

НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Барановська Тетяна Василівна

УДК: 657.221:657.6

**ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВ В УКРАЇНІ:
ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА**

08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Автореферат

дисертації на здобуття наукового ступеня

кандидата економічних наук

Київ – 2005

Дисертацією є рукопис

Робота виконана у Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник – кандидат економічних наук, доцент
Петрук Олександр Михайлович,
Житомирський державний технологічний університет,
завідувач кафедри фінансів

Офіційні опоненти : доктор економічних наук, професор
Кузьмінський Юрій Анатолійович,
Київський національний економічний університет,
завідувач кафедри обліку базової підготовки

кандидат економічних наук, доцент
Шатковська Людмила Станіславівна,
Національний аграрний університет,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Провідна установа – Одеський державний економічний університет
Міністерства освіти і науки України,
кафедра бухгалтерського обліку та аудиту, м. Одеса

Захист відбудеться “10” березня 2005 р. о 12⁰⁰ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 26.004.01 у Національному аграрному університеті за адресою: 03041, м. Київ-41, вул. Героїв оборони, 15, навчальний корпус 3, аудиторія 65

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного аграрного університету за адресою: 03041, м. Київ-41, вул. Героїв оборони, 13, навчальний корпус 4, к. 41

Автореферат розісланий “21” січня_2005 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

Балановська Т.І.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Зміни в системі економічних відносин зумовили необхідність реформування бухгалтерського обліку в Україні, його пристосування до нових умов господарювання. Наслідком впроваджених змін є залучення із зарубіжної практики значної кількості якісно нових понять та явищ, до яких належить і облікова політика підприємства. Ефективне функціонування запозичених явищ передбачає не лише їх механічне перенесення у вітчизняну практику і нормативне закріплення. Необхідним є вивчення механізму функціонування, можливостей адаптації до історично сформованих традицій, особливостей менталітету та української дійсності. Аналітична робота повинна передувати впровадженню того чи іншого інструменту, проте динамізм процесів реформування зумовлює сучасний стан – відсутність відчутного ефекту від більшості запозиченого із зарубіжної практики.

Виконання поставлених перед бухгалтерським обліком завдань із забезпечення зовнішніх користувачів інформацією про майновий та фінансовий стан підприємства вимагає встановлення загальноновизначеної сукупності принципів та правил, які використовуються в бухгалтерському обліку при формуванні та відображенні інформації. Разом з тим, жорстке нормативне регулювання бухгалтерського обліку, яке мало місце в плановій економіці, позбавляє його можливостей оперативно реагувати на зміни в зовнішньому середовищі. Облікова політика підприємства є тим важливим засобом, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку.

Питання формування та реалізації облікової політики підприємств знайшли відображення в працях *українських вчених*: М.Т.Білухи, Ф.Ф.Бутинця, Г.Г.Кірейцева, Л.М.Кіндрацької, Ю.А.Кузьмінського, М.В.Кужельного, В.Г.Лінника, М.С.Пушкарка, В.В.Сопка, В.Г.Швеця; і *зарубіжних* – Р.А.Алборова, А.С.Бакаєва, П.С.Безруких, М.Ф. ван Бреда, Н.П.Кондракова, С.Л.Коротаєва, М.І.Кутера, Б.Нідлза, С.О.Ніколаєвої, В.Ф.Палія, Л.П.Хабарової, Е.С.Хендриксена, Л.З.Шнейдмана.

Незважаючи на значні наукові напрацювання, доводиться констатувати невідповідність теоретичних та практичних розробок реаліям української дійсності. Практично відсутні дисертаційні роботи з питань формування та реалізації облікової політики підприємств. На сучасному етапі в Україні захищено дві дисертації на здобуття ступеня кандидата економічних наук за вказаною тематикою, предметом дослідження яких було формування облікової політики в частині основних засобів підприємств харчування (Л.Д. Лисова “Облікова політика основних засобів і аналіз ефективності їх використання на підприємствах харчування”, 1998 р.) та облікова політика банку (С.М. Міщенко “Облікова політика в системі управління банком”, 2004 р.).

Аналіз практики формування та застосування облікової політики підприємств дозволив встановити, що в сучасних умовах процесу її формування приділяється недостатня увага як з боку працівників бухгалтерської служби, так і з боку власників та адміністрації підприємства.

Теоретичних та практичних розробок потребують питання формування, реалізації облікової політики підприємств та її використання в практиці господарської діяльності, серед яких: формування та упорядкування понятійного апарату; розробка методики формування облікової політики підприємств; забезпечення її документального оформлення; дослідження та удосконалення реалізації облікової політики, що включає її коригування і розкриття для зовнішніх користувачів фінансової звітності; вивчення можливостей використання облікової політики при здійсненні господарського контролю.

Отже, необхідність розробки науково обґрунтованих рекомендацій щодо формування та реалізації облікової політики підприємств, її трактування й адаптації відповідно до історично сформованих особливостей національної системи бухгалтерського обліку, а також потреба у вирішенні ряду питань практичного характеру зумовили актуальність дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету № 213 “Організаційно-економічний механізм підвищення ефективності виробництва. Бухгалтерський облік і аудит” (номер державної реєстрації 0102U00029). У межах наукової програми автором виконані дослідження, пов'язані з удосконаленням теорії та практики формування та використання облікової політики підприємств.

Мета та задачі дослідження. Метою дисертаційного дослідження є обґрунтування теоретичних і методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій з удосконалення порядку формування та застосування облікової політики підприємств, яка забезпечує організаційно-економічні умови для ефективної діяльності суб'єктів господарювання України.

Для досягнення мети в роботі поставлено такі задачі:

– визначити місце облікової політики в системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку і розкрити передумови її виникнення в Україні з метою дослідження сутності облікової політики підприємств;

– уточнити сутність поняття “облікова політика підприємства” та її призначення з метою ефективного використання в теорії та практиці вітчизняного бухгалтерського обліку;

– виявити взаємозв’язок між обліковою політикою в Україні та за її межами для визначення специфічних ознак, притаманних обліковій політиці підприємств у вітчизняній практиці бухгалтерського обліку;

– обґрунтувати та розробити теоретичні аспекти формування облікової політики суб’єкта господарювання з метою розкриття сутності облікової політики підприємств;

– розробити науково обґрунтовану методику формування облікової політики суб’єкта господарювання, встановити порядок її документального оформлення з метою підвищення ефективності використання облікової політики підприємств як інструмента організації бухгалтерського обліку;

– визначити порядок внесення змін до облікової політики підприємств, їх документального оформлення з метою забезпечення умов для дотримання принципу послідовності;

– удосконалити процес розкриття облікової політики підприємств у фінансовій звітності для забезпечення можливості здійснення порівняльного господарсько-фінансового аналізу як в часі, так і в просторі;

– проаналізувати та узагальнити практику використання облікової політики підприємств при здійсненні господарського контролю для підвищення його ефективності;

– вивчити вплив облікової політики підприємств на порівняність результатів аналітичних досліджень з метою забезпечення зовнішніх користувачів, в тому числі і держави, достовірною інформацією про стан та результати діяльності підприємств.

Об’єктом дослідження є процес організації бухгалтерського обліку та облікова політика суб’єктів господарювання України.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань, пов’язаних з формуванням та реалізацією облікової політики суб’єктів господарювання.

Методи дослідження. При дослідженні теоретичних аспектів облікової політики використовувалися методи індукції та дедукції для визначення загальних тенденцій розвитку облікової політики; методи теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності та змісту облікової політики підприємства. Застосування системного підходу, методів аналізу і синтезу дозволило визначити місце облікової політики підприємства в системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку. Метод причинно-наслідкового зв’язку та абстрактно-логічний метод використовувалися для виділення об’єктів і елементів облікової

політики, удосконалення їх класифікації, встановлення взаємозв'язку облікової та балансової політики, спостереження – для визначення стану формування та реалізації облікової політики на підприємствах України.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні облікової політики підприємств та розробці комплексу практичних рекомендацій, пов'язаних з методикою формування та використанням облікової політики суб'єктів господарювання.

До найбільш суттєвих результатів, які характеризуються науковою новизною, відносяться наступні:

вперше:

– розроблено концепцію, яка передбачає диференціацію складання та подання звітності і формування облікової політики підприємств (підприємства, діяльність яких обмежується територією України, складають і подають звітність на підставі зведеної до мінімуму методичної складової облікової політики), що забезпечить нівелювання впливу використання різних методик обліку в управлінні, інвестуванні та кредитуванні (С. 13);

удосконалено:

– зміст поняття “облікова політика підприємства”, що дозволяє поглибити її сутність як елемента, який створює організаційно-економічні умови для ефективної діяльності підприємства. Під обліковою політикою підприємства слід розуміти сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів, процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників (С. 6);

– методику формування облікової політики підприємств, яка включає розробку науково обґрунтованих засад її формування та загальної моделі, що визначає порядок, суб'єкти та етапи розробки облікової політики суб'єктами господарювання в Україні (С. 9-10);

– процес документального оформлення облікової політики підприємств шляхом розробки пропозицій з використання Положення про облікову політику, його будови, визначення порядку та термінів затвердження, порядку документального оформлення внесення змін до облікової політики (С. 11);

– порядок внесення змін до облікової політики підприємств з метою дотримання принципу послідовності (уточнено умови здійснення коригувань – при зміні вимог законодавства; у разі забезпечення зміною адекватності облікової політики умовам діяльності підприємства; запропоновано розрізняти зміни та доповнення облікової політики) (С. 11);

– процес розкриття інформації про облікову політику у фінансовій звітності (рекомендовано форму документу, уточнено склад інформації, яка підлягає розкриттю) (С. 13);

отримало подальший розвиток:

– відокремлення понять “об’єкт облікової політики” (будь-яка позиція підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої існують альтернативні варіанти) та “елементи облікової політики” (можливі методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства) (С. 7);

– визначення можливості розвитку облікової політики підприємств, яка полягає у віднесенні функцій з формування методичної її складової до компетенції встановленого центру – державного органу, професійної організації (в результаті дослідження історичних передумов виникнення облікової політики, її місця в системі нормативного регулювання) (С. 6);

– використання облікової політики при здійсненні господарського контролю (визначено завдання внутрішньогосподарського контролю формування та реалізації облікової політики, розроблено його методику та методику вивчення облікової політики при аудиті) (С. 12).

Практичне значення одержаних результатів. Застосування на практиці запропонованих рекомендацій дозволяє забезпечити оптимальність процесу формування облікової політики підприємства. Результати дослідження можуть бути використані: при формуванні облікової політики підприємств; при наданні консультаційних послуг та здійсненні господарського контролю; у навчальній роботі для підготовки спеціалістів економічного профілю та при розробці програм курсів з бухгалтерського обліку, аналізу, аудиту.

Практична цінність розроблених рекомендацій полягає у врегулюванні відносин між власниками підприємства (в разі колективної форми власності рішення щодо вибору суб’єктів формування та затвердження облікової політики приймається колегіальним органом); між власниками підприємства та найманим управлінським персоналом (передбачається делегування повноважень з ініціювання розробки облікової політики та презентація сформованого варіанту).

Результати дисертаційного дослідження отримали позитивну оцінку та впроваджені в практичну діяльність ВТП “Союз-7”, м. Житомир (довідка № 71/9 від 07.06.04 р.); ТзОВ “Чиста криниця”, м. Бердичів (довідка № 162/1 від 12.08.2004 р.); ПАФ “Аудит-Бутинець”, м. Житомир (довідка № 9 від 18.08.2004 р.). Окремі результати знайшли застосування у навчальному процесі Житомирського державного технологічного університету при викладанні курсів “Фінансовий облік”, “Організація бухгалтерського обліку”, “Економічний аналіз” (довідка № 44-45/1410 від 01.09.2004 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, виконані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використані лише ті ідеї та положення, що є результатом особистої роботи здобувача, яка, зокрема, полягає у дослідженні комплексу організаційно-технічних питань формування та реалізації облікової політики підприємств.

Апробація результатів дисертації. Основні результати дослідження, викладені в дисертації, знайшли відображення в наукових статтях, опублікованих у фахових та інших виданнях, а також доповідалися та обговорювалися на міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях: міській міжвузівській науково-практичній конференції студентів та молодих вчених (м. Житомир, ЖДТУ, 2000 р., 2001 р.); “Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю” (м. Черкаси, ЧДТУ, 2002 р.); “Україна наукова ’2003” (м. Дніпропетровськ, Дніпропетровський національний університет, 2003 р.); “Наука і освіта 2003” (м. Дніпропетровськ, Дніпропетровський національний університет, 2003 р.); “Зимові читання, присвячені ідеям проф. П.П. Німчинова та проф. І.В. Малишева” (м. Житомир, ЖДТУ, 2004 р.); “Розвиток дорадництва в аграрній сфері економіки” (м. Тернопіль, ТАНГ, 2004 р.).

Публікації. За результатами дисертаційного дослідження у фахових виданнях опубліковано 8 наукових статей загальним обсягом 5,74 друк. арк., 5 тез доповідей загальним обсягом 0,8 друк. арк., в інших публікаціях (підручниках і посібниках), написаних у співавторстві, особисто автора – 13,38 друк. арк.

Структура та обсяг роботи. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст викладено на 200 сторінках друкованого тексту. Робота містить 29 таблиць, 25 рисунків, 14 додатків. Список використаних джерел налічує 228 найменувань.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи, визначено мету, основні задачі, об’єкт і предмет дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення отриманих наукових результатів.

У першому розділі **“Теоретичні аспекти формування облікової політики”** визначено місце облікової політики в системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку, розкрито взаємозв’язок між обліковою та балансовою політикою, проаналізовано та систематизовано позиції різних авторів щодо сутності облікової політики підприємства, обґрунтовано понятійний апарат щодо облікової політики.

Процес реформування національної системи бухгалтерського обліку зумовив зміни в системі нормативного регулювання, внаслідок чого з’явився новий рівень, який характеризується можливістю встановлення правил організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві в межах вимог нормативних актів вищих рівнів з їх конкретизацією.

У результаті дослідження генезису облікової політики в Україні та за її межами висунуто гіпотезу, сутність якої полягає в наступному: облікова політика в зарубіжній практиці виникла

внаслідок усвідомлення необхідності централізованого регулювання бухгалтерського обліку, через його загальносуспільне значення та можливості задовольняти потреби в інформації різних категорій користувачів. Водночас в Україні поява облікової політики – це результат процесу реформування бухгалтерського обліку, орієнтиром якого обрані Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).

Відмінності у генезисі облікової політики зумовлюють особливості в розумінні її сутності та призначення в Україні в порівнянні з іншими країнами. Виявлені відмінності потребували вивчення взаємозв'язку облікової та балансової політик, сутність якого проявляється в тому, що балансова політика (як і облікова політика в розумінні МСФЗ) спрямована, в першу чергу, на процес складання фінансової звітності. Специфічною рисою, якої набула облікова політика підприємств в Україні та інших країнах пострадянського простору, є її поширення не тільки на процес складання фінансової звітності, а й на процес організації обліку та його ведення.

Проведене дослідження політологічного аспекту дозволило встановити, що словосполучення з використанням терміну “політика” виражають специфічну спрямованість соціальних суб'єктів, а саме – на створення, відтворення або зміну системи сталих соціальних відносин у різних галузях суспільного життя, що дає можливість визначити облікову політику як активну форму діяльності соціальних суб'єктів у галузі бухгалтерського обліку з метою реалізації власних інтересів.

Узагальнення підходів авторів до визначення облікової політики підприємства дозволило уточнити її сутність. Під “обліковою політикою підприємства” слід розуміти сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників.

Проблеми, пов'язані з новизною облікової політики для національного бухгалтерського обліку, з адаптацією її до вітчизняної практики ускладнюються відсутністю науково обґрунтованого понятійного апарату. Для вирішення останнього завдання автор пропонує розглядати рівні реалізації облікової політики та її складові. Існуючі рівні реалізації (державний та рівень підприємства) доповнено міждержавним (регіональним) рівнем, існування якого обумовлюється об'єктивними процесами інтеграції та глобалізації (див. рис. 1).



Рис. 1. Виділені рівні формування та застосування облікової політики

Відповідно для кожного рівня виділено суб'єкти облікової політики, до компетенції яких входить формування облікової політики та контроль за реалізацією обраного варіанту. Суб'єктами облікової політики на мікрорівні є власники, на макрорівні – Міністерство фінансів України (Методологічна рада при Міністерстві фінансів України); Кабінет Міністрів України; Верховна Рада України; Національний Банк України; Податкова адміністрація та інші органи, які здійснюють регулювання у сфері бухгалтерського обліку.

Структура облікової політики пов'язана з виділенням системних складових: організаційної, методичної, технічної, кожна з яких складається з об'єктів облікової політики та відповідних елементів. Під "об'єктом облікової політики" розуміється будь-яка норма або позиція підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої є альтернативні варіанти. Елемент облікової політики – можливі методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства. Виділені елементи понятійного апарату щодо облікової політики підприємств забезпечують систематизацію викладення процесу формування, змісту та реалізації облікової політики.

Призначення облікової політики підприємств полягає в задоволенні інтересів власників підприємства та зовнішніх користувачів інформації. Для систематизації завдань, які виконує облікова політика підприємств, виділено її виміри: *соціальний* (створення соціальних гарантій для захисту зовнішніх користувачів шляхом забезпечення єдності інтерпретації даних бухгалтерського

обліку та показників фінансової звітності), *економічний* (економічний ефект від облікової політики виявляється в оптимальному забезпеченні інформацією для управління, скороченні обсягів документообороту, підвищенні дієвості внутрішнього контролю), *біхевіористичний* (використання свободи дій в питаннях організації обліку для створення дієвої системи бухгалтерського обліку на підприємстві, яка забезпечить дотримання інтересів власника), *психологічний* (за допомогою елементів облікової політики та за умови конкретизації вимог до характеру необхідних даних досягається найбільш повне та ефективне забезпечення інформацією всіх рівнів управління), *інформаційний* (сталість та гласність облікової політики дозволяє на її основі будувати прогнози майбутнього стану об'єкта, наявність диспозицій дозволяє забезпечити необхідним масивом даних для побудови моделей прийняття рішень) та *юридичний* (використання для усунення невизначеностей у нормативних актах з бухгалтерського обліку та у якості письмових доказів при вирішенні господарських спорів, конфліктів з контролюючими органами).

У другому розділі **“Облікова політика підприємства як інструмент організації бухгалтерського обліку”** на основі аналізу сучасного стану процесу формування та реалізації облікової політики підприємств розроблено методика її формування; визначено принципи та фактори впливу на вибір елементів облікової політики; встановлено порядок документального оформлення облікової політики підприємств та її зміни; наведено пропозиції щодо врегулювання відносин суб'єктів у процесі формування облікової політики підприємств.

Ефективність впровадження облікової політики визначається, поряд з розробкою понятійного апарату, наявністю методики її формування, яка передбачає: встановлення суб'єктів і термінів формування, визначення основоположних засад формування та реалізації облікової політики, визначення факторів впливу, побудову алгоритму дій під час формування облікової політики підприємства. На рис. 2 зображено зростання наявності носія облікової політики підприємства – наказу про облікову політику.

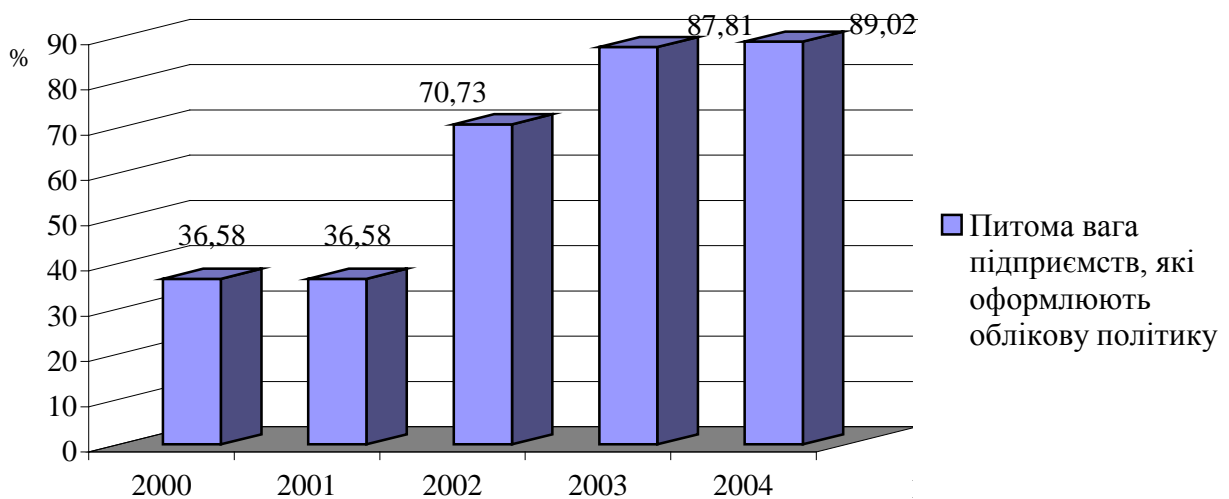


Рис. 2. Наявність наказу про облікову політику на підприємствах Житомирської та Київської областей

Зміни економічної формації призвели до появи нової категорії користувачів інформації бухгалтерського обліку – власників. Разом з тим, на сучасному етапі ця категорія знаходиться в стадії формування. Значну роль у становленні власників як реального апарату влади на підприємстві може відігравати облікова політика підприємств. Останню власник може використовувати як інструмент організації бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю на підприємстві відповідно до його інтересів.

Враховуючи, що облікова політика підприємства – це, насамперед, політика власника, саме власник повинен здійснювати вибір суб'єктів, які безпосередньо будуть формувати облікову політику: бухгалтерська служба, головний бухгалтер, служба внутрішнього контролю, спеціально створена комісія, аудиторська або інша спеціалізована фірма. На підприємствах колективної форми власності рішення про вибір суб'єкта формування облікової політики підприємства повинно прийматися колегіальним органом, який складається з власників або їх представників (рішення зборів засновників, ради директорів).

В разі делегування власником повноважень з вибору суб'єктів формування облікової політики підприємства найманому управлінському персоналу необхідно документально оформити передачу повноважень (протоколом зборів засновників), що підтвердить рішення та забезпечить захист інтересів власника при виникненні господарських спорів.

При здійсненні робіт з формування облікової політики підприємств сторонніми особами результати вибору елементів облікової політики повинні бути презентовані замовнику з поясненням його дії та ефекту для підприємства. У випадку використання праці найманого управлінського персоналу при формуванні облікової політики повинна діяти захисна функція, яка реалізується через створення незалежної та підпорядкованої власникам служби внутрішньогосподарського контролю, обов'язком якої є контроль за дотриманням інтересів власника.

З метою раціонального підходу до організації бухгалтерського обліку новоствореним підприємствам пропонується формувати облікову політику до державної реєстрації, найбільш раціональний варіант разом з бізнес-планом та підготовкою пакету установчих документів. Для забезпечення контролю за формуванням облікової політики підприємств пропонуємо затвердити строки її формування у наступній редакції: “Новостворені підприємства формують та затверджують облікову політику протягом 30 днів з дня державної реєстрації, але не пізніше складання квартальної (річної) фінансової звітності”.

Аналіз правових засад бухгалтерського обліку дозволив виділити основні вимоги до формування та застосування облікової політики підприємств: законність, адекватність, гласність, ефективність, єдність.

Фактори, які впливають на вибір облікових методик та організаційних аспектів, розподілені на групи, вплив яких на формування облікової політики підприємств є найбільш відчутним: економічно-правове поле діяльності, правовий і організаційний статус підприємства, організаційна структура підприємства, стратегія фінансово-господарського розвитку, кадрове та матеріально-технічне забезпечення. Кожна група є відкритою, може бути доповнена новими характеристиками підприємства, які впливають на формування облікової політики. Аналіз впливу цих факторів при формуванні облікової політики підприємства дозволить особам, які його здійснюють, сформулювати оптимальний варіант з врахуванням особливостей функціонування підприємства.

Дослідження переваг та недоліків існуючих методик формування облікової політики, врахування визначених вимог дозволило розробити комплексну методику формування облікової політики підприємств, яка призначена для використання безпосередніми виконавцями робіт з формування облікової політики (рис. 3).

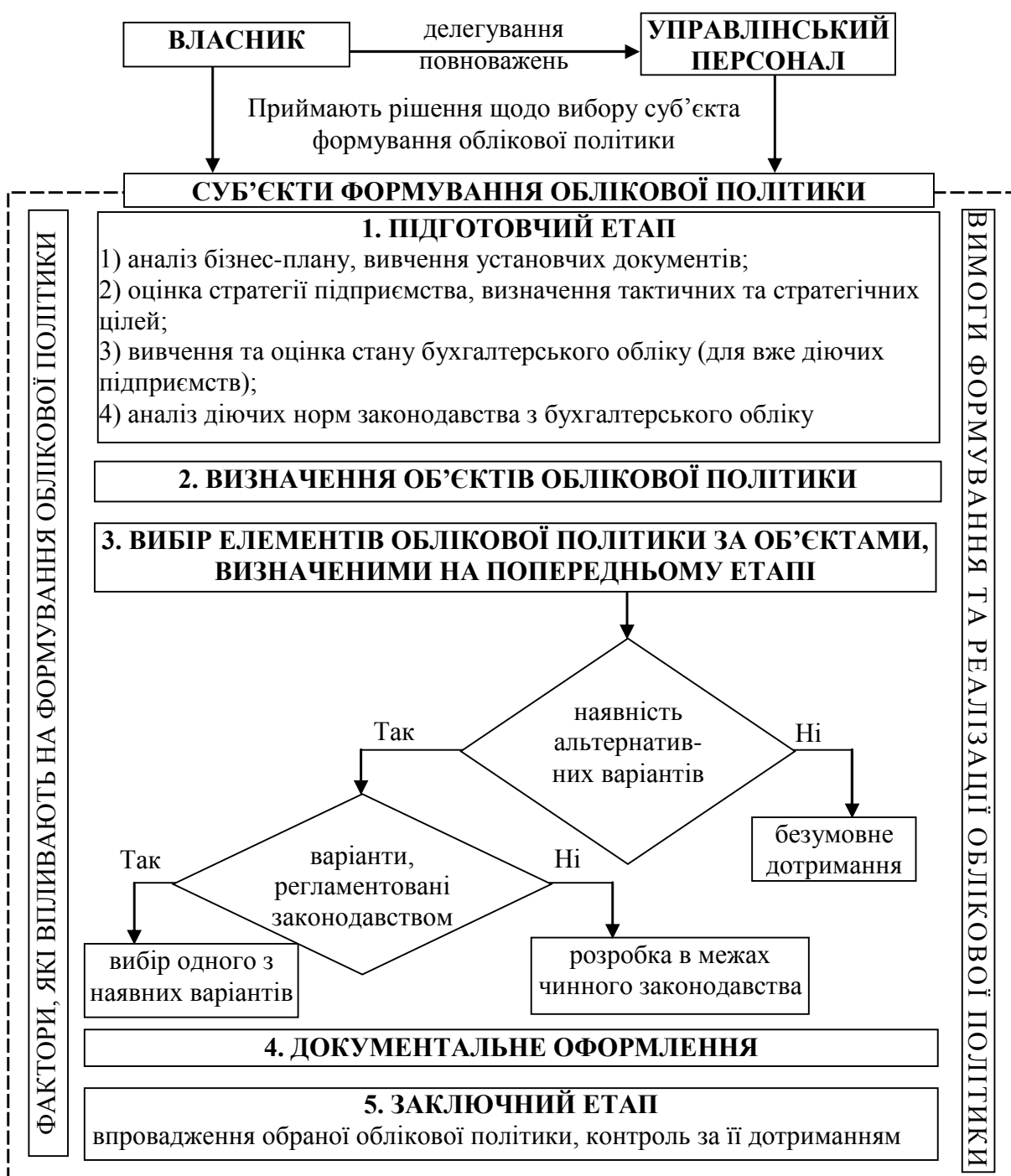


Рис. 3. Структурно-логічна схема формування облікової політики підприємств

Для документального оформлення облікової політики підприємства використовується Положення про облікову політику, яке є базою для створення системи внутрішньої документації. Затвердження Положення про облікову політику підприємства здійснюється власником підприємства або особою, уповноваженою власником. Для доведення його норм до безпосередніх виконавців передбачається підтвердження ознайомлення з Положенням про облікову політику підписом відповідальної особи. У разі наявності значної кількості облікових підрозділів доведення норм Положення про облікову політику підприємства здійснюється у вигляді витягу з нього в частині виконуваних облікових робіт. Визначено недоцільність щорічного перевидання Положення

про облікову політику підприємства при відсутності змін, оскільки останнє збільшує документооборот і в більшості випадків є формальним актом.

У результаті дослідження теоретичних аспектів коригування облікової політики та діючої практики господарювання встановлено, що зміна облікової політики – це вибір елементів облікової політики щодо її об'єктів та встановлення об'єктів, які відмінні від тих, які застосовувалися до цього, внаслідок: зміни законодавства, забезпечення зміною адекватності облікової політики умовам діяльності підприємства. Останнє включає зміну облікової політики при реорганізації підприємства, зміні власників чи вимог власників та статутних вимог, зміні видів діяльності. Пропонується розрізняти зміни та доповнення до облікової політики, в роботі розроблено порядок внесення коригувань та їх документального оформлення.

Запропоновані рекомендації з формування облікової політики підприємства, її зміни виконують наступні завдання: забезпечення нормативного регулювання процесу формування (дозволить усунути невизначеність щодо нормативного регулювання облікової політики); призначені для використання суб'єктами, які безпосередньо виконують роботи з розробки облікової політики; дозволять власнику використовувати облікову політику як інструмент організації бухгалтерського обліку.

Третій розділ **“Використання облікової політики при здійсненні контрольно-аналітичної діяльності”** присвячений дослідженню можливостей використання облікової політики в контрольній діяльності: розроблено методику вивчення облікової політики при здійсненні аудиту та доповнено склад аудиторських послуг; досліджено можливості облікової політики зі здійснення організаційного забезпечення внутрішньогосподарського контролю; визначено шляхи нівелювання впливу облікової політики на результати аналітичних досліджень.

У результаті дослідження встановлено, що оскільки як явище облікова політика та Положення про облікову політику, як її носій, не є показниками фінансової звітності, необхідно відмовитися від використання терміну “аудит облікової політики”. Поряд з тим, невід'ємною умовою здійснення аудиту є її вивчення для формування думки про достовірність фінансової звітності. Наведення даних щодо методичної складової облікової політики підприємства в Примітках до річної фінансової звітності зумовлює пропозицію щодо розповсюдження аудиторського висновку в рівній мірі і на обрані способи формування звітності (політику складання звітності).

Враховуючи теоретичні розробки щодо формування та реалізації облікової політики підприємств, визначено питання, які підлягають вивченню аудитором, а саме дотримання вимог: законності, єдності, гласності, адекватності, ефективності.

Уточнення сутності облікової політики підприємства, її поширення як на процес складання звітності, так і на організацію та ведення обліку зумовило ранжування наведених завдань, які вирішуються аудитором наступним чином. Для підтвердження достовірності фінансової звітності

необхідним і достатнім є вивчення дотримання законності, гласності та єдності. Перевірка дотримання двох останніх вимог (адекватності та ефективності) належить до сфери дії інших аудиторських послуг, до складу яких запропоновано включати: розробку облікової політики підприємства; перевірку відповідності сформованої облікової політики особливостям функціонування підприємства та інтересам власника; перевірку дотримання встановленої облікової політики підприємства всіма структурними підрозділами та окремими виконавцями. Ініціатором замовлення вказаних послуг передбачається, в першу чергу, власник підприємства. Обов'язковою умовою надання аудиторських послуг є вивчення таких складових облікової політики, як організаційна та технічна, що може бути ефективно використано у процесі планування аудиту.

Весь спектр послуг щодо облікової політики підприємств може надаватися як аудиторськими, так і будь-якими іншими спеціалізованими фірмами (бухгалтерськими, консалтинговими, консультаційними, розробниками програм та довідково-правових систем). Здійснення аудиторської діяльності передбачає наявність відповідного сертифікату (аудитор – сертифікована особа), для надання послуг з розробки облікової політики наявність сертифікату не передбачена, тому такі роботи можуть здійснюватись особами, які мають відповідну освіту, відповідний рівень кваліфікації та досвід.

Вивчення наявності Положення про облікову політику, належного його оформлення є аргументом на користь співпраці аудитора з клієнтом на організаційній стадії здійснення аудиту, оскільки є ознакою того, що організації та веденню бухгалтерського обліку приділяється належна увага, знижується ймовірність виконання робіт з відновлення обліку, збільшується вірогідність позитивного характеру висновку, так як наявність облікової політики на підприємстві характеризує ставлення та усвідомлення відповідальності власника або керівництва за організацію та ведення бухгалтерського обліку.

Для підвищення ефективності роботи аудитора дисертантом розроблено пакет робочих документів аудитора щодо вивчення облікової політики підприємства, узагальнено інформаційну базу дослідження, виявлено та узагальнено типові порушення. У разі отримання аудиторською або консалтинговою фірмою авторського свідоцтва, типовий проект облікової політики запропоновано обліковувати на рахунку 125 “Авторські та суміжні права”.

Дослідження взаємозв'язку облікової політики підприємств з внутрішньогосподарським контролем дозволило встановити його багатоаспектність. Положення про облікову політику підприємства може бути використано для створення організаційного та обліково-аналітичного забезпечення внутрішньогосподарського контролю. Регламентація питань щодо створення, підпорядкованості та функціонування внутрішньогосподарського контролю в Положенні про облікову політику підприємства дозволить скоротити обсяги організаційно-розпорядчої документації. Вивчення ефективності та адекватності облікової політики є прерогативою

внутрішньогосподарського контролю. Питання внутрішнього контролю, в тому числі облікової політики, набуває якісно нового значення в умовах розмежування функцій володіння та управління і зумовлене виконанням бухгалтерським обліком функції інструменту контролю за збереженням майна власника.

В результаті дослідження впливу існування свободи вибору облікових методик, яка реалізується через облікову політику підприємства, на результати аналітичних досліджень встановлено неможливість здійснення аналізу на макрорівні, необ'єктивність статистичних даних, отриманих з фінансової звітності. Основною причиною є неуніфікованість методик, яка перешкоджає порівнянню отриманих даних. Нівелювання впливу облікової політики підприємств на результати аналітичних досліджень можливе шляхом використання диференційованого підходу до складання фінансової звітності (табл. 1).

Таблиця 1

Диференційований підхід до складання звітності

<i>№ з/п</i>	<i>Підприємства</i>	<i>Вимоги до складання звітності</i>	<i>Облікова політика</i>
1	Підприємства, які є учасниками міжнародного ринку капіталу	Складають та подають звітність за правилами своєї країни та за МСФЗ або правилами країни, з якою співпрацюють (країни власників)	Облікова політика полягає в побудові обліку таким чином, щоб він задовольняв вимоги країни, де засноване підприємство, та дозволяв трансформувати звітність до правил МСФЗ чи іншої країни, з якою співпрацює підприємство
2	Підприємства, які обмежуються діяльністю в межах однієї країни	Складають та подають звітність за правилами цієї країни	Єдина методична складова облікової політики для підприємств в межах однієї галузі або в межах вертикально інтегрованої структури, рішення щодо вибору елементів організаційної та технічної складових приймаються підприємством
3	Малі підприємства	Складають спрощену звітність	Аналогічно до попередньої групи, з врахуванням особливостей складання форм спрощеної звітності

Наступне удосконалення облікової політики підприємств передбачає обмеження підприємств, які не мають за мету вихід на міжнародні ринки у формуванні методичної складової облікової політики, з відсутністю будь-якої регламентації щодо організаційної та технічної складових. У подальшому реалізація облікової політики і, насамперед, політики складання

звітності, полягатиме у побудові бухгалтерського обліку таким чином, щоб останній дозволяв трансформувати звітність відповідно до правил країни, з представниками якої передбачається або здійснюється спільна діяльність. Такий підхід забезпечить зіставність даних бухгалтерського обліку та можливість реалізації єдиної політики в сфері бухгалтерського обліку.

На сучасному етапі для забезпечення зовнішніх користувачів інформацією про обрану облікову політику та можливості здійснення порівняльного господарсько-фінансового аналізу запропоновано використовувати відповідну форму у складі Приміток до річної фінансової звітності, яка складається з трьох частин (розділів): витяг з Положення про облікову політику в частині його методичної складової; способи ведення обліку, відмінні від встановлених законодавством (розроблені самостійно); інформація про зміни облікової політики, які стосуються її методичної складової (якщо такі зміни мали місце).

Запропоновані підходи щодо використання облікової політики при здійсненні контролю дозволять скоротити обсяги часу та документообороту, можуть застосовуватися представниками зовнішніх та внутрішніх контролюючих органів. Використання диференційованого підходу до складання звітності спрямоване на захист зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації, забезпечить узгодженість статистичних даних, дозволить використовувати дані бухгалтерського обліку в управлінні, інвестуванні та кредитуванні.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення наукової проблеми, що виявляється у необхідності розробки науково-методичних підходів і практичних рекомендацій з формування та реалізації облікової політики. На підставі проведеного дисертаційного дослідження теоретичних засад облікової політики та практичного аспекту її реалізації з'ясовано наступне:

1. Виявлений прогностичний напрям подальшого розвитку нормативного регулювання бухгалтерського обліку полягає в обмеженні свободи підприємств у виборі методики обліку. У результаті вивчення еволюції висувається гіпотеза, згідно з якою прерогатива формування та реалізації облікової політики в частині її методичної складової належатиме регулюючим органам (державним, громадським або професійним). Такий висновок сформований на підставі вивчення передумов виникнення облікової політики, які полягають в усвідомленні необхідності встановлення загальновизнаних принципів та правил організації і ведення обліку.

2. Основна відмінність між обліковою та балансовою політикою підприємств (остання є аналогом облікової політики в обліковій системі країн Західної Європи) полягає в межах дії кожної з них (для облікової політики – організація та ведення обліку; для балансової – складання

фінансової звітності). Це дозволило поглибити зміст поняття “облікова політика підприємства”, а саме, як сукупності дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників.

3. Розробка та упорядкування понятійного апарату щодо облікової політики підприємств, полягає у визначенні:

- структурних елементів: об’єктів облікової політики (будь-яка позиція підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої є альтернативні варіанти), елементів облікової політики (можливі методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства);

- складових облікової політики – організаційної, методичної та технічної (відповідають рівням системи бухгалтерського обліку та забезпечують її цілісність);

- форм реалізації облікової політики на різних рівнях – міждержавної (регіональної) облікової політики (сукупність правил, норм, стандартів, яка використовується для встановлення принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах геополітичних об’єднань країн), державної облікової політики (сукупність дій зі встановлення загальних принципів функціонування бухгалтерського обліку в межах країни через розробку правил, норм, стандартів) та облікової політики підприємства.

4. Методика формування облікової політики підприємств передбачає розробку структурно-логічної схеми дій у процесі формування облікової політики. У розробленій методиці ключова роль відводиться власнику підприємства, який ініціює розробку облікової політики підприємства. Власники забезпечують захист своїх інтересів через реалізацію процедури вибору суб’єкта формування. Активна участь власника в розробці облікової політики підприємства упереджує номінальний характер його ролі в процесі організації бухгалтерського обліку, що, в свою чергу, забезпечить захист інтересів та збереження майна власника.

5. Структурно-логічна схема формування облікової політики підприємств передбачає ряд етапів: підготовчий, основний та заключний. Комплексність методики забезпечується виділенням засад, які повинні дотримуватися на всіх етапах формування облікової політики та при її реалізації: загальні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначені законодавством; вимоги до облікової політики підприємств (законності, адекватності, гласності, ефективності, єдності); а також врахуванням характеру впливу факторів, які зумовлюють вибір об’єктів та елементів облікової політики підприємств.

6. Заключним етапом формування облікової політики є процес документального оформлення сформованого комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, для чого запропоновано використовувати Положення про облікову

політику підприємства, яке містить преамбулу та три розділи, відповідно до виділених складових облікової політики – організація обліку, методика обліку та техніка обліку, та в разі необхідності доповнюється додатками. Для усунення невизначеності у способах, які використовуються при складанні звітності, сприяння покращенню дисципліни підприємства щодо формування облікової політики передбачено встановлення термінів формування та затвердження облікової політики протягом тридцяти днів з моменту державної реєстрації підприємства, але не пізніше складання квартальної (річної) фінансової звітності.

7. Розроблений механізм внесення змін до облікової політики підприємств включає: уточнення випадків здійснення коригувань (при зміні вимог законодавства, у разі забезпечення зміною адекватності облікової політики умовам діяльності підприємства); визначення порядку документального оформлення, який передбачає складання розпорядження керівника (власника), в змісті якого вказується причина та обґрунтованість зміни, характер зміни та відповідальні особи; викладення Положення про облікову політику у новій редакції до початку нового звітного року; способи відображення наслідків внесених змін у фінансовій звітності.

8. Забезпечення зовнішніх користувачів інформацією про використані способи ведення обліку та складання звітності відбувається шляхом розкриття облікової політики в складі Приміток до річної фінансової звітності, для цього слід використовувати відповідну форму “Розкриття облікової політики”. Дана форма повинна містити інформацію про методичну складову облікової політики, через яку реалізується політика складання фінансової звітності, та про внесені зміни до облікової політики підприємства. Подання розробленої форми у складі Приміток до річної фінансової звітності дозволить систематизувати інформацію про облікову політику підприємств для її надання зовнішнім користувачам, можливість здійснювати порівняльний аналіз та забезпечить її співставність.

9. Взаємозв'язок облікової політики підприємств з внутрішньогосподарським контролем носить багатовекторний характер: шляхом регламентації в Положенні про облікову політику порядку функціонування служби внутрішнього контролю, визначення графіку документообороту, питань техніки ведення обліку, здійснення інвентаризаційної роботи створюється організаційне та обліково-аналітичне забезпечення внутрішньогосподарського контролю. Разом з тим, облікова політика підприємств є об'єктом внутрішньогосподарського контролю.

10. Винесення облікової політики за межі об'єктів аудиту, оскільки вона не є показником фінансової звітності, вимагає відмови від використання терміну “аудит облікової політики”, що не обмежує можливостей використання облікової політики при здійсненні аудиту на всіх його стадіях. Узагальнення інформаційної бази щодо вивчення облікової політики; розроблений порядок використання Положення про облікову політику та додатків до нього при плануванні аудиту; сформований пакет робочих документів з вивчення облікової політики; виявлені типові порушення

щодо неї дозволять використовувати облікову політику підприємства на всіх етапах аудиту – від планування до складання висновку. Доповнено перелік послуг аудиторських фірм послугами з: розробки облікової політики; перевірки відповідності сформованої облікової політики особливостям діяльності підприємства та інтересам власників; перевірки дотримання положень облікової політики.

11. Диференційований підхід до складання та подання звітності підприємствами, а також до формування облікової політики підприємств, який полягає в обмеженні у формуванні методичної складової облікової політики підприємств, які здійснюють діяльність в межах території України, дозволить забезпечити порівняність економічної інформації, яка на сучасному етапі ускладнюється через використання підприємствами різних методик формування показників фінансової звітності.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у наукових фахових виданнях

1. Барановська Т.В. Структура наказу про облікову політику // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2001. – № 14. – С. 48-53.
2. Барановська Т.В. Вплив факторів на облікову політику // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2002. – № 20. – С. 26-33.
3. Барановська Т.В. Облікова політика: політологічний аспект // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2002. – № 21. – С. 15-19.
4. Барановська Т.В. Облікова політика як фактор впливу на результати аналітичних досліджень // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 1 (23). – С. 30-34.
5. Барановська Т.В. Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 3 (25). – С. 18-26.
6. Барановська Т.В. Порядок внесення змін до облікової політики та їх документальне оформлення // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 4 (26). – С. 12-18.
7. Барановська Т.В. Використання облікової політики при здійсненні внутрішнього контролю // Науковий журнал. Вісник технологічного університету Поділля. Економічні науки. Ч II, Т.1. – 2003. – № 5. – С. 89-94.
8. Барановська Т.В. Застосування облікової політики аудиторами // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2004. – № 2 (28). – С. 14-20.

Тези доповідей

9. Барановська Т.В. Підходи щодо тлумачення сутності облікової політики // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю. Матеріали I-ої Всеукраїнської

науково-практичної конференції: 20-22 листопада 2002 р., м. Черкаси. – Черкаси: ЧДТУ, 2002. – С. 7-8.

10. Барановська Т.В. Актуальність наукових досліджень з питань облікової політики // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Наука і освіта 2003”. Том 25. Економіка. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2003. – С. 3-5.

11. Барановська Т.В. Облікова політика як елемент системи внутрішнього контролю // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Україна наукова '2003”. Том 21. Економіка. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2003. – С. 35-36.

12. Барановська Т.В. Пріоритетні напрями державної облікової політики // Збірник тез та текстів виступів на Другій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – С. 20-24.

13. Барановська Т.В. Розкриття облікової політики // Розвиток дорадництва в аграрній сфері економіки: Тези доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції 26-27 березня 2004 р. / Відп. за випуск А.В. Шлійко. – Тернопіль: ТАНГ, 2004. – С. 145-146.

Підручники та навчальні посібники

14. Облік в галузях економічної діяльності: торгівля, автотранспорт, будівництво. Збірник задач і вправ. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”/ Н.М. Малюга, З.В. Задорожний, Т.В. Барановська, Т.В. Давидюк, Н.І. Петренко. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 288 с., у т.ч. автора – 3,83 друк.арк. Особистий внесок – розробка практичних завдань, які призначені для засвоєння особливостей облікової політики будівельних підприємств.

15. Бухгалтерський словник / За ред проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с., у т.ч. автора – 0,1 друк. арк. Особистий внесок – терміни: “облікова політика”, “структура облікової політики”, “наказ про облікову політику”, “методичні аспекти облікової політики”, “організаційно-технічний аспект облікової політики”, “формування облікової політики”, “зміна облікової політики”, “розкриття облікової політики”.

16. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 592 с., у т.ч. автора – 0,48 друк. арк. Особистий внесок – розробка методики формування облікової політики підприємства, яка включає встановлення суб’єктів, етапів формування та порядок документального оформлення.

17. Економічний аналіз: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” // За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003.

– 680 с., у т.ч. автора – 7,93 друк. арк. Особисто автором обґрунтовано вплив облікової політики підприємства на співставність результатів аналітичних досліджень при здійсненні зовнішнього аналізу і, зокрема, фінансових результатів.

18. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 5-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 726 с., у т.ч. автора – 1,04 друк. арк. Особистий внесок – уточнення сутності облікової політики підприємства, визначено рівні її реалізації та складові, в тому числі об’єкт та елемент облікової політики, запропонований алгоритм формування облікової політики.

Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Національний аграрний університет, Київ, 2005.

Дисертація присвячена теоретичним та практичним питанням формування облікової політики підприємств суб’єктами господарювання України. В дисертації уточнено сутність поняття “облікова політика підприємства” (сукупності дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників), що дозволяє розширити межі облікової політики від інструменту формування фінансової звітності до інструменту управління обліком на підприємстві (облікова політика охоплює організацію та ведення бухгалтерського обліку). Встановлено, що подальший розвиток облікової політики полягає в обмеженні свободи вибору методичної її складової. Розроблено та систематизовано категоріальний апарат щодо облікової політики (виділено об’єкти, елементи та складові облікової політики), доповнено рівні реалізації облікової політики. Розроблені рекомендації щодо формування облікової політики, її документального оформлення, зміни та розкриття у фінансовій звітності, які забезпечать ефективність функціонування облікової політики. Виявлено напрями використання облікової політики при здійсненні господарського контролю. Запропоновано підхід щодо нівелювання впливу облікової політики на результати аналітичних досліджень.

Ключові слова: облікова політика підприємства, елемент облікової політики, об’єкт облікової політики, складові облікової політики, методика формування облікової політики підприємства, Положення про облікову політику підприємства.

Барановская Т.В. Учетная политика предприятий в Украине: теория и практика. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 – бухгалтерский учет, анализ и аудит. – Национальный аграрный университет, Киев, 2005.

В диссертации уточнено сущность понятия “учетная политика предприятия” (совокупность действий по формированию комплекса методических приемов, способов и процедур организации и ведения бухгалтерского учета, отвечающего особенностям деятельности предприятия и интересам его собственников), что позволяет расширить границы учетной политики от инструмента формирования финансовой отчетности до инструмента управления бухгалтерским учетом на предприятии (учетная политика охватывает организацию и ведение бухгалтерского учета).

Объектом исследования является процесс организации бухгалтерского учета и учетная политика субъектов хозяйствования Украины.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических вопросов, связанных с формированием и реализацией учетной политики субъектов хозяйствования.

Отстаивается позиция, что историческое развитие учетной политики за рубежом предусматривает движение от децентрализованного подхода к организации бухгалтерского учета к централизованному регулированию (государственными или общественными организациями).

Разработан и систематизирован терминологический аппарат учетной политики, включающий уровни реализации – межгосударственный (совокупность правил, норм, стандартов, используемая для установления принципов функционирования бухгалтерского учета в рамках геополитических объединений стран), государственный (совокупность действий по установлению общих принципов функционирования бухгалтерского учета в стране через разработку правил, норм, стандартов) и локальный, уровень предприятия. Элементарными составляющими учетной политики определены объект учетной политики (любая позиция предприятия в организации и ведении бухгалтерского учета, относительно которой существуют альтернативные варианты) и элемент учетной политики (возможные методические приемы, способы и процедуры, которые выбираются из числа общепринятых с учетом особенностей деятельности предприятия), объединяющиеся в составляющие высшего порядка – организационную, методическую и техническую. Установлены субъекты учетной политики, которыми на государственном уровне являются Министерство финансов Украины (Методологический совет при Министерстве финансов Украины), Кабинет Министров Украины, Верховный совет Украины, НБУ, налоговая администрация и другие органы, регулирующие бухгалтерский учет, на уровне предприятия – собственник. Предложена комплексная методика формирования учетной политики, состоящая из алгоритма формирования, принципов и требований формирования и реализации, определяющих факторов. Предложено регламентировать сроки формирования учетной политики в тридцатидневный срок со дня государственной регистрации, но не позже составления первой финансовой отчетности.

Для документального оформления учетной политики предприятия предложено формировать систему внутренней документации, в центре которой Положение об учетной политике, разработан механизм его утверждения, изменения, ознакомления с его содержанием непосредственных исполнителей.

Доказано, что необходимо различать “изменения учетной политики” при изменениях исходных параметров (при изменении требований законодательства; в случае, если вносимые изменения обеспечивают адекватность учетной политики условиям деятельности предприятия) и “дополнения учетной политики” (изначальный выбор элементов учетной политики для ранее отсутствующих объектов).

Для систематизации данных об учетной политике предприятия в финансовой отчетности предложена форма документа, состоящая из трех частей: извлечение из Положения об учетной политике в части его методической составляющей, способы ведения учета отличные от установленных законодательством (разработанные самостоятельно); информация об изменениях учетной политики, относящихся к методической составляющей учетной политики предприятия (если такие имели место).

Рассмотрена взаимосвязь учетной политики предприятия и внутривозвратного контроля, состоящая в том, что учетная политика является одновременно объектом внутривозвратного контроля, создает организационное и учетно-аналитическое обеспечение внутривозвратного контроля, а вариантность его организации делает возможным отнесение внутривозвратного контроля к объектам учетной политики.

Автор настаивает на невозможности аудита учетной политики, исходя из сущности аудита как предпринимательской деятельности, заключающейся в выражении профессионального суждения о достоверности финансовой отчетности. Уточнено, что в сфере интересов аудита находится методическая составляющая учетной политики. Предложено использовать документы по учетной политике для планирования аудита и предоставления аудиторских услуг, в составе которых разработка учетной политики, проверка соответствия сформированной учетной политики особенностям функционирования предприятия и интересам собственника, проверка соблюдения установленной учетной политики всеми структурными подразделениями и отдельными исполнителями. С этой целью разработан пакет рабочих документов аудитора, систематизирована информационная база и возможные типичные нарушения.

Для устранения влияния учетной политики на результаты аналитических исследований предложен дифференцированный подход к составлению отчетности, предусматривающий разделение предприятий на участников международного рынка капитала и не принимающих участие. Для первых предусматривается, кроме ведения учета по единым методическим нормам,

трансформация отчетности согласно требованиям МСФО или требованиям нормативных актов другой страны.

Ключевые слова: учетная политика предприятия, элемент учетной политики, объект учетной политики, составляющие учетной политики, методика формирования учетной политики предприятия, Положение об учетной политике предприятия.

Baranovska T.V. Accounting policy of enterprises in Ukraine: theory and practice. – Manuscript.

Thesis for obtaining the scientific degree of Candidate of Economics on the specialty 08.06.04 – accounting, analysis and auditing. – National Agricultural University, Kyiv, 2005.

The thesis is dedicated to the theoretical and practical issues of accounting policy development at the enterprises by economic entities of Ukraine. The essence of concept “accounting policy of an enterprise” has been clarified (the set of activities on developing of the complex of methodic tools, ways and procedures of organization and carrying out of accounting, which meets the peculiarities of an enterprise’s activities and its owners’ interests), that allows to expand borders of accounting policy from the tool of forming the financial statements to the tool of accounting management at an enterprise (accounting policy covers organization and carrying out of accounting). It has been determined that the further development of accounting policy lays in limitation of freedom of its methodical part choice. The terminology set on accounting policy has been worked out as well as systemized (objects, elements and parts of accounting policy have been distinguished), the levels of accounting policy implementation have been added. The recommendations concerning accounting policy development, as well as its documentation, changes and disclosure in the financial reporting that will enable to provide accounting policy functioning effectiveness have been worked out. The directions of the accounting policy application during the business control have been found out. The approach concerning decreasing accounting policy impact on the results of analytical research has been offered.

Key words: accounting policy of an enterprise, element of accounting policy, object of accounting policy, parts of accounting policy, methodics of accounting policy development, Statement on accounting policy.