

УДК 657.1

Л. М. Васильєва,

д. держ. упр., доцент, професор кафедри обліку і аудиту,
Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ: ПОРІВНЯЛЬНИЙ АСПЕКТ

L. Vasilieva,

Doctor of sciences from state administration, Associate Professor, Professor Associate Professor
of Accounting and Audit Cathedra, Dnipropetrovs'k State Agro-Economic University

ACCOUNTING POLICY ON NATIONAL AND INTERNATIONAL STANDARDS: COMPARATIVE ASPECT

У статті розглянуто значення облікової політики, адже від уміло сформованої облікової політики багато в чому залежить ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу. Здійснено порівняльний аналіз порядку формування та розкриття облікової політики за міжнародними та національними стандартами. Встановлено, що для формування (вибору і обґрунтування) та розкриття (оприлюднення) облікової політики підприємства необхідно розробити концепцію національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Облікова політика".

The article discusses the importance of accounting policies, because of skillfully shaped accounting policies depends largely on the effectiveness of management of economic activities of the enterprise and its development strategy in the long term. The comparative analysis of the formation and disclosure of accounting policies for international and national standards. Found that for the formation of (the selection and justification) and disclosure (disclosure) accounting policy is necessary to develop the concept of the national situation (standard) accounting "Accounting Policies".

*Ключові слова: бухгалтерський облік, МСФЗ, НП(С)БО, облікова політика, підприємство.
Key words: accounting, IFRS, NP(S)A, accounting policy, the enterprise.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

На сьогодні кількість підприємств, що складають звітність відповідно до МСФЗ, постійно збільшується. Тому питання формування облікової політики відповідно до міжнародних стандартів стали дуже актуальними, адже облікова політика є потужним інструментом в управлінні будь-якого підприємства. Вона покликана відігравати суттєву роль в реалізації стратегії підприємства.

У зв'язку з переходом на міжнародні стандарти фінансової звітності необхідно використовувати однією обліковою політикою в якості базової при розробці облікової політики для всіх підприємств та організацій, які застосовують МСФЗ або НП(С)БО. Розробка таких облікових політик важлива не тільки для власників (засновників) підприємства, але і для контролюючих органів. Адже офіційне застосування МСФЗ дозволено для цілей не тільки бухгалтерського, а й податкового обліку. Більш того, на відміну від національних стандартів, МСФЗ надають набагато більше можливостей для встановлення облікових політик, заснованих не тільки на діючих стандартах і тлумаченнях, а й на судженнях управлінського персоналу.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

У науковій літературі питанню трансформації бухгалтерського обліку, в т.ч. і облікової політики, відповідно до МСФЗ приділяється значна увага вітчизняних вчених: Г.В. Веріга, С.Ф. Голов, В.М. Жук, Т.Є. Єзерська, Н.І. Колінько та інші. Незважаючи на значний інтерес вчених до вирішення проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності на підприємствах України, напрям дослідження їхнього впливу на процес формування облікової політики недостатньо вивчений.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Як відомо, національні П(С)БО писалися на підставі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, тому, як правило, НП(С)БО та МСФЗ схожі. В цій статті ми порівняємо особливості формування облікової політики за міжнародними та національними стандартами. Але вже на початку зазначимо, що на відміну від міжнародних стандартів в Україні не існує окремого стандарту, який би висвітлював питання формування облікової політики. Питання щодо формування облікової політики висвітлюються в НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності",

П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", Наказі Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України" в розрізі зазначених документів і проведемо аналіз. Таким чином, у роботі ставиться завдання здійснити порівняльний аналіз порядку формування облікової політики за міжнародними та національними стандартами.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Обов'язок самостійного формування підприємством облікової політики для цілей складання фінансової звітності закріплено законодавчо в п. 5 ст. 8 Закону про бухгалтерський облік. При цьому згідно зі ст. 1 згаданого Закону та п. 3 НП(С)БО 1 облікова політика є сукупністю принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [3]. Дещо інакше трактує це поняття МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" — міжнародний стандарт, що застосовується при обранні та застосуванні облікових політик, обліку змін в облікових політиках, змін в облікових оцінках та виправленні помилок попереднього періоду. Так, його параграф 5 визначає облікові політики як конкретні принципи, основи, домовленості, правила і практику, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів [1].

Відмітимо, що в МСБО 8 йдеться про облікову політику у множині. Пояснюється це тим, що за міжнародними правилами облікова політика, встановлена щодо конкретного об'єкта обліку, вважається окремою обліковою політикою. А от виходячи з національного визначення терміна, сукупність таких облікових політик саме і складає єдину облікову політику підприємства.

Питання встановлення облікової політики на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або органу, уповноваженого управляти державним майном та корпоративними правами держави. Прийнята підприємством облікова політика оформляється відповідним організаційно-розпорядчим документом — наказом або розпорядженням. При цьому текст облікової політики може бути викладено як у самому наказі (розпорядженні), так і бути додатком до нього.

На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики.

Змінити облікову політику підприємство може у виняткових випадках, прямо встановлених в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований. Облікова політика може бути змінена, як правило, з початку року.

Відповідно до П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [3] і Наказу Міністерства фінансів України "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства" [2] облікова політика може змінюватися у випадках, якщо: змінюються на підприємстві статутні вимоги; змінюються вимоги органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності; зміни облікової політики забезпечать більш достовірне відображення подій (господарських операцій) у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Згідно з МСБО 8 п.14 суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику, тільки якщо зміна [1]:

а) вимагається МСФЗ, або

б) приводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання.

Таким чином, у принципах зміни облікової політики відмінностей немає. Адже, і в національних нормативних документах, і в міжнародному стандарті облікову політику слід міняти, коли це вимагається згідно з законом, або якщо це призведе до більш правильного сприйняття інформації у звітності.

Одночасно з цим п. 10 П(С)БО 6 [3] наводить перелік випадків, які не можуть розцінюватися як зміни облікової політики. Так, зміною облікової політики не вважається встановлення облікової політики для подій або операцій, які: відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій; не відбувалися раніше.

У п.16 МСБО 8 зазначається, що не вважається змінами в облікових політиках [1]:

а) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше; та

б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими.

У порядку змін в обліковій політиці теж відмінностей немає.

Доповнювати ж облікову політику підприємства можуть у будь-який час, а не тільки з початку нового календарного року. Наприклад, якщо підприємство починає діяльність, якою не

займалося раніше, то внести поправки до облікової політики у вигляді опису принципів та методів відображення фактів господарського життя, відмінних за суттю від тих, що мали місце раніше, або таких, що виникли вперше, воно має право з такого моменту. Будь-яких коригувань фінансової звітності за минулі періоди це не потребує, оскільки ця подія не є зміною облікової політики.

Відповідно до Наказу Міністерства фінансів України "Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства" [2] у разі внесення до облікової політики змін, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, розпорядчий документ про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції. Облікова політика підприємства з урахуванням внесених змін наводиться у примітках до річної фінансової звітності у формі опису або шляхом прикладання до звітності копії розпорядчого документа.

Зміни та доповнення облікової політики оформляються в тому ж порядку, що і вже прийнята підприємством облікова політика — відповідним розпорядчим документом — наказом (розпорядженням), яким, власне, і коригується базовий наказ (розпорядження) про облікову політику підприємства.

МСБО 8 теж не містять прямих вказівок на порядок набрання чинності змін облікової політики. МСБО не забороняє застосовувати зміни облікової політики протягом фінансового року, за умови коригування даних за звітний період і порівняльних показників звітності за звітні періоди.

Висновок: ні П(С)БО 6, ні МСБО 8 не регламентує дату набуття чинності змін в обліковій політиці.

Відповідно до П(С)БО 6 виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом [1]:

— коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку);

— повторного подання порівняльної інформації за попередні звітні періоди.

Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

У випадку, коли суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року достовірно визначити неможливо, здійснюється перспективне відображення змін облікової політики (п. 13 П(С)БО 6) [2], що полягає в поширенні впливу облікової політики на події та опе-

рації, які відбуваються після дати зміни облікової політики. При цьому не здійснюється жодних коригувань показників минулих звітних періодів — ані щодо сальдо нерозподіленого прибутку на початок періоду, ані щодо відображеної в звітності суми чистого прибутку (або збитку), оскільки існуючі залишки на початок звітного року в цьому випадку не перераховуються, а порівняльна інформація повторно не подається. У зазначеній ситуації п. 22 П(С)БО 6 зобов'язує у примітках до фінансових звітів розкривати: обґрунтування неможливості достовірного визначення суми коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року; недоцільність перерахунку порівняльної інформації про попередні звітні періоди.

Згідно з МСБО 8 суттєві помилки за попередні періоди виправляються ретроспективно в першому комплекті фінансової звітності, затвердженому до публікації після їх виявлення, шляхом повторного надання порівняльної інформації за попередні періоди.

Це означає, що звітність за поточний період представляється, так, начебто помилка була виправлена в тому звітному періоді, в якому вона була допущена. Тобто коригування впливає на показники не тільки поточного та майбутніх періодів, а й на показники попередніх звітних періодів. При цьому підприємство не публікує заново фінансову звітність за попередні роки.

Якщо помилка сталася раніше попередніх періодів, представлених у звітності, то необхідно перерахувати залишки активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за найперший з поданих попередніх періодів.

Отже, на відміну від П(С)БО 6, МСБО 8 при виявленні помилок передбачає ретроспективний перегляд звітності.

Виходячи з назви МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" стандарт розглядає і питання зміни в облікових оцінках [1]. Водночас, часто на практиці важко розмежувати перегляд облікової політики та зміни облікових оцінок. За таких обставин прийнята зміна розглядається в п. 14 П(С)БО 6 і в п. 35 МСБО 8 як зміна облікових оцінок.

Відповідно до МСБО 8 зміна в обліковій оцінці — це коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів та зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід та зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових розробок та, відповідно, не є виправленням помилок [1].

Вплив зміни облікової оцінки (крім зміни в обліковій оцінці, яка приводить до змін в активах та зобов'язаннях або стосується статті власного капіталу, її визнають шляхом коригування балансової вартості відповідного активу, зобов'язання або статті власного капіталу в періоді, коли відбулася зміна) визнають перспективно, включаючи його у прибуток або збиток:

а) у періоді, коли відбулася зміна, якщо зміна впливає лише на цей період;

б) у періоді, коли відбулася зміна, та у майбутніх періодах, якщо зміна впливає на них разом.

Під обліковою оцінкою в п. 3 П(С)БО 6 [3] розуміється попередня оцінка, що використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Виходячи з визначення терміна "облікова політика" нескладно помітити, що облікова оцінка є невід'ємною складовою облікової політики підприємства та забезпечення достовірності фінансової звітності. Проте порядок відображення у фінансовій звітності підприємства змін в облікових оцінках відрізняється від порядку коригування звітності у зв'язку з переглядом облікової політики. Адже наслідки зміни облікових оцінок показують у фінансовій звітності в періоді, в якому відбулася така зміна, а також у подальших звітних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди (п. 8 П(С)БО 6). Зміни в облікових оцінках не спричиняють ретроспективного перерахунку відповідних показників фінансової звітності.

Таким чином, облікова політика має велике значення для всіх видів підприємницької діяльності і скрізь вона має свої особливості. Проте її вихідні положення є єдиними (спільними) для всіх — отримання оптимізованої у довгостроковому плані норми прибутку. Від уміло сформованої облікової політики багато в чому залежать ефективність управління.

Але зазначимо, що законодавством чітко не встановлена необхідність наказу про облікову політику, також не встановлено єдиних правил формування облікової політики.

ВИСНОВКИ З ДАНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ

1. Вибір і застосування облікової політики повинні ґрунтуватися на відповідних міжнародних стандартах фінансової звітності. При використанні різних активів необхідно з метою визначення порядку їх відображення у фінансовій звітності звертатися до відповідних стандартів.

На відміну від української практики міжнародні стандарти оперують поняттям "облікова політика" виключно стосовно до фінансової звітності, а не бухгалтерського обліку в цілому. Підхід до формування облікової політики

компанії, сформульований в МСФЗ, націлений на забезпечення відповідності фінансової звітності стандартам.

2. Підприємство має передбачати постійне (із року в рік) застосування прийнятої стабільної облікової політики. Змінити облікову політику підприємство може у виняткових випадках, прямо встановлених в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Перегляд облікової політики має бути обґрунтований.

3. В Україні відсутній стандарт, що регламентує формування облікової політики. У той же час Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а також стандарти країн пострадянського простору (Росія, Білорусія) мають положення, що регулюють формування облікової політики підприємств. Враховуючи те, що не встановлено єдиних правил формування облікової політики пропонуємо розробити концепцію національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Облікова політика", яке б встановлювало основи формування (вибору і обґрунтування) та розкриття (оприлюднення) облікової політики підприємства.

Література:

1. МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>

2. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року № 635 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=382876

3. П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>

References:

1. Ministry of Finance of Ukraine IFRS 8m "Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors" (2005), available at:<http://zakon4.rada.gov.ua> (Accessed 01 January 2013).

2. Ministry of Finance of Ukraine (2013), "On approval of recommendations on accounting policy and amending some orders of the Ministry of Finance of Ukraine" available at:<http://www.minfin.gov.ua> (Accessed 27 June 2013).

3. Ministry of Finance of Ukraine, NP(S)A 6 "Correction of errors and changes in the financial statements" (1996), available at:<http://zakon4.rada.gov.ua> (Accessed 09 December 2011).

Стаття надійшла до редакції 20.02.2014 р.