

ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ КОРПОРАЦІЙ

Здійснено огляд елементів наукових досліджень щодо визначення елементів облікової політики, визначені особливі елементи облікової політики корпорацій

При організації бухгалтерського обліку в корпораціях важливе значення має розробка наказу (положення) про облікову політику. При цьому неоднозначним є питання вибору елементів облікової політики.

У даній публікації здійснено аналіз існуючих досліджень з даної тематики, а також виділено ті елементи облікової політики корпорації, які мають принципове значення при організації обліку в корпораціях.

Під елементами облікової політики Н.Б. Кулакова розуміє методи оцінки, способи списання видів активів, порядок розподілу доходів та витрат, порядок обліку окремих об'єктів бухгалтерського обліку тощо [17, с. 28].

В свою чергу Є.С. Дубоносів та О.Л. Петрухін [6] у якості елементів облікової політики наводять елементи методу бухгалтерського обліку: первинне спостереження, вартісний вимір, поточне групування, підсумкове узагальнення фактів господарської діяльності [6, с. 8]. Таке трактування елементів облікової політики, на нашу думку, є неприйнятним, тому що не тільки повторюються елементи методу бухгалтерського обліку, а й нівелюються елементи облікової політики щодо організації обліку, внутрішнього контролю тощо.

На протипагу вищезазначеним трактуванням елементів облікової політики, А.А. Свяцька [16] під даним поняттям пропонує розуміти способи ведення бухгалтерського обліку:

- 1) які організація розробила самостійно;
- 2) застосування яких нормативними документами однозначно не визначено [16, с. 11].

Однак, така позиція виключає зі складу елементів облікової політики питання що стосуються організації та техніки ведення обліку, що значно звужує саму їх сутність.

На нашу думку, недоцільним та суперечливим щодо визначення елементів облікової політики є підхід проф. М.С. Пушкара [14; 15] та О.В. Пальчука [13], які їх склад представляють у вигляді теорії, методології, технології та організації обліку. Таке трактування є не досить вдалим, оскільки складається помилкове враження, що елементи облікової політики є ширшими за саме поняття облікової політики, тому що, під елементами облікової політики вчені розуміють теорію,

методологію, техніку та організацію бухгалтерського обліку і облікової політики, зокрема. В свою чергу, ми не можемо погодитись з таким поділом облікової політики, адже наявність в даному переліку такого елементу як теорія облікової політики, суперечить суті облікової політики.

Досить вдалим є визначення елементу облікової політики, наведене М.Г. Волковим [5], який під ними розуміє норми, що передбачають варіантність методів обліку та оцінки відповідних об'єктів бухгалтерського обліку.

Також, заслуговує на увагу погляд Л.П. Хабарової, яка визначає елементи облікової політики наступним чином: “в документах першого і другого рівня нормативної системи регулювання бухгалтерського обліку досить часто зустрічається термін “організації можуть використовувати в бухгалтерському обліку...”. Кожна така позиція є елементом облікової політики” [18, с. 17].

В свою чергу Л.П. Хабарова пропонує виділяти п'ять груп елементів облікової політики (рис. 1).

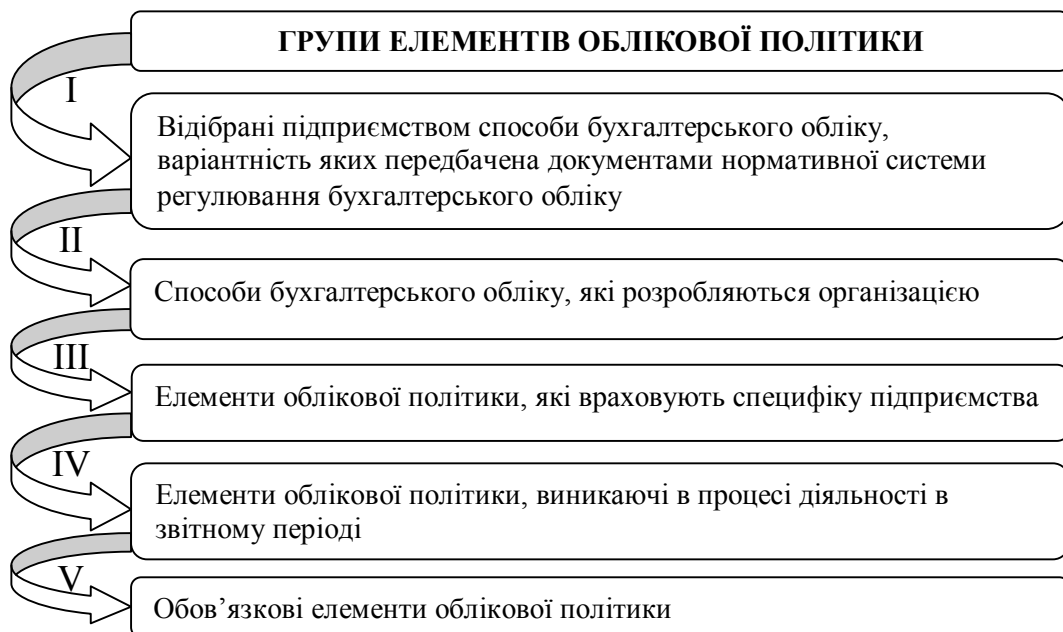


Рис. 1. Класифікація елементів облікової політики за Л.П. Хабаровою.

Не зважаючи на беззаперечну цінність запропонованого групування, Т.В. Барановська та М.Т. Щирба [1; 2; 21], зауважили, що “основним недоліком такого групування є те, що групи не закриті, один і той же елемент може відноситись відразу до кількох груп”. Наприклад, метод амортизації основних засобів – є обов'язковим елементом згідно запропонованої класифікації (п'ята група), так як повинен розкриватись в примітках до фінансової звітності. Проте, цей елемент одночасно необхідно відносити і до першої групи – так як його варіантність передбачена законодавством (існує декілька методів нарахування амортизації). Теж саме можна відмітити і про значну кількість

інших методичних елементів, таких як метод амортизації інших необоротних активів, нематеріальних активів, метод оцінки вибуття запасів. В свою чергу, строк корисного використання є обов'язковим елементом (зазначений в П(С)БО) і одночасно може бути віднесений до другої групи, так як встановлюється підприємством самостійно.

На думку Ф.Ф. Бутинця та Т.В. Барановської [1; 2; 4], під елементом облікової політики слід розуміти можливі методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства.

Однак, як зазначає М.Т. Щирба [21], слід розрізняти елемент облікової політики і елемент об'єкта облікової політики. Поняття "елемент облікової політики" підприємства є ширшим від поняття "елемент об'єкта облікової політики". Вважаємо, що метод нарахування амортизації основних засобів, строк корисної експлуатації, ліквідаційна вартість основних засобів є елементами об'єкта облікової політики, а не елементами облікової політики. Тому елементами об'єкта облікової політики є способи (прийоми) та процедури, що обираються підприємством виходячи з особливостей його діяльності [21, с. 439].

Подібним до вищенаведеного трактування елементів облікової політики є думка С.Л. Берези [3, с. 36], яка під елементом облікової політики пропонує розуміти обраний спосіб або процедуру організації та ведення обліку щодо конкретного об'єкту.

Також, поняття елементів облікової політики можна зустріти і в зарубіжних джерелах. Зокрема, Е.С. Хендриксен і М.Ф. Ван Бред [19] виділяють дві групи елементів, а саме "деякі елементи облікової політики приймаються фірмами виходячи з допустимих альтернатив. Інші елементи розробляються державними або авторитетними приватними організаціями, в цілях впроваджуваної в життя політики" [19, с. 15]. У якості прикладу елементів облікової політики вони наводять метод оцінки запасів.

Наступні обов'язкові елементи облікової політики щодо запасів виділяє А.М. Шерешевська: одиниця обліку (номенклатурний номер, партія, однорідна група тощо. Вибирається організація в залежності від характеру матеріально-виробничих запасів, порядку їх придбання і використання); метод обліку товарі (за роздрібними або оптовими цінами); метод оцінки запасів при їх вибутті (ФІФО, ЛІФО, середньозваженій собівартості, ідентифікаційною собівартістю); метод обліку транспортно-заготівельних витрат: (в цілому по групі або по кожній одиниці) [20, с. 23].

В роботі Є.В. Євдокимовича [7, с. 142] розглянуто наступні елементи облікової політики і їх можливі варіанти, передбачені законодавством: 1) облік основних засобів (способи нарахування амортизації, терміни корисного використання, списання курсових різниць); 2) порядок списання матеріальних ресурсів на виробництво (методи оцінки); 3) облік окремих предметів в складі оборотних активів (оцінка предметів, способи погашення вартості); 4) облік незавершеного виробництва (оцінка); 5) списання накладних витрат; 6) облік виручки; 7) облік фондів і резервів.

Значна частина останніх публікацій з даної тематики присвячена ідентифікації елементів облікової політики з окремих об'єктів бухгалтерського обліку.

Так, С.М. Лайчук [10, с. 143] виділяє наступні елементи облікової політики щодо основних засобів та інших необоротних матеріальних активів: одиниця обліку основних засобів; вартісна межа віднесення об'єктів до основних засобів та інших малоцінних необоротних активів; форми первинної документації з обліку основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; строк корисної експлуатації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; ліквідаційна вартість основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; методи нарахування амортизації основних засобів; методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів; методи нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів; порядок обліку витрат на ремонт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів.

Пальчук О.В. [13, с. 217] розглядає в своїх публікаціях елементи облікової політики у відповідності до рівнів облікової політики (державний, галузевий, підприємства) та етапів її формування.

Особливо актуальним є питання елементів облікової політики підприємства щодо оборотних активів, які в своїй праці виділяють Г.І. Зима та Ю.А. Меншикова [8, с. 138], зокрема, авторами виділено наступні елементи облікової політики: порядок розподілу транспортно-заготівельних витрат; методи оцінки вибуття запасів; способи обліку товарних запасів; способи обліку готової продукції; методи створення резерву сумнівних боргів.

Березою С.Л. визначено основні елементи облікової політики щодо обліку грошових коштів та дебіторської заборгованості, які включають: розмежування видів діяльності; віднесення заборгованості до сумнівної; порядок створення резерву сумнівних боргів; порядок віднесення отриманих векселів до фінансових або товарних; порядок списання дебіторської заборгованості [3, с. 41-42].

В свою чергу І.В. Орлов [12] виділяє наступні елементи облікової політики щодо цінних паперів: оцінка цінних паперів; оцінка власних акцій, викуплених у акціонерів; методи списання вартості цінних паперів; переоцінка цінних паперів; створення резерву під знецінення цінних паперів; оцінка акцій, які виплачуються як дивіденди; порядок віднесення витрат, пов'язаних з випуском цінних паперів.

Мошенський С.З. [11, с. 175-178] визначає основні елементи облікової політики щодо операцій з векселями, а саме: порядок віднесення векселів до “фінансових” або товарних; віднесення вкладень у “фінансові” векселі до довгострокових і короткострокових; переведення “фінансових” векселів зі складу інших поточних фінансових інвестицій до складу еквівалентів грошових коштів; вартісна оцінка списання векселів; порядок відображення відсотків по виданих товарних векселях; віднесення заборгованості по векселях до сумнівної; порядок списання дебіторської заборгованості по векселях; порядок створення резерву сумнівних боргів; особливості ведення бухгалтерських записів.

Питання визначення елементів облікової політики в корпораціях присвячена праця В.М. Костюченко [9, с. 222-223], яка дотримується думки, що елементи облікової політики потрібно розглядати у нерозривній єдності з її об'єктами. До особливих елементів облікової політики материнського (холдингового) підприємства та його дочірніх підприємств автором віднесено: сегменти (види сегментів, пріоритетний вид сегменту, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських рахунках); окремі об'єкти обліку (поріг суттєвості); відокремленні підрозділи (окремий баланс); примітки до фінансових звітів (зазначення можливості застосування єдиної облікової політики за окремими об'єктами); внутрішньо групові операції (характер і зміст операцій; окремі субрахунки обліку; обороти за об'єктами і суб'єктами; залишок на субрахунках; нереалізовані прибутки і збитки); привілейовані акції (держателі привілейованих акцій; дивіденди, пов'язані з кумулятивними привілейованими акціями, які утримуються за межами підприємства).

У нашому дослідженні ми виходимо з того, що облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей). Іншими словами, облікову політику в широкому розумінні можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку).

У бухгалтерському обліку корпорацій до таких конкретних методик ведення обліку всередині групи відносяться:

- продаж запасів;
- продаж необоротних активів;

- оренда необоротних активів;
- надання позик;
- сплата дивідендів;
- консолідація фінансових звітів;
- процеси злиття та поглинання.

Виділення цих елементів сприятиме досягненню головної мети облікової політики – забезпечення одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, що є необхідною для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Барановська Т.В.* Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: Автореф. Дис.канд. економ. наук: 08.06.04 / Національний аграрний університет, Київ, 2005. – 27 с.
2. *Барановська Т.В.* Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 3(25). – С. 18-26.
3. *Береза С.Л.* Побудова облікової політики відображення грошових активів та дебіторської заборгованості // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 1(23). – С. 35-44.
4. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 6-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 756 с.
5. *Волков Н.Г.* Учетная политики предприятия в 1997 году на примере строительной организации. – М.: Главбух, 1996. – 128 с.
6. *Дубоносов Е.С., Петрухин О.Л.* Судебная бухгалтерия: Учебное пособие. – М.: ЮИ МВД РФ, Книжный мир, 2001. – 176 с.
7. *Евдокимович Е.В.* Формирование оптимальной учетной политики организации // Студенческая научная зима в Бресте-2007. Сборник научных работ студентов второй международной студенческой конференции региональных университетов. – Брест: Издательство БрГТУ. – 2008. – 305 с. – С. 141-144.
8. *Зима Г.І., Менишкова Ю.М.* Формування облікової політики щодо оборотних активів // Збірник науково-прикладних праць “менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку”. Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”. – 2007. – № 577. – 507 с. – С. 136-141.

9. *Костюченко В.М.* Облікова політика юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці // *Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. вип. / Відп. ред. В.Г. Лінник.* – К.: КНЕУ, 2006. – 412 с. – С. 220-226.

10. *Лайчук С.М.* Формування облікової політики підприємства щодо основних засобів та інших необоротних матеріальних активів // *Вісник ЖІТІ. Економічні науки.* – 2002. – № 20. – С. 142-146.

11. *Мошенський С.З.* Облікова політика відображення операцій з векселями // *Вісник ЖДТУ. Економічні науки.* – 2003. – № 4(26). – С. 173-178.

12. *Орлов І.В.* Облікова політика за операціями з цінними паперами // *Вісник ЖДТУ. Економічні науки.* – 2004. – № 3(29). – С. 108-114.

13. *Пальчук О.В.* Облікова політика як інструмент управління обліком // *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 7, ч. I* – Кіровоград: КНТУ, 2005. – 512 с. – С. 213-221.

14. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка. 1999. – с. 422.

15. *Пушкар М.С.* Філософія обліку. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.

16. *Свяцкая А.А.* Учетная политика организаций на 1998 г. // *Консультант.* – 1997. – № 23. – С. 11.

17. *Учетная политика на 2002 год: Бухгалтерский учет. Налоговый учет / Под ред. и с предисл. И.Д. Юцковской. 3-е изд., перерасмотр. и расшир.* – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 248 с.

18. *Хабарова Л.П.* Учетная политика 2000 года. – М.: ЗАО “Бухгалтерский бюллетень”, 2000. – 272 с.

19. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

20. *Шерешевская А.Н.* Формирование учетной политики на 2003 год. // *Бухгалтерский учет на автотранспортных предприятиях.* – 2002. – № 12. – С. 23.

21. *Щирба М.Т.* Облікова політика: рівні, суб'єкти та об'єкти // *Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України / Матеріали міжнародної науково-практичної конференції “Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України”, 21-22 листопада 2007 р.* – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 526 с. – С. 435-440.