

УДК 657.221:658 (477)

ЕВОЛЮЦІЯ НАУКОВИХ ПІДХОДІВ ДО ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

А. О. Касич, О. В. Онищенко

Кременчуцький національний університет імені Михайла Остроградського

вул. Першотравнева, 20, м. Кременчук, 39600, Україна. E-mail: oksanakremenchug@gmail.com

Досліджено питання сутності поняття «облікова політика» та її роль і значення для підприємств України в сучасних умовах господарювання. На основі даних анкетного обстеження підприємств різних галузей і форм власності обґрунтовується необхідність використання облікової політики на підприємствах, її доцільність та важливість для потреб бухгалтерського обліку. Розглянуто цілі розробки облікової політики, проблеми та можливості узгодження цілей при формуванні облікової політики, нормативно-методична база та шляхи вирішення питань формування облікової політики підприємств. Проведений аналіз сучасних факторів, що впливають на формування облікової політики підприємств. Визначено, що при розгляді побудови облікової політики за системним підходом, її сутність визначається необхідністю підпорядкування облікової інформації загальним інтересам інформаційної системи підприємства, система формування облікової політики може бути представлена як сукупність потоків зовнішнього законодавчого та внутрішнього нормативно-методичного забезпечення виробничої системи щодо формування організації та технології бухгалтерського обліку.

Ключові слова: облікова політика, процес формування облікової політики, цілі розробки облікової політики.

ЭВОЛЮЦИЯ НАУЧНЫХ ПОДХОДОВ К ФОРМИРОВАНИЮ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ

А. О. Касич, О. В. Онищенко

Кременчугский национальный университет имени Михаила Остроградского

ул. Первомайская, 20, г. Кременчук, 39600, Украина. E-mail: oksanakremenchug@gmail.com

Исследованы вопросы сущности понятия «учетная политика» и ее роль и значение для предприятий Украины в современных условиях хозяйствования. На основе данных анкетного исследования предприятий различных отраслей и форм собственности обосновывается необходимость использования учетной политики на предприятиях, ее целесообразность и важность для нужд бухгалтерского учета. Рассмотрены цели разработки учетной политики, проблемы и возможности согласования целей при формировании учетной политики, нормативно-методическая база и пути решения вопросов формирования учетной политики предприятий. Проведен анализ современных факторов, влияющих на формирование учетной политики предприятий. Определено, что при рассмотрении построения учетной политики с позиций системного подхода ее сущность определяется необходимостью подчинения учетной информации общим интересам информационной системы предприятия, система формирования учетной политики может быть представлена как совокупность потоков внешнего законодательного и внутреннего нормативно-методического обеспечения производственной системы касательно формирования организации и технологии бухгалтерского учета.

Ключевые слова: учетная политика, процесс формирование учетной политики, цели разработки учетной политики.

АКТУАЛЬНІСТЬ РОБОТИ. Становлення та розвиток ринкової економіки неможливий без належної організації бухгалтерського обліку. Ринкові умови господарювання передбачають певні специфічні особливості ведення бухгалтерського обліку, зумовлені тим, що підприємства, як констатується в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], самостійно визначають свою облікову політику.

Звісно, що при цьому мають враховуватись вимоги, які встановлені тим же законом щодо державного регулювання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності з метою створення єдиних правил, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів. У той же час ринкові перетворення зумовлюють більшу свободу дій суб'єктів господарювання, що стосується також технологічних аспектів забезпечення відображення в бухгалтерському обліку результатів їх діяльності. Отож, на кожному підприємстві треба, базуючись на встановлених основних

принципах, визначати власну облікову політику.

З одного боку, це зумовлено необхідністю збереження єдиної методології формування облікової інформації, а з іншого – особливостями діяльності суб'єктів господарювання і доцільністю вибору найоптимальнішого варіанта ведення бухгалтерського обліку – від застосування тих чи інших методів формування інформації з визначених у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, до його організаційного забезпечення через створення власної облікової служби на чолі з головним бухгалтером чи інших способів ведення, в тому числі й на договірних засадах із спеціалістами-аудиторами тощо. Таким чином, необхідність формування теоретично обґрунтованої облікової політики, яка б могла бути практично застосована на підприємствах України, очевидна.

Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства та проблемні питання щодо її реалізації в Україні висвітлені в наукових розробках вітчизняних учених Ф. Бутинця [2],

З. Гуцайлюка [3], П. Житного [4, 5], Л. Ловінської [6], М. Пушкаря [7], М. Щирби [8] та інших. Однак і сьогодні розрив між теорією і практикою формування облікової політики в Україні є доволі суттєвим, відсутнє єдине, точне та повне визначення поняття „облікова політика”. Ці питання вимагають додаткового розгляду.

Метою роботи є дослідження наукових підходів до змісту категорії «облікова політика», визначення цілей розробки облікової політики та шляхів вирішення питань формування облікової політики підприємств.

МАТЕРІАЛ І РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕНЬ. Термін “облікова політика” увійшов до лексику українських бухгалтерів у кінці 80-х років минулого століття, в результаті реформування бухгалтерського обліку, одночасно із прийняттям у 1999 році Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і становив собою переклад англійського словосполучення «*accounting policies*». Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дає наступне визначення цього поняття – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання звітності [1].

Юридичне регулювання облікової політики та її зміст на національному рівні, окрім зазначеного вище Законом, визначено П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [9], П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” [10], листом Міністерства фінансів України “Про облікову політику” [11]. Крім того, порядок погодження та основні питання розпорядчого документа про облікову політику державних підприємств, установ та організацій, що належать до сфери управління Міністерства аграрної політики, регулюється наказом “Про погодження облікової політики підприємства” [12].

Дещо інакше трактує поняття облікової політики МСБО (IAS) 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” [13]. 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. Можна зробити висновок, що тлумачення облікової політики в українському законодавстві відповідає міжнародним нормам. Але як видно, в закінченні формулювання поняття «облікова політика» як за національним, так і за міжнародним стандартом бухгалтерського обліку, підкреслюється, що мова йде винятково про принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, тобто, відсутня навіть згадка про бухгалтерський облік.

Проте, на відміну від визначення, яке наведено в МСБО (IAS) 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”, П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” не включає у це визначення домовленості та практику, які є зовнішніми чинниками, що визначають для конкретних економічних умов перелік принципів фінансової звітності та їх зміст. Також, у МСБО (IAS) 8 йдеться про облікову політику загалом, це пов’язане з тим, що за міжнародними правилами облікова політика, установлена щодо конкретного об’єкта обліку, вважається окремою обліковою політикою. А виходячи з національного визначення терміна, сукупність таких облікових політик саме і складає єдину облікову політику підприємства.

Для з’ясування сутності досліджуваного поняття «облікова політика» (далі – ОП) розглянемо підходи до його трактування у різних літературних джерелах (табл. 1).

Таблиця 1 – Підходи до трактування поняття «облікова політика» [складено автором]

Джерело	Визначення
Бухгалтерський словник [14, с. 120]	ОП – система способів і прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, закріплена відповідним нормативним актом на невизначений термін
Зовнішньо-економічний словник [15, с. 433]	ОП – політика центрального банку щодо регулюванню облікового ринку
Економічна Енциклопедія [16, с. 608]	ОП – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
Енциклопедичний словник бізнесмена [17, с. 197]	ОП (див. дисконтна політика). Дисконтна політика – заходи центральних банків з підвищення або зниження курсу облікових ставок з метою впливу на попит і пропозицію позикових капіталів, стану платіжного балансу та валютні курси
Справочник бухгалтера і аудитора [18, с. 878]	ОП – це прийнята нею сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності
Барановська Т.В. [19, с. 10]	ОП – сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників
Бутинець Ф.Ф. [2, с. 51]	ОП – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. У широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку)

Бычков М.Ф., Балашова Н.Н. [20, с. 22]	Облікова політика підприємства – це прийнята підприємством сукупність способів (прийомів) ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності
Соколов Я.В. [21, с. 397]	ОП – засіб, що дозволяє адміністрації підприємства (фірми) легально маніпулювати фінансовими результатами
Хабарова Л.П. [22, с. 10]	ОП – це прийнята сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності
Шпак В.А. [23, с. 204]	ОП – цілеспрямована організаційно-управлінська діяльність, пов'язана з формуванням облікового порядку (чіткої організації бухгалтерського обліку, з дотриманням встановлених правил обліку)
Ловінська Л.Г., Стефанюк І.Б. [6, с. 63]	Облікова політика суб'єкта господарювання – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності в межах, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативними документами, затвердженими Міністерством фінансів України та іншими органами виконавчої влади після погодження з Міністерством фінансів
Кучеренко Т. [24, с. 25]	ОП – це домовленості й практика, що проявляються у сукупності принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності з метою її гармонізації та створення єдиних підходів до визначення, визнання й оцінки окремих її елементів
Пушкар М.С., Щирба М.Т. [7, с. 151]	ОП – конституція підприємства, яка передбачає права обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів
Кутер М.І. [25, с. 543]	ОП є вибір підприємством конкретних методик, форм, техніки ведення і організації бухгалтерського обліку, виходячи з встановлених правил і особливостей діяльності (організаційних, технологічних, чисельності і кваліфікації облікових кадрів, рівня технічного оснащення бухгалтерії)

Окремі автори [3] вважають, що буквально визначення облікової політики виключає розгляд у його світлі такого поняття, як «організація обліку», і пропонують доповнити формулювання таким чином: облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством при організації обліку його діяльності та для складання звітності.

При розгляді досліджень вітчизняних науковців щодо формування теорії та практики облікової політики в Україні видно, що окремі автори дають різні визначення, і обмежується або повторенням визначення наведеного у вищезазначених нормативних документах, або ж звуженням її до способів і процедур. Отже аналіз підходів до трактування поняття «облікова політика» свідчить про відсутність єдиної думки науковців з цього приводу. Відповідно до розглянутих визначень облікову політику у загальному визначенні складає сукупність методів, способів, принципів, методик, процедур та форм бухгалтерського обліку. У закордонній науковій літературі, зокрема польській [26], облікова політика також визначається як перелік обов'язкових правил, процедур і норм, які використовуються на практиці для того, щоб надана інформація про майновий стан підприємства, його господарську діяльність і отримані фінансові результати була повною, зрозумілою, достовірною і такою, що підлягає використанню.

Цікавим є визначення вченого Я.В. Соколова, який вважає, що «облікова політика – це засіб, що дозволяє адміністрації підприємства (фірми) легаль-

но маніпулювати фінансовими результатами» [21]. Таке трактування має сенс, оскільки відповідно до цілей, які переслідує підприємство, воно може встановлювати ті чи інші вимоги до ведення бухгалтерського обліку, що забезпечить реалізацію таких цілей.

Отже, на основі проаналізованих підходів до трактування облікової політики вважаємо, що під даним поняттям слід розуміти сукупність способів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, вибраних підприємством індивідуально з урахуванням специфіки його діяльності, для забезпечення необхідних результатів діяльності.

Як зазначено у листі Міністерства фінансів України «Про облікову політику» [11], облікова політика реалізується через визначення у розпорядчому документі переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш ніж один їх варіант. Таким документом може бути наказ або розпорядження керівника підприємства, який складається з дотриманням вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», чинних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Розробка облікової політики та затвердження Наказу про облікову політику (документу, що засвідчує обрану облікову політику на підприємстві) відповідно до чинного законодавства є обов'язковою вимогою для підприємств. Однак, наприклад, Ніко-

лаєва С.О. [27] зазначає, що формування облікової політики на підприємствах є необхідним в наступних випадках:

1) якщо законодавством передбачено кілька варіантів ведення обліку тих чи інших об'єктів, підприємство обирає один із них;

2) якщо законодавча регламентація відображення в обліку тих чи інших фактів господарської діяльності не розроблена і підприємство самостійно розробляє способи ведення обліку.

На думку Панкова В.В., «облікова політика забезпечує вирішення питань у більшості можливих облікових ситуаціях або визначає шляхи пошуку таких рішень, стаючи засобом раціоналізації та спрощення облікового процесу» [28]. Це твердження, на нашу думку, правильне, оскільки облікова політика повинна спрощувати систему бухгалтерського обліку на підприємстві та робити її максимально ефективною відповідно до потреб керівництва підприємства. Подібно вважає і Кондраков М.П., який зазначає, що «облікова політика підприємства повинна включати методологічні питання (вибір методів оцінки і процедур ведення бухгалтерського обліку з існуючих альтернативних варіантів, які дозволені законодавством при формуванні показників фінансової звітності; розробку методики ведення управлінського обліку та складання внутрішньої звітності тощо); технологію ведення бухгалтерського обліку на підприємстві; організацію роботи бухгалтерської служби підприємства» [29].

Іншої думки дотримується Чирка Д.М. [30], який вважає, що облікова політика не має обмежуватись тільки тими положеннями або об'єктами з бухгалтерського обліку щодо яких існують альтернативи. Науковець зазначає, що вона має містити перелік вимог з обліку усіх об'єктів, що знаходяться на підприємстві з урахуванням галузевих особливостей діяльності суб'єкта господарювання з посиланням на відповідні стандарти.

З точки зору Панкова В.В. [28], бухгалтер при формуванні облікової політики має виконувати три дії:

1) діяти відповідно до прийнятих стандартами бухгалтерського обліку правил у випадках єдиного можливого передбаченого способу;

2) здійснювати вибір одного способу обліку господарських операцій або організації документообігу у випадку існування декількох допустимих стандартами бухгалтерського обліку;

3) самостійно розробляти відповідні способи обліку або організації у випадку відсутності таких.

Таким чином, можна зробити висновок, що серед авторів єдиної думки стосовно необхідності формування облікової політики на підприємств немає, однак всі дослідники зазначають її важливість та доцільність для потреб бухгалтерського обліку.

Проте нині спостерігається формальний, вузькоспрямований підхід до формування облікової політики, який зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог П(С)БО та потреб зовнішніх користувачів. Для вивчення стану

організації і впливу облікової політики на процеси господарювання наведено дані анкетного обстеження підприємств різних галузей і форм власності. Так Житний П.Є. [5] у своєму дослідженні показує, що на більшості з обстежених ним підприємств (79,1 %) визначено місце облікової політики в сукупному управлінському процесі, на частині кількості (23,3 %) обстежених підприємств, переважно великих, таких як ЗАК «Новокраматорський машинобудівний завод», ТОВ «Алчевський металургійний комбінат», облікова політика суттєво впливає на визначення шляхів розвитку підприємства. Решта підприємств вважають, що облікова політика на вирішення згаданої проблеми впливає наступним чином: середньо (39,4 %); слабо (18,6 %); зовсім не впливає (18,7 %). Останнє стосується, передусім, державних і збиткових підприємств. Зеленко С.В. [31], досліджуючи елементи організації облікового процесу на 30 підприємствах Волинської області, виявляє, що лише три підприємства з досліджуваної сукупності забезпечили їх належне розкриття на 77,8 %. Найбільш повно висвітлено інформацію в організаційній та технологічній частинах, які стосуються організації обробки вхідної інформації та побудови апарату бухгалтерії, методична частина розкрита на значно нижчому рівні. Така ситуація характерна для багатьох підприємств.

Це зумовлено відсутністю достатнього практичного досвіду управління в ринкових умовах, недооцінювання облікової політики як інструменту вирішення комплексу проблем економічного характеру, спрямуванню уваги на формальне складання облікової політики, а також недостатнім вивченням цієї проблеми науковцями.

Методологічне і організаційне керівництво системою бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється державою, яка визначає нормативні документи, що містять конкретні рекомендації, перелік правил окремих методик і процедур бухгалтерського обліку. Але розробка способів і процедур відображення тих чи інших операцій в обліку залежить як від держави, так і господарюючого суб'єкта.

Як зазначає Бугинець Ф.Ф. [2], офіційна система не встановлює способів ведення бухгалтерського обліку з конкретного питання, і при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб на підставі діючих положень. Тому облікова політика може формуватися на двох рівнях: макрорівень – політика державних органів щодо розвитку обліку в Україні, мікрорівень – політика конкретного підприємства з метою забезпечення надійності фінансової звітності. Житний П.Є. [5] також зазначає, що вплив облікової політики на досягнення мети бухгалтерського обліку є концептуальним питанням, яке потребує додаткового дослідження особливо щодо побудови облікової політики як інструмента бухгалтерського обліку на макрорівні. Треба пам'ятати, що облікова політика на мікрорівні повинна включати обліковий інструментарій, який охоплює всі способи і процедури обліку, завдяки якому можливе поєднання вимог держави і

власних потреб підприємства щодо ведення обліку.

Залежно від формування облікової політики можна надати цілі розробки облікової політики (рис. 1). Питання, пов'язані з теоретичними і практичними основами формування облікової політики, потребують розгляду та розробки рекомендацій з врахуванням зовнішніх та внутрішніх факторів, які діють як з боку держави, так і підприємства та умовно на рисунку 1 розділені на формальні і управлінські. Якщо облікові процедури не отримали належної стандартизації в компанії, ОП стає мало не єдиним і основним засобом формалізації порядку ведення обліку. З іншого боку, розповсюдженим став підхід, коли облікова політика використовується як інструмент, за

допомогою якого можна відстоювати інтереси платника податків у суді.

Облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період (як мінімум на календарний рік), дає змогу оперативно відреагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, пристосувати виробництво до умов зовнішнього середовища, посилює обліково-аналітичні функції в управлінні підприємством, допомагає знизити економічні ризики.

Контроль за формуванням і застосуванням ОП є невід'ємним елементом загальної системи внутрішнього контролю за фактами господарського життя підприємства.

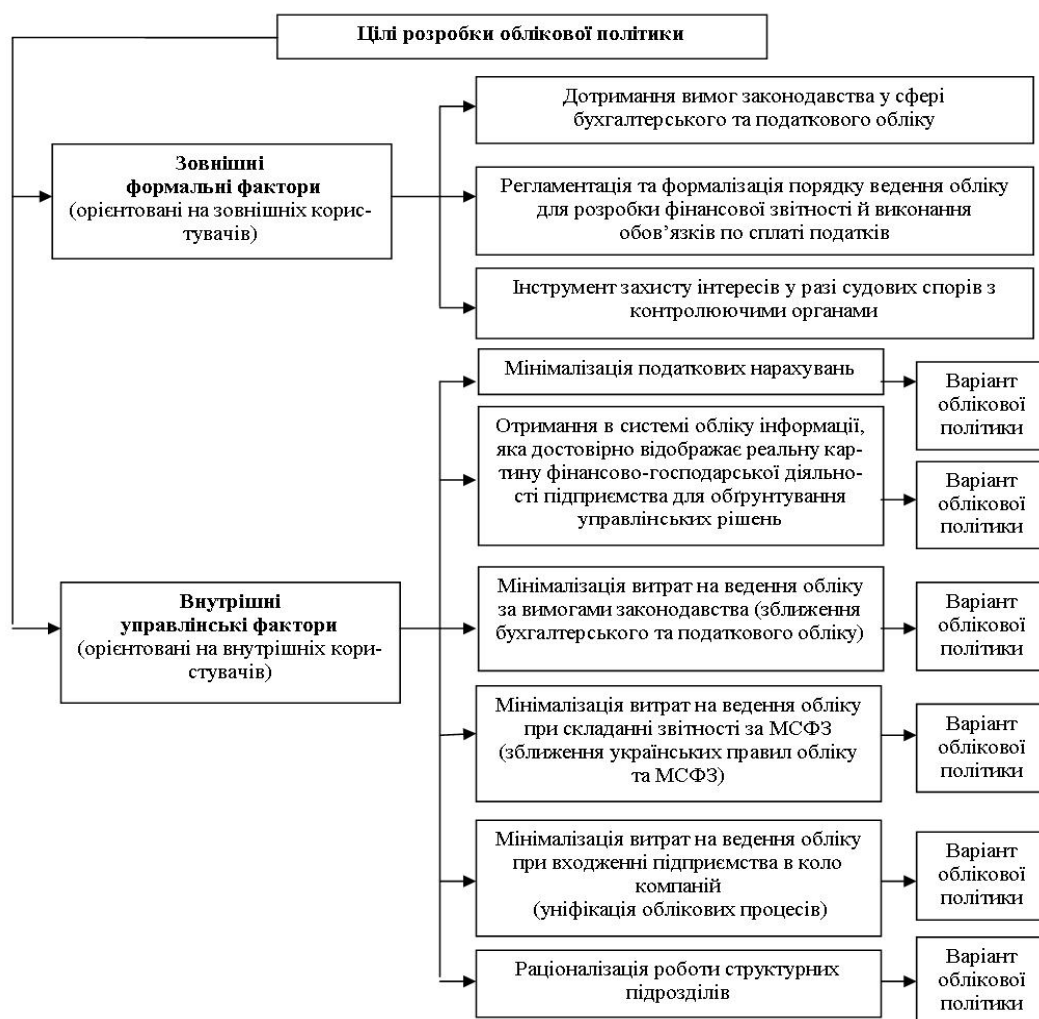


Рисунок 1 – Цілі розробки облікової політики підприємства [32]

Завдяки йому здійснюється досягнення формальної мети дотримання законодавства у сфері бухгалтерського обліку і звітності в частині вимоги достовірності облікових і звітних даних організації, а також управлінської мети отримання в системі обліку інформації, що достовірно відображає реальну картину фінансово-господарської діяльності організації, для обґрунтування управлінських рішень.

Проте сам процес формування облікової політики викликає немало труднощів. Проблеми виникають уже на перших етапах роботи над обліковою

політикою – при визначенні пріоритетних напрямів побудови системи обліку на підприємстві. Ці напрями залежать від цілей, що ставлять перед собою розробники облікової політики. Проблема узгодження, поставлених при формуванні і вдосконаленні облікової політики цілей для ухвалення рішень з вибору способів ведення обліку є однією з найскладніших. Керівництво підприємства може ставити різні цілі при створенні облікової політики, які впливають на результат розробки документа про облікову політику.

Рис. 1 показує можливість узгодження цілей при формуванні облікової політики, проте ці можливості досить обмежені, що породжує значну кількість варіантів комбінування норм або облікових підходів.

Вибір конкретного варіанту обліку може зробити істотний вплив на обсяг облікової роботи, розмежування відповідальності за ті або інші облікові процеси, появу нових процедур, збільшення кількості створених і оброблюваних документів, тобто впливати прямо або побічно на роботу всіх структурних підрозділів компанії. Це призводить до необхідності враховувати пропозиції і зауваження зацікавлених фахівців виробничих, планово-економічних, фінансових і інших служб підприємства. При цьому учасники процесу формування облікової політики часто схильні відстоювати свої інтереси, наполягаючи на ухваленні тих методів організації і ведення обліку, які спрощують їхню діяльність. Наявність різних підходів до облікової методології приводить до різноманітності сформованих на її базі показників і їх конкретних значень. Таким чином, укладачі облікової політики зумовлюють у майбутньому значення окремих показників, які вигідні одним учасникам господарських процесів і не вигідні іншим. Існування варіантів обліку дозволяє підприємству, в рамках чинного законодавства, зменшувати розмір бази оподаткування і податків, або збільшувати прибуток у бухгалтерському обліку та виплачувати вищі дивіденди. Крім того, підпорядкування бухгалтерського обліку цілям оподаткування часто створює реальну картину фінансово-господарської діяльності і обмежує використання інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, для обґрунтування управлінських рішень.

Отже, пошук розумного компромісу – одне з основних завдань у процесі формування облікової політики. Ще складнішим завданням є зближення в обліковій політиці вимог різних облікових систем: українського бухгалтерського і податкового обліку, обліку відповідно до міжнародних стандартів (МСФЗ), систем обліку різних компаній, що входять до її складу.

Необхідно пам'ятати, що облікова політика забезпечує інтегрованість системи обліку з іншими складовими системи управління – плануванням, бюджетуванням, прогнозуванням, аналізом, контролем – і генерує обліково-економічну інформацію для різних цілей, підпорядковуючись економічній політиці державі.

При розгляді побудови облікової політики за системним підходом, його сутність визначається необхідністю підпорядкування облікової інформації загальним інтересам інформаційної системи підприємства з метою створення інформаційних умов для ефективного здійснення управлінського процесу господарської діяльності [5]. Система формування облікової політики може бути представлена як сукупність потоків зовнішнього законодавчого та внутрішнього нормативно-методичного забезпечення виробничої системи щодо формування організації та технології бухгалтерського обліку (рис. 2), яка розглядає систему таким чином: зовнішнє середовище (економічна, технологічна, соціальна політика) впливає на систему в межах правового поля через входи, виходом із системи є інформація про стан господарських подій на певну дату, на основі якої складається звітність.

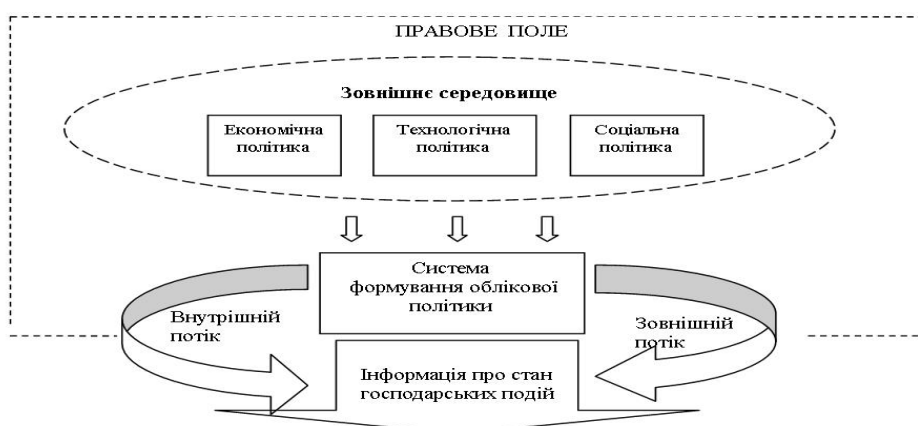


Рисунок 2 – Схема формування облікової політики (складено автором за [5])

Такий підхід орієнтує на розгляд облікової політики комплексно з позиції її впливу на забезпечення обліковою інформацією управлінського процесу та складання фінансової звітності.

Таким чином, мають рацію ті вчені, які стверджують, що облікова політика стосується не тільки фінансової звітності, а і перш за все всього процесу ведення та організації бухгалтерського обліку, кінцевим продуктом якого є звітність.

На нашу думку, облікова політика передбачає:

- упорядкування облікових процедур на підприємстві;
- методологічне та методичне відображення майна підприємства, господарських операцій та результатів його діяльності;
- надання бухгалтерському обліку плановірності та цілеспрямованості;
- забезпечення ефективності обліку.

Відповідно до призначення, основною метою облікової політики на підприємстві є формування:

– повної об'єктивної та достовірної інформації, яка максимально адекватно розкриває його діяльність для зацікавлених осіб;

– правил використання прийомів первинного обліку;

– положень з обліку майна, зобов'язань, основних засобів, фінансових інвестицій, запасів; обліку витрат та обчислення собівартості продукції і обсягів незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів і джерел забезпечення наступних витрат; доходів від продажу продукції, робіт, послуг.

ВИСНОВКИ. З'ясовано що розробка облікової політики є важливим етапом в господарській діяльності підприємства і повинна базуватися на серйозному аналізі великої кількості нормативних документів у галузі регулювання бухгалтерського обліку та оподаткування, постійному моніторингу їх змін, доскональному знанні особливостей діяльності підприємства, функцій структурних підрозділів та їх взаємодії, знанні поточних економічних позицій підприємства і перспектив його подальшого розвитку.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Організація бухгалтерського обліку/ За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2005. – 528 с.
3. Гуцайлюк Л.О. Облікова політика бюджетних установ в умовах ринкового середовища // Вісник СНУ ім. В. Даля. – 2003. – № 1. – С. 39–41.
4. Житний П.Є. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства/ Павло Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–10.
5. Житний П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація : монографія. – Луганськ: СНУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с.
6. Ловінська Л.Г., Стефанюк І.Б. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні. – К.: НДФІ, 2006. – 240 с.
7. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
8. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Фінансовий облік у системі управління: монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 178 с.
9. П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.
10. П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137.
11. Лист Міністерства фінансів України “Про облікову політику” від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793.
12. Наказ Міністерства аграрної політики України “Про погодження облікової політики підприємства” від 11.04.2007 р. № 254.
13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO8.pdf>.
14. Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
15. Внешнеэкономический толковый словарь / Под ред. И.П. Фаминского. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с.
16. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол.: Мочерний С.В. (відп. редакц.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с.
17. Енциклопедичний словник бізнесмена: Менеджмент, маркетинг, інформатика / Під заг. ред. М.І. Молдованова. – К.: Техніка. 1993. – 856 с.
18. Справочник бухгалтера и аудитора / Под ред. д.е.н., проф. Е.А. Мизиковского, к.е.н., доц. Л.Г. Макаровой. – М.: Юристъ, 2001. – 992 с.
19. Барановська Т.В. Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2003. – № 3 (25). – С. 18–26.
20. Бычков М.Ф., Балашова Н.Н. К вопросу об учетной политике предприятия // Экономика с/х и перерабатывающих предприятий. – 2000. – № 2. – С. 22–23.
21. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
22. Хабарова Л.П. Методологические аспекты учетной политики 2002 года // Бухгалтерский бухгалтер. – № 2. – 2002. – С. 7–31.
23. Шпак В.А. Облікова політика – складова організації бухгалтерського обліку // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 203–205.
24. Кучеренко Т. Регламентування облікової політики фінансової звітності // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 24–34.
25. Теория бухгалтерского учета / Под ред. М.И. Кутера. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
26. Messner Z. Podstawy rachunkowości. Katowice: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, 2003, s. 31.
27. Ptak M. Czym jest polityka rachunkowości? // Rachunkowość. – 2007. – № 05 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://e-rachunkowosc.pl/artukul.php?view=920>.
28. Николаева С.А. Учетная политика организации: Принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка. – М.: “Аналитика-Пресс”, 1998. – 168 с.
29. Панков В.В. Институциональная теория бухгалтерского учёта и аудита: учебное пособие. – М.: “ИнформБюро”, 2011. – 168 с.
30. Кондраков Н.П. Учетная политика организации на 2008 год: в целях бухгалтерского, финансового, управленческого и налогового учета. – М.: Эксмо, 2008. – 224 с.
31. Чирка Д.М. Операції в іноземній валюті як

об'єкт облікової політики // Міжнародний збірник наукових праць. Вип. 3 (21) – Житомир: ЖДТУ, 2011. – Част. 1. С. 391–402.

32. Зеленко С.В. Гарасим П.М. Облікова політика в системі управління сільськогосподарським виробничим кооперативом // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Вип. 5

(20). – Ч. 1 / Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. – Луцьк: Луцький національний технічний університет, 2008. – 367 с.

33. Рябчун Т. Особливості формування облікової політики підприємств // Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія «Економіка і управління», 2011. – Вип. 17. – С. 321–338.

EVOLUTION OF SCIENTIFIC APPROACHES TO ACCOUNTING POLICIES OF ENTERPRISES

A. Kasich, O. Onyshchenko

Kremenchuk Mykhailo Ostrohradskyi National University

vul. Pershotravneva, 20, Kremenchuk, 39600, Ukraine. E-mail: oksanakremenchug@gmail.com

The article examines the essence of the «accounting policies» term and its role and importance for enterprises of Ukraine in the context of current economy. Based on the questionnaire survey of enterprises in various sectors and ownership, the necessity of accounting policies at enterprises, its relevance and importance for accounting purposes of enterprises are grounded. The goals of accounting policies development, their challenges and opportunities in the creating of accounting policies, regulatory framework and methodological ways to address the forming the accounting policies are considered. The analysis of current factors that influence on the creation of accounting policies of enterprises is performed. It is found that, when considering the construction of accounting policies from the perspective of system approach its essence is determined by the need of accounting information to be subjected to the interests of the general purposes of an enterprise information system. The system of creation of accounting policies can be considered as a set of flows of external legal and internal regulatory methods of production system as for the accounting organization and technology forming.

Key words: accounting policies, the formation of accounting policy, the goals of accounting policies development.

REFERENCES

1. Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine» of 16.07.1999 № 996-XIV [Electronic resource]. – Mode of access: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. [in Ukrainian]

2. *Organizatsiya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting organization]. / Ed. by prof. F.F. Butyntsya. – Zhytomyr: Ruta, 2005. – 528 p. [in Ukrainian]

3. Hutsaylyuk L.A. Accounting policies of budgetary institutions in a market environment // *Bulletin of Dal ENU*. – 2003. – № 1. – PP. 39–41. [in Ukrainian]

4. Zhytnyj P.E. Organizational and methodological principles of formation of accounting policy // *Bukhgalterskii oblik i audit*. – 2006. – № 3. – PP. 3–10. [in Ukrainian]

5. Zhytnyj P.E. *Oblikova polityka v umovakh kyciamnел finansovo-promyslovykh system: metodologiya ta organizatsiya* [Accounting policies in the development of financial and industrial systems: methodology and organization]: monograph. Volodymyr Dahl East Ukrainian National University. – Lugansk: DREAMS, 2007. – 352 p. [in Ukrainian]

6. Lowinsky L.G., Stefaniuk I.B. *Organizatsiya bukhgalterskogo obliku ta finansovogo kontrolyu v suchasnykh umovakh gospodaryuvannia v Ukraini* [Accounting and financial control in the modern business environment in Ukraine]. – Kyiv: NDFI, 2006. – 240 p. [in Ukrainian]

7. Pushkar M.S., Shchyrba M.S. *Teoriya i praktyka formuvannia oblikovoi polityky* [Theory and practice of forming accounting policy: monograph]. – Kyiv: Carte blanche, 2010. – 260 p. [in Ukrainian]

8. Pushkar M.S., Shchyrba M.T. *Finansovy oblik u systemi upravlinnia*. [Financial accounting in the management system]. Monograph. – Kiev: Carte blanche,

2006. – 178 p. [in Ukrainian]

9. Position (standard) of record-keeping 1. General requirements for financial drafted separate ability. Approved by the Ministry of Finance of Ukraine of 31.03.1999, № 87. [in Ukrainian]

10. Position (standard) of record-keeping 6. Amendments and changes in the financial reports. Approved by the Ministry of Finance of Ukraine of 28.05.99, № 137 [in Ukrainian]

11. Letter from the Ministry of Finance of Ukraine «On accounting policies» of 21.12.2005, the № 31-34000-10-5/27793 [in Ukrainian]

12. Order of the Ministry of Agrarian Policy of Ukraine, «On approval of accounting policies of enterprises» of 11.04.2007, № 254 [in Ukrainian]

13. International Accounting Standard 8. Accounting Policies, Changes in Accounting Estimations and Errors [Electronic resource]. – Mode of access: <http://bukhalter911.com/Res/MSBO/MSBO8.pdf>. [in Ukrainian]

14. *Bukhgalterskii slovnyk* [Accounting Dictionary]. / Ed. prof. F.F. Butyntsya. – Zhytomyr: Ruta, 2001. – 224 p. [in Ukrainian].

15. *Vneshneekonomicheskii tolkovyi slovar* [External economic Dictionary] / Ed. I.P. Faminsky. – Moscow: INFRA-M, 2000. – 512 p. [in Russian]

16. *Ekonomichna entsiklopediya* [Economic Encyclopedia]: In 3 vol. Vol. 2 / Ed. by Mocherny S.V. et al. – Kyiv: Publishing Center «Academy» 2001. – 848 p. [in Ukrainian]

17. *Entsiklopedychnyi slovnyk biznesmena: menedzhment, marketing, informatyka* [Collegiate Dictionary for businessman: Management, Marketing, Computer Science] / Ed. by Moldovanova M.I. – Kyiv: Tekhnika. 1993. – 856 p. [in Ukrainian]

18. *Spravochnik bukhgaltera i auditora* [Handbook for accountant and auditor] / Ed. by E.A. Myzykovskoho, L.G. Makarovoy. – Moscow: Yurist, 2001. – 992 p. [in Russian]
19. Baranovska T.V. Auditing policy: levels, entities, components // *Journal of Zhytomyr State Technological University. Ser. Economics.* – 2003. – № 3 (25). – PP. 18–26. [in Ukrainian]
20. Bychkov M.F., Balashova N. On the accounting policies // *Ekonomika selskokhoziaistvennykh i pererabatyvayuschikh predpriyatii.* – 2000. – № 2. – PP. 22–23. [in Russian]
21. Sokolov Y. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory the accounting]. – Moscow: Finance and Statistics, 2000. – 496 p. [in Russian]
22. Khabarova L.P. Methodological aspects of the accounting policies in 2002 // *Accounting Bulletin.* – № 2. – 2002. – PP. 7–31. [in Russian]
23. Shpak V.A. Accounting policies – part of accounting // *Bulletin of Khmelnytsky National University.* – 2009. – № 6. – Vol. 1. – PP. 203–205. [in Ukrainian]
24. Kucherenko T. Regulation of accounting policy financial reporting // *Bukhgalterskii oblik i audit.* – 2009. – № 5. – PP. 24–34. [in Ukrainian]
25. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]: Ed. Cooter M.I. – Moscow: Finance and Statistics, 2002. – 640 p. [in Russian]
26. Messner Z. *Accounting Basics.* Katowice: Publisher University of Economics in Katowice, 2003, page 31
- 27th Bird M. What is the accounting policy? // *Accounting.* – 2007. – № 05 [Electronic resource]. – Mode of access: <http://e-rachunkowosc.pl/artukul.php?view=920> [in Polish]
27. Ptak M. Czym jest polityka rachunkowości? // *Rachunkowość.* – 2007. – № 05 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://e-rachunkowosc.pl/artukul.php?view=920>.
28. Nikolaeva S.A. *Uchetnaya politika organizatsii: Printsipy formirovaniya, sodержanie, prakticheskie rekomendatsii, uaditorskaya proverka* [Accounting policy: Principles of the content, practices, audit verification minute]. – Moscow: Analitika-Press, 1998. – 168 p. [in Russian]
29. Pankov V.V. *Institutsionalnaya teoriya bukhgalterskogo ucheta i audita* [Institutional theory of accounting and auditing]: Manual. – Moscow: InformByuro, 2011. – 168 p. [in Russian]
30. Kondrakov N.P. *Uchetnaya politika organizatsii na 2008 god: v tseliakh bukhgalterskogo, finansovogo, upravlencheskogo I nalogovogo ucheta* [Accounting policies of the organization for the year 2008: in order to balance, of a financial, management and tax accounting]. – Moscow: Eksmo, 2008. – 224 p. [in Russian]
31. Chirka D.M. Transactions in foreign currencies and as the object of accounting policies // *International Collection of Scientific Papers.* Iss. 3 (21), Part 1. – Zhytomyr: ZhSTU, 2011. – PP. 391–402. [in Ukrainian]
32. Zelenko S.V. Harasym P.N. Accounting polytick in the management of cooperatives // *Economics. Science, «Accounting and Finance». Collected works of Lutsk National Technical University.* Iss. 5 (20). Part 1 / Ed. by. Z. Gerasymchuk. – Lutsk, 2008. – 367 p. [in Ukrainian]
33. Ryabchun T. Features of accounting policies // *Proceedings of SETUT. Series «Economics and Management»,* 2011. – Iss.17 – PP. 321–338. [in Ukrainian]

Стаття надійшла 26.12.2012.