

СЕКЦІЯ 8 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.01

DOI: <https://doi.org/10.32840/2522-4263/2021-3-26>**Кушнір Л.А.**

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Подільського спеціального навчально-реабілітаційного
соціально-економічного коледжу*

Коркушко О.Н.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Подільського спеціального навчально-реабілітаційного
соціально-економічного коледжу*

Кушнір В.О.

*кандидат економічних наук,
бухгалтер аутсорсингової компанії, м. Київ*

Kushnir Lyudmila

*Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor,
Senior Lecturer at the Department of Accounting and Taxation
Podilsky special education and rehabilitation socio-economic college*

Korkushko Oleg

*Candidate of Economic Sciences, Assistant Professor,
Senior Lecturer at the Department of Accounting and Taxation
Podilsky special education and rehabilitation socio-economic college*

Kushnir Volodymyr

*PhD in Economics,
accountant of an outsourcing company, Kyiv*

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ: ЕЛЕМЕНТИ ТА ОБ'ЄКТИ

ACCOUNTING POLICY AND ORGANIZATION: ELEMENTS AND OBJECTS

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто питання облікової політики підприємства, організації обліку, особливостей впливу на них їх об'єктів та елементів. Актуальність дослідження зумовлена тим, що, функціонуючи в глобальній економіці як суб'єкт підприємницької діяльності, кожне підприємство має забезпечувати такий стан своїх фінансових результатів і ресурсів, за якого воно стабільно зберігало би здатність безперебійно виконувати свої фінансові зобов'язання перед своїми діловими партнерами, державою, власниками, найманими працівниками. Облікова політика є не лише сукупністю методик задля формування звітності, але й інструментом організації та управління бухгалтерським обліком на підприємстві. Облікова політика підприємства регламентує методику ведення бухгалтерського обліку, а організація обліку передбачає організацію облікового процесу та праці облікового апарату. Облікова політика прописується наказом про облікову політику підприємства, що містить опис методичних принципів, питань техніки та організації бухгалтерського обліку. Облікова політика підприємства містить низку елементів, від яких залежить результат фінансової діяльності. Об'єкти облікової політики здебільшого збігаються з об'єктами бухгалтерського обліку, а елементами облікової політики є альтернативні варіанти обліку окремих об'єктів. Запропоновані напрями впливу елементів облікової політики під час формування тих чи інших показників фінансової звітності та фінансових результатів задля прийняття оперативних управлінських рішень.

Ключові слова: бухгалтерський облік, облікова політика, елементи та об'єкти облікової політики, організація обліку, фінансові результати.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены вопросы учетной политики предприятия, организации учета, особенностей влияния на них их объектов и элементов. Актуальность исследования обусловлена тем, что, функционируя в глобальной экономике как субъект предпринимательской деятельности, каждое предприятие должно обеспечивать такое состояние своих финансовых результатов и ресурсов, при котором оно стабильно сохраняло бы способность бесперебойно исполнять свои финансовые обязательства перед своими деловыми партнерами, государством, владельцами, наемными рабочими. Учетная политика является не только совокупностью методик с целью формирования отчетности, но и инструментом организации и управления бухгалтерским учетом на предприятии. Учетная политика предприятия регламентирует методику ведения бухгалтерского учета, а организация учета предусматривает организацию учетного процесса и работы учетного аппарата. Учетная политика прописывается приказом об учетной политике предприятия, который содержит описание методических принципов, техники и организации бухгалтерского учета. Учетная политика предприятия содержит ряд элементов, от которых зависит результат финансовой деятельности. Объекты учетной политики в большинстве случаев совпадают с объектами бухгалтерского учета, а элементами учетной политики являются альтернативные варианты учета отдельных объектов. Предложены пути влияния элементов учетной политики при формировании тех или иных показателей финансовой отчетности.

и финансовых результатов с целью принятия оперативных управленческих решений.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, учетная политика, элементы и объекты учетной политики, организация учета, финансовые результаты.

ANNOTATION

In the article is considered the problem of accounting policy of the enterprise, the organization of accounting, and the peculiarities of the impact on them of their objects and elements. The urgency of the study is due to the fact that functioning in the global economy as a business entity; each company must provide a state of its financial results and resources, in which it would stably retain the ability to continuously carry out its financial resources to its employees. Accounting policy is not only a set of methods for reporting, but also a tool for organizing and managing accounting in the enterprise. Along with highlighting the features of the accounting policy of a particular enterprise, it is recommended to use conventional accounting materials and work-flow charts, job descriptions, automated accounting projects, plans for what will be the organization of accounting in this industry. At the same time, the use of constituent documents, which are devoted to the basic principles and structure of economic and organizational activities, which overlap with the organization of accounting and accounting policy, their objects and elements, has become important. Acquiring in market conditions not imaginary, but real financial independence, bearing real economic responsibility for efficiency of managing and for timely performance of financial obligations, the enterprises are capable to reach stability of the finances, only at strict observance among which principles, obtaining maximum profit at minimum cost and rationally organized accounting and accounting policy. This condition is decisive for the formation of the financial condition of the enterprise – a complex, integrated in many respects characteristics of the quality of its activities. The accounting policy of the enterprise regulates the method of accounting, and the organization of accounting provides for the organization of the accounting process and the work of the accounting staff. The accounting policy is prescribed by the order on the accounting policy of the enterprise, which contains a description of methodological principles, issues of technology and organization of accounting. The accounting policy of the enterprise contains a number of elements on which the result of financial activity depends. The objects of accounting policy in most cases coincide with the objects of accounting, the elements of accounting policy are alternative options for accounting of individual objects provided by regulations; accounting estimates include the amounts of financial statements that were calculated by the management of the enterprise, and are acceptable in accordance with the provisions of accounting for the impossibility of determining their exact values. In the article proposed the directions of influence of the elements of accounting policy in the formation of certain indicators at financial statements and financial results in order to make operational management decisions.

Key words: accounting, accounting policy, elements and objects of accounting policy, organization of accounting, financial results.

Постановка проблеми. Сучасний розвиток світової економіки відзначається цілою низкою тенденцій, які безпосередньо впливають на розвиток системи обліку. Постійний розвиток економічних відносин, що здійснюється під впливом різних чинників, зумовлює необхідність перманентного реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, його постійної синхронізації зі змінами умов господарювання, в тому числі спричиненими розвитком цифровізації пандемією. Наслідком впровадження змін є залучення із зарубіжної практики значної кількості якісно нових понять та явищ, одним із яких є облікова політика, яка у кожного суб'єкта господарювання індивідуальна.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та методологічні питання облікової

політики та організації обліку, а також ролі їх елементів та об'єктів є предметом досліджень таких науковців, як М.С. Пушкар, П.Я. Хомин, Т.В. Барановська, В.А. Кулик, Л.К. Сук, В.М. Гаврилюк, В.М. Жук, М.Г. Михайлов, І.А. Герасимович, М.Т. Щирба, М.В. Патарідзе-Вишинська. Проте окремі питання потребують подальшого вдосконалення та уточнення з урахуванням того, що облікова політика та організація обліку постійно вдосконалюються до вимог часу та міжнародних стандартів, отже, вимагають перегляду відповідно до змін їх елементи та об'єкти.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проте, незважаючи на докладні дослідження питань облікової політики та організації обліку, в нормативно-правових документах та літературних джерелах відсутній єдиний підхід, який би тією чи іншою мірою відображав вплив їх елементів та об'єктів.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є узагальнення можливих моментів впливу на облікову політику та організацію обліку їх елементів та об'єктів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним із ключових питань під час дослідження облікової політики є визначення її структурних елементів.

Складовими аспектами облікової політики в Україні є такі (рис. 1):

1) теоретичні засади бухгалтерського обліку, що базуються на загальнонаукових основах бухгалтерського обліку та основних законодавчих актах, що регулюють діяльність у цій сфері; також включають основні принципи, дотримання яких є основою відображення в обліку господарських операцій;

2) методика – це сукупність методів та критеріїв оцінки, що регламентують облік основних засобів та малоцінних необоротних активів, запасів, фінансових інвестицій, розрахунків, забезпечень, доходів та витрат;

3) практика, що включає безпосереднє ведення обліку на вищеперерахованих ділянках шляхом реєстрації в первинних документах та їх оброблення; відображення господарських операцій відповідно до чинного Плану рахунків; узагальнення інформації в облікових реєстрах вибраної форми обліку; організацію внутрішнього контролю та взаємодії бухгалтерії з іншими службами господарюючого суб'єкта [1, с. 89].

По-іншому складові частини облікової політики розмежовує М.С. Пушкар, який включає в облікову політику такі елементи:

1) теорія облікової політики, яка включає принципи обліку, законодавчі акти, наукові положення конструювання інформаційної системи;

2) методологія обліку, яка складається з принципів та правил отримання, оброблення, фіксації та передачі інформації, правил оцінки, ведення рахунків, критеріїв розмежування основних засобів та малоцінних швидкозношуваних предметів, порядку нарахування амортизації і



Рис. 1. Складові аспекти облікової політики в Україні

Джерело: створено автором на основі джерела [1]

знос; порядку обліку ремонтів; оцінки запасів та готової продукції; списання витрат майбутніх періодів, порядку визначення обсягу реалізації продукції, порядку обліку та розподілу комплексних витрат і включення їх у собівартість, порядку створення статутного капіталу, формування витрат і доходів та інших питань;

3) технологія обліку, яка містить такі елементи:

- план рахунків обліку;
- форми обліку;
- послідовність проходження документів та їх оброблення;
- організація внутрішнього контролю;
- організація складання реєстрів обліку та форм звітності;
- проведення інвентаризації майна та зобов'язань;

4) організація обліку, яка передбачає визначення структури бухгалтерії, централізовану чи децентралізовану систему оброблення інформації, розроблення інструкцій, внутрішніх стандартів, спосіб ведення обліку, взаємодію бухгалтерії з іншими службами та інші сторони діяльності бухгалтерського апарату [2, с. 15].

Комбінуючи представлені складові частини, вчені розмежовують в обліковій політиці такі аспекти:

- методичний та організаційний [3, с. 25];
- організаційно-технічний та методичний [4, с. 38];
- методичний, технічний та організаційний [2, с. 30].

Вивчення чинного законодавства, зокрема Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (розділ III «Організація та ведення бухгалтерського обліку») [5], дало змогу встановити, що право підприємства на самостійне встановлення облікової політики визначається одночасно з правами на самостійне визначення форми організації бухгалтерського обліку; розроблення системи управлінського обліку, звітності та контролю господарських операцій; встановлення правил документообігу та технології оброблення облікової інформації, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, тому вважаємо,

що облікова політика підприємства та організація обліку на підприємстві є взаємопов'язаними поняттями, проте різними за своїм змістом.

Підтверджує цю тезу зміст Листа Міністерства фінансів України «Про облікову політику», яким чітко встановлено перелік елементів облікової політики, що мають бути відображені у розпорядчому документі про облікову політику. Відповідно до зазначених науковцями аспектів облікової політики, усі вони належать до методичного аспекту [6], аналогічна інформація щодо складових частин облікової політики наводиться в інших нормативно-правових актах та Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [7].

Виходячи з вищевикладеного, зазначаємо, що поняття «облікова політика» включає лише методичний аспект, оскільки усі інші її аспекти (технічний, організаційний) автор вважає за не-обхідне відносити до аспектів організації обліку на підприємстві та не включає їх до облікової політики підприємства [3, с. 31].

Таким чином, облікова політика підприємства регламентує методіку ведення бухгалтерського обліку, а організація обліку передбачає організацію облікового процесу та праці облікового апарату.

Такий підхід не є однозначним, оскільки окремими вченими обґрунтовується теза про те, що поняття облікової політики є ширшим за поняття «організація обліку» та включає до свого складу останню [3].

Тезу про те, що облікова політика є частиною організації обліку на підприємстві, затверджено також на законодавчому рівні. Зокрема, у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства (п. 1.3) зазначається, що «облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві».

У нашому дослідженні облікова політика підприємства розглядається як частина організації обліку, отже, не повинна включати в себе такі елементи:

- тип організаційної структури апарату бухгалтерії (простий, лінійно-штабний, комбінований);
- форма ведення фінансового обліку;
- організація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку;
- відбір облікових номенклатур тієї інформації, яка потрібна для відображення об'єктів бухгалтерського та особливо управлінського обліку;
- визначення форм і змісту альбомів первинних документів, облікових реєстрів, звітності, графіків документообігу, бухгалтерського діловодства;
- вибір оптимального варіанта комплексу взаємопов'язаних, сумісних засобів обчислювальної та оргтехніки, програмного забезпечення, вирішення інших важливих питань, пов'язаних з упровадженням системи «людина – машина – середовище»;
- розроблення організаційних регламентів, а саме положень про бухгалтерію підприємства та кожний топологічний її підрозділ, посадових інструкцій для кожного виконавця, відповідних

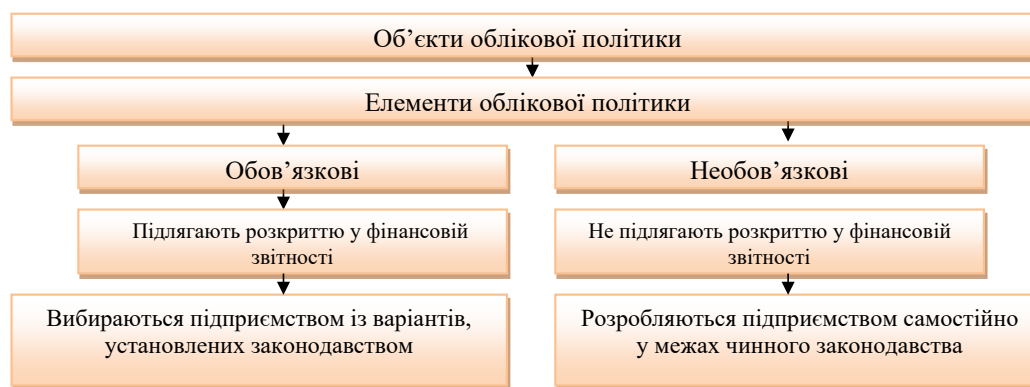


Рис. 2. Співвідношення об'єктів та елементів облікової політики

Джерело: [9, с. 19]

зведених, структурних та індивідуальних графіків виконання облікових робіт, регламентів окремих облікових операцій, які виконують працівники інших структурних підрозділів підприємства (начальники цехів, завідувачі складами тощо);

– створення системи матеріальної відповідальності, яка би поєднувала вимоги загальнодержавних та внутрішньогосподарських нормативно-правових актів щодо переліку матеріально відповідальних осіб, укладання договорів, що передбачають індивідуальну чи колективну (бригадну), повну чи обмежену відповідальність, умови її настання, порядок визначення тощо, регламентацію процесу тимчасової заміни чи звільнення матеріально відповідальних осіб;

– розроблення обґрунтованих регламентів внутрішньогосподарських ревізій, інвентаризацій, інших форм і методів контролю, а також комплексу аналітичних робіт [8, с. 115].

У процесі визначення об'єктів та елементів облікової політики автори дослідження поділяють позицію М.С. Пушкаря та М.Т. Щирби [10, с. 63], Т.В. Барановської [9, с. 21]. Об'єктом облікової політики підприємства є об'єкт обліку, щодо якого нормативно-правовими документами передбачено альтернативні варіанти обліку. Елемент облікової політики – це конкретно вибраний або самостійно розроблений підприємством з огляду на умови та специфіку його діяльності спосіб (прийом) або процедура обліку конкретного об'єкта облікової політики. Співвідношення об'єктів та елементів облікової політики, а також їх види наведено на рис. 2.

У цьому разі Т.В. Барановська до елементів облікової політики включає їх обидва такі види:

– елементи облікової політики, що вибираються підприємством із запропонованих на законодавчому рівні альтернатив;

– елементи облікової політики, що розробляються підприємством самостійно [9, с. 18].

Недоліком запропонованої класифікації є відсутність в обліку поняття, яке би повною мірою характеризувало першу групу елементів облікової політики та було введено до облікової термінології, вирішення зазначеної проблеми дало б змогу удосконалити понятійний апарат облікової політики.

Аналіз елементів облікової політики, представлених у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства, дає змогу стверджувати, що вони переважно висвітлюють методичний аспект бухгалтерського обліку. Цілком справедливим було би підтримати позицію І.А. Герасимович про те, що облікова політика в сучасних умовах – це перш за все розширення її об'єктів та суб'єктів, а також пов'язаних із ними регуляторів, які здійснюють це через сукупність організаційних методичних способів, прийомів та процедур. При цьому нові елементи облікової політики необхідно включити за видами обліку активів (основних засобів, виробничих запасів незавершеного виробництва тощо) та пасивів (власного капіталу, довгострокових і короткострокових зобов'язань тощо) до окремих розділів Положення про облікову політику підприємства [11, с. 52].

Висновки. Отже, поняття «елементи облікової політики» включає дві складові частини, такі як власне (безпосередньо) елементи облікової політики та облікові оцінки. У цьому разі власне елементами облікової політики є способи, методи, прийоми обліку окремих об'єктів, що вибираються підприємством з альтернативних варіантів, наведених у нормативно-правових актах (наприклад, методи нарахування амортизації основних засобів, методи оцінки вибуття запасів, способи обліку готової продукції). У сучасних умовах виживання підприємства в конкурентному середовищі залежить від раціональної організації обліку та впливу облікової політики на фінансову звітність, результатів діяльності та фінансового стану підприємства, що досягається за допомогою підвищення ефективності виробництва на основі економічного використання всіх видів ресурсів, зниження витрат, виявлення наявних резервів підвищення виробництва продукції та прийняття управлінських рішень щодо забезпечення ефективності фінансової діяльності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Патарідзе-Вишинська М.В. Облікова політика: теорія і практика URL: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/eui/2009_1/09pmvtip.pdf.

2. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2010. 260 с.
3. Хомин О.П. Облікова політика в контексті методологічного обґрунтування сутності дефініцій. URL: <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:z5gMCTS>
4. Гаврилюк В.М., Жук В.М., Михайлов М.Г. Облікова політика підприємства : навчальний посібник. Київ : Юр-Агро-Веста, 2007. 326 с.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-140> (дата звернення: 19.05.2020).
6. Про облікову політику : Лист Міністерства фінансів України від 21 грудня 2005 року за № 31-34000-10-5/27793. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2779201-05/sp:java:~max20>
7. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 року за № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru>
8. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
9. Барановська Т.В. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2005. 21 с.
10. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2011. 338 с.
11. Герасимович І.А. Організація облікової політики сучасного підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 7. С. 52.
2. Pushkar, M.S. (2010) *Teoriia i praktyka formuvannia oblikovoi polityky* [Theory and practice of accounting policy formation]: monograph. Ternopil: Kart-blansh, 260 p.
3. Khomyn, O.P. (2012) *Oblikova polityka v konteksti metodolohichnoho obgruntuvannia sutnosti defynitsii* [Accounting policy in the context of methodological substantiation of the essence of definitions]. URL: <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:z5gMCTS>
4. Havryliuk, V.M., Zhuk, V.M., Mykhailov, M.H. (2007) *Oblikova polityka pidpryemstva* [Accounting policy of the enterprise]. Kyiv: Yur-Ahro-Vesta, 326 p.
5. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999) *The Law of Ukraine "About accounting and financial reporting in Ukraine"*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-140>
6. The decree for the Ministry of Finance Ukraine no. 31-34000-10-5/27793 dated December 21, (2005) *Pro oblikovu polityku* [About accounting policy]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2779201-05/sp:java:~max20>
7. The decree for the Ministry of Finance Ukraine no. 635 dated June 27 (2013) *Metodychni rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky pidpryemstva* [Methodical recommendations on the accounting policy of the enterprise]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru>
8. Kulyk, V.A. (2014) *Oblikova polityka pidpryemstva: nabutyi dosvid ta perspektyvy rozvytku* [Accounting policy of the enterprise: gained experience and prospects of development]: monograph. Poltava: RVV PUET, 373 p.
9. Baranovska, T.V. (2005) *Oblikova polityka pidpryemstva v Ukraini: teoriia i praktyka* [Accounting policy of the enterprise in Ukraine: theory and practice], Phd synopsis. Kyiv, 21 p.
10. Shchyrba, M.T. (2011) *Oblikova polityka v systemi upravlyns'koho obliku* [Accounting policy in the system of management accounting]: monograph. Ternopil: TNEU, 338 p.
11. Herasymovych, I.A. (2018) *Orhanizatsiia oblikovoi polityky sучasnoho pidpryemstva* [Organization of accounting policy of a modern enterprise]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, vol. 7, p. 52.

REFERENCES:

1. Pataridze-Vyshynska, M.V. (2009) *Oblikova polityka: teoriia i praktyka* [Accounting policy: theory and practice]. URL: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/eui/2009_1/09pmvtp.pdf