 2

Модель облікової політики для підприємств різних масштабів [13]

Облікова політика			
	№ з/п	Елементи	Характеристики
Великі підприємства	1.	Загальні положення	Преамбула
	2.	Методологія	Нормативно-правова база
	3.	Організація	Окремий структурний підрозділ (бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером)
	4.	Методика: а) фінансовий облік; б) управлінський облік; в) стратегічний облік	а) елементи фінансового обліку; б) бюджетування; в) прогнозування
	5.	Назва розпорядчого документа	Положення про облікову політику (обсяг – 50 – 100 сторінок)
Середні підприємства	1.	Загальні положення	Преамбула
	2.	Методологія	Нормативно-законодавча база
	3.	Організація	Бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером
	4.	Методика: а) фінансовий облік; б) управлінський облік	а) елементи фінансового обліку; б) бюджетування, фінансовий менеджмент, методи калькулювання витрат
	5.	Назва розпорядчого документа	Наказ про облікову політику (обсяг – 10–50 сторінок)
Малі підприємства	1.	Загальні положення	Преамбула не обов'язкова
	2.	Методологія	Нормативно-законодавча база
	3.	Організація	Можливий варіант ведення обліку сторонньою особою

4.	Методика: а) фінансовий облік	а) елементи фінансового обліку
5.	Назва розпорядчого документа	Розпорядження про облікову політику (обсяг – 3–10 сторінок)

В умовах переходу на МСФЗ (МСБО) в Україні велике значення має вивчення міжнародної системи формування облікової політики, розгляд міжнародних стандартів з метою адаптації української системи обліку до міжнародних вимог та принципів організації і ведення бухгалтерського обліку, а також складання та подання фінансової звітності.

Варто погодитись з думкою провідного вітчизняного вченого Н. Лоханової, яка зазначає, що запровадження МСФЗ в Україні ще в більшій мірі підіймає значення облікової політики з точки зору її впливу на фінансовий стан і результати діяльності суб'єкта господарювання [14, с. 14].

На рис. 1 представлені суттєві питання, що розкриваються в обліковій політиці таких передових країн як США, Великобританія, Німеччини та Франції.

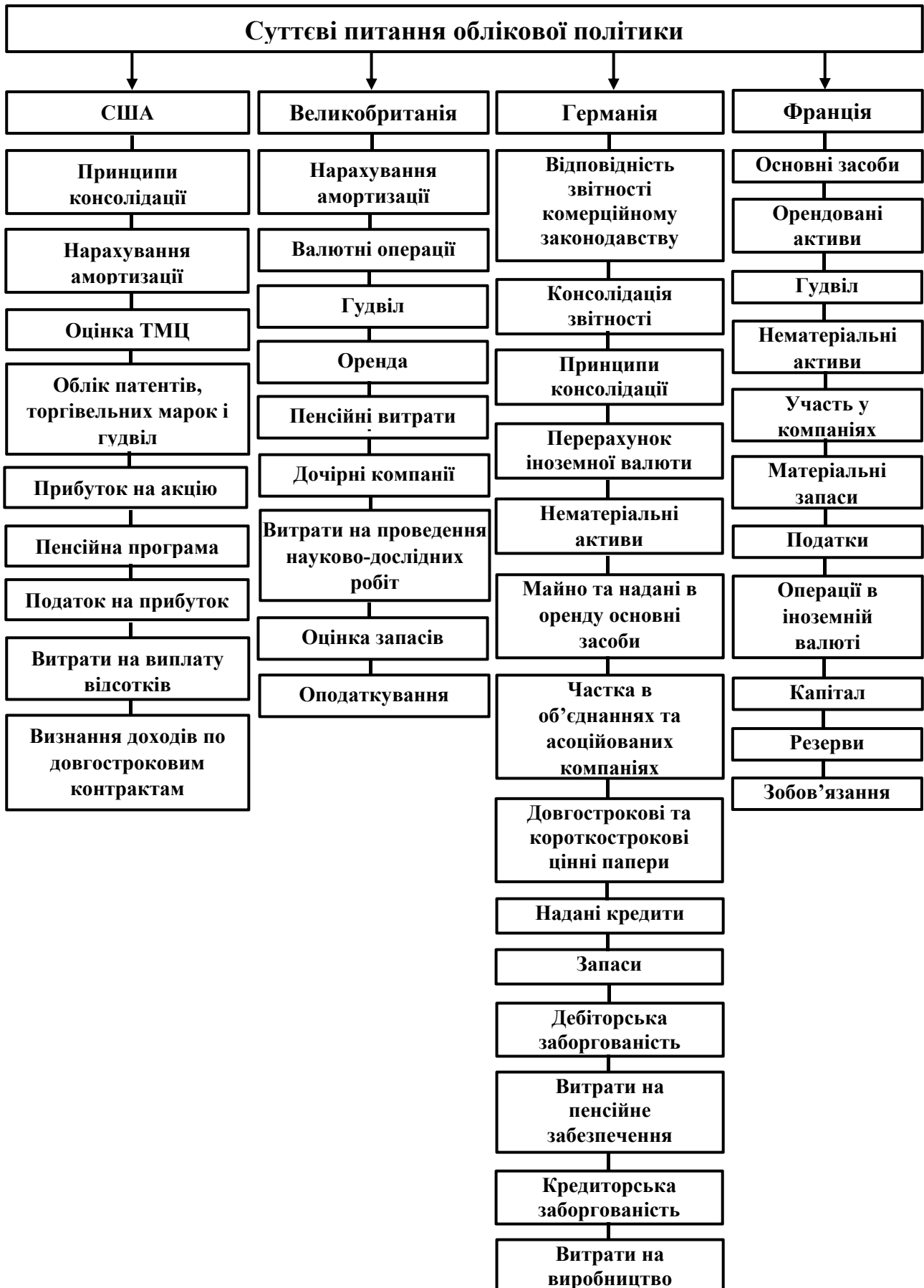


Рис. 1. Суттєві питання, що розкриваються в обліковій політиці США, Великобританії, Німеччини та Франції [15, с. 16]

При підготовці фінансової звітності відповідно до МСФЗ велике значення має вибір і застосування облікової політики підприємства. Вибір облікової політики підприємством, що складає фінансову звітність відповідно до МСФЗ, не є довільним, а обмежується положеннями стандартів та їх інтерпретаціями. Тим не менш, завжди буде присутній такий чинник, як необхідність застосування професійного судження. Проведене дослідження дозволило побудувати модель облікової політики українських підприємств, що складають звітність за МСФЗ (рис. 2).

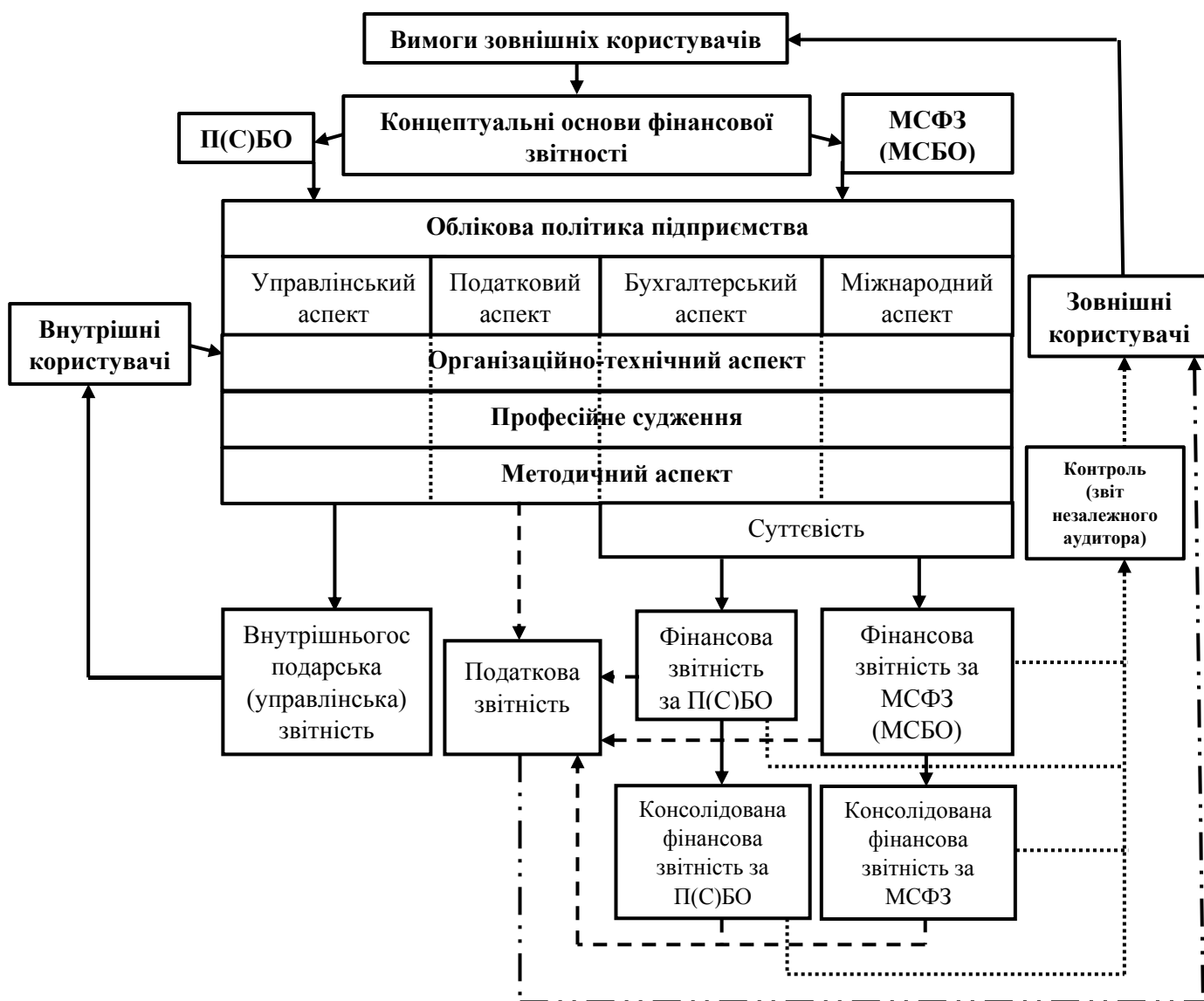


Рис. 2. Модель облікової політики українських підприємств, що складають свою звітність за МСФЗ (Розроблено на основі досліджень О. Григор'євої-Дорофєєвої [16, с. 13])

Висновки. Запропонована модель облікової політики українських підприємств забезпечує удосконалення методики та організації процесу формування облікової політики підприємства враховуючи як національну нормативно-правову базу бухгалтерського обліку, так і вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності. Отриманий результат буде корисним для застосування в системі бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання різних галузей економіки. Результат дослідження має теоретичну і практичну цінність у визначенні особливостей моделювання облікової політики підприємства за МСФЗ. У подальших дослідженнях заплановано розкрити питання побудови облікової політики в комп'ютерних інформаційних системах бухгалтерського обліку. порушені в статті питання не є вичерпними й потребують доповнень, змін, уточнень та конкретизації.

Список використаних джерел:

1. International accounting standard 8 «Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ias08.pdf>.

2. 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>.

3. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://minfin.ru/common/upload/library/2015/07/main/PBU_1_2008_3.doc.

5. Закон Республики Армения «О бухгалтерском учете» от 26.12.2002 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1344&lang=rus>.

6. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь от 18.10.1994 г. № 3321-ХІІ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=V19403321&p2={NRPA}>.

7. Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28.02.2007 г. № 234-ІІІ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30092011.

8. Закон Литовской Республики «О бухгалтерском учете» от от 6 ноября 2001 г. № ІХ-574 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.ljs.lt/galery/_ljs//istatymine_baze/lr.../buhalterskij_ucet_ru.doc.

9. Закон Республики Молдова «О бухгалтерском учете» от 27.04.2007 г. № 113 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lex.justice.md/ru/324098>.

10. Закон Республики Таджикистан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 02.03.2011 г. № 350 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.mmk.tj/ru/library/o_buhgalterskom_uchete_i_finansovoi_otchetnosti.doc.

11. Закон Республики Туркменистан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 27.11.2010 г. № 155 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.tm/downloads/buh/rus/kanunbuhr.zip>.

12. Боримська К.П. Основні положення облікової політики акціонерних товариств в частині власного капіталу / К. П. Боримська // Збірник тез Десятої Всеукраїнської наукової Internet-конференції студентів і молодих вчених, присвяченої видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, фінансового аналізу та контролю І.В. Малишеву, П.П. Німчинову. – ЖДТУ, 2012. – С. 21 – 23.

13. Сисоєва І.М. Особливості облікової політики для промислових підприємств різних масштабів / І. М. Сисоєва, О. Ю. Балазюк // Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3458&p=1>.

14. Лоханова Н. О. Облікова політика як інструмент управління економічною безпекою компанії / Н. О. Лоханова // Інвестиції: практика та досвід. – 2014. – № 11. – С. 12 – 16.

15. Осипова А.И. Развитие методики формирования учетной политики в сельскохозяйственных организациях: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А. И. Осипова. – Ростов-на-Дону, 2012. – 26 с.

16. Григорьева-Дорофеева О. И. Формирование учетной политики коммерческих организаций в соответствие с МСФО: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. экон. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / О. И. Григорьева-Дорофеева. – Казань, 2011. – 22 с.