

**УМАНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ САДІВНИЦТВА
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ І ПІДПРИЄМНИЦТВА**

**СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ КООРДИНАТИ РОЗВИТКУ
ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Коллективна монографія

Частина 2

За редакцією
Непочаєнко О.О.

Умань
2014

УДК 334
ББК 65.29
С 69

*Друкується за рішенням вченої ради
Уманського національного університету садівництва
(протокол № 6 від 3 квітня 2014 року)*

Рецензенти:

доктор економічних наук, професор Шурик М.В.;
доктор економічних наук, професор Зеліско І.М.;
доктор економічних наук, професор Нестерчук Ю.О.

Автори вміщених матеріалів висловлюють свою думку, яка не завжди збігається з позицією редакції. За вміст матеріалів відповідальність несуть автори. Матеріали подаються в авторській редакції.

Соціально-економічні координати розвитку підприємницької діяльності / Під ред. д.с.н., професора Ю.О. Нестерчук. – Умань: Видавничо-поліграфічний центр «Візанія» (Видавець «Сочиський»), 2014. – Ч. 2. – 212 с.

ISBN 978-966-304-078-3

У монографії викладені результати досліджень сучасних проблем розвитку підприємницьких структур. Висвітлені соціально-економічні аспекти функціонування підприємств. Розглянуто фінанси підприємств та їх роль у забезпеченні сталого розвитку. Досліджено стан та проблеми облікової політики підприємств та обґрунтовано основні напрями її удосконалення. Вивчено теоретичні та практичні аспекти управлінської діяльності підприємств. Значну увагу приділено організації маркетингової діяльності на підприємствах.

Розраховано на студентів, аспірантів, викладачів, наукових співробітників та фахівців, які займаються питаннями розвитку економіки.

УДК 334
ББК 65.29

ISBN 978-966-304-078-3

© Уманський національний
університет садівництва, 2014

4.4. Особливості внесення змін до облікової політики господарюючих суб'єктів

Облікова політика, разом з реалізацією стратегії підприємства в галузі бухгалтерського обліку, забезпечує здійснення порівняльного аналізу з результатами діяльності інших підприємств, а також результатів діяльності за декілька періодів. Можливість порівняння забезпечується незмінністю облікової політики, з іншого боку, саме через відносну сталість облікової політики реалізується принцип послідовності бухгалтерського обліку. Тому до формування облікової політики та створення Положення або іншого документу, яким вона оформлюється, необхідно підходити таким чином, щоб він не вимагав коригувань протягом тривалого періоду (як мінімум, року).

Аналіз діючої практики показав, що абсолютна константа облікової політики реалізується досить складно через ряд причин, до яких, зокрема, відносяться часта зміна законодавства та людський фактор (адже передбачити все при складанні Положення неможливо, незалежно від кваліфікації виконавців). Таким чином, час від часу виникає необхідність зміни елементів облікової політики, порядок здійснення якої, в свою чергу, викликає ряд проблем практичного та теоретичного характеру:

- чи не суперечить внесення змін до облікової політики принципу послідовності;
- в яких випадках можуть вноситься зміни до облікової політики;
- чи можна вносити зміни протягом року;
- яким чином документально оформити внесення змін до Положення про облікову політику;
- як відобразити зміни облікової політики у фінансовій звітності.

Суперечливість питання щодо здійснення зміни облікової політики полягає в тому, що сама її можливість (внесення змін) може розглядатись як порушення принципу послідовності, який передбачає послідовне з року в рік застосування прийнятої облікової політики.

Вивчення поглядів науковців щодо зміни облікової політики дозволило виявити дві групи дослідників, позиції яких діаметрально протилежні. Представниками першої групи є М.Ю. Медведєв, С.О. Ніколаєва, А. Недериця, які зазначають, що зміна облікової політики протягом року позбавляє сенсу принцип послідовності та є його порушенням. Крім того, М.Ю. Медведєв зазначає, що саме встановлення випадків зміни облікової політики, незважаючи на принцип послідовності, є суперечністю в законодавстві, яка, в свою чергу, призводить до того, що необхідність його дотримання не можна вважати безумовною.

Друга позиція полягає в тому, що принцип послідовності не можна розглядати як заборону внесення змін до облікової політики підприємства. Оскільки облікова політика є похідною від стану господарського середовища, в якому діє підприємство, то із зміною його стану (наприклад, коригування законодавства) повинна змінитися і облікова політика. В іншому випадку не можна говорити про їх адекватність один одному. Мова йде про доцільність та обґрунтованість змін в кожному конкретному випадку. Прихильниками такого підходу є М.О. Булатов, А.А. Сфремова, Л.З. Шнейдман.

Необхідність дотримання принципу послідовності, згідно з яким облікова політика повинна застосовуватись послідовно з року в рік, на думку М.Л. П'ятова³⁶, впливає з

³⁶ П'ятов М. Л. Розробка елементів облікової політики організації / М. Л. П'ятов // Бухгалтерський облік. – 2002. № 5. С. 15-18.

необхідності введення відповідних законодавчих обмежень у виборі та зміні можливих методів обліку, яка, в свою чергу, зумовлена самим існуванням можливостей з використання облікової політики з метою демонстрації фінансового стану підприємства в бухгалтерській звітності з найбільш вигідної для нього точки зору.

Слід зазначити, що питання принципів бухгалтерського обліку (допущень, вимог, правил тощо) є складним та багатограним, дійти висновків щодо нього можна лише на результатами ґрунтовних наукових досліджень. Однак, вважаємо другий підхід більш обґрунтованим оскільки динамічна природа економічного середовища, його чинників та процесів зумовлює зміни облікової політики. Однією з умов достовірності обліку є адекватність облікової політики чинним нормам законодавства, умовам господарювання та особливостям діяльності підприємства, що вимагає реагування на їх зміни відповідною зміною елементів облікової політики підприємства.

Дослідження нормативного регулювання облікової політики дозволили встановити відмінності в порядку та умовах внесення змін до облікової політики за нормативними документами з бухгалтерського обліку різних країн (табл. 1).

Аналіз умов, за яких можуть вноситися зміни до облікової політики підприємства декларованих в нормативних актах України, Росії, Білорусі, Молдови та в МСФЗ, дозволив встановити, що зміна облікової політики обов'язково повинна мати місце при зміні законодавчого регулювання бухгалтерського обліку. Таку вимогу містять всі розглянуті нормативні акти з бухгалтерського обліку. Більше того, сама зміна законодавства іноді трактується як зміна облікової політики. Так, Н.Н. Томило³⁷ виводить зміни в нормативному регулюванні бухгалтерського обліку, а саме дає оцінку розробленим і введеним у 2003 році Положенням бухгалтерського обліку.

Крім того, вимога внесення змін до облікової політики підприємства при зміні законодавства також впливає з її місця в системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку. Оскільки облікова політика є одним з рівнів нормативного регулювання, вона не може вступати в протиріччя з державною обліковою політикою (суперечити нормативним документам з бухгалтерського обліку). Облікова політика підприємства цілком залежить від державної політики в сфері обліку і не може виходити за її межі, а тому зміна облікової політики при зміні законодавства є обов'язковою.

Одним з випадків, коли змінюється облікова політика підприємства, є суттєва зміна умов діяльності.

Вивчення стану питання суттєвості зміни умов діяльності дозволило встановити, що її пов'язують з:

- з реорганізацією, зміною власника, зміною видів діяльності, реструктуризацією виробництва, значним розширенням чи зменшенням обсягів діяльності;
- для некомерційного підприємства, з реорганізацією, здійсненням видів діяльності, раніше не притаманних некомерційним підприємствам.

Вважаємо, що при зміні власників не завжди відбуваються суттєві зміни умов діяльності підприємства. Новий власник може не змінювати облікову політику підприємства, якщо вона відповідає загальній його стратегії, побудована таким чином, щоб в повній мірі задовольнити інтереси власника.

³⁷ Томило Н. Н. Некоторые вопросы бухгалтерского учета в организациях, имеющих обособленные подразделения / Н. Н. Томило // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2007. – № 8.

1. Умови внесення змін до облікової політики господарюючих суб'єктів за різними нормативними документами

№ з/п	Країна	Нормативний акт	Умови зміни облікової політики
1	Україна	П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах"	1) змінюються статутні вимоги; 2) змінюються вимоги органу, який затверджує положення (стандарт) бухгалтерського обліку; 3) якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства
2	Росія	ПБУ 1/98 "Учетная политика организации"	1) зміна законодавства Російської Федерації або нормативних актів з бухгалтерського обліку; 2) розробка організацією нових способів ведення бухгалтерського обліку (передбачає більш достовірне представлення фактів господарської діяльності в обліку та звітності або меншу трудомісткість без зниження ступеня достовірності інформації); 3) суттєві зміни умов діяльності (реорганізація, зміна власників, зміна видів діяльності)
3	Республіка Білорусь	Закон Республіки Білорусь "Про бухгалтерський облік і звітність"	1) реорганізація (злиття, приєднання, розділ, виділення, перетворення); 2) зміна законодавства Республіки Білорусь; 3) зміна умов діяльності
4	Молдова	НСБУ 1 "Учетная политика"	1) реорганізація підприємства; 2) зміна власників; 3) зміна в діючому законодавстві
5	—	МСФЗ	1) зміна законодавчих вимог; 2) зміна вимог органу, який встановлює стандарти бухгалтерського обліку; 3) у випадку коли зміни зроблять можливим адекватніше відображення подій або операцій у фінансових звітах підприємствах (коли результатом нової облікової політики є надання достовірнішої інформації стосовно фінансового стану. Результатів діяльності та грошових потоків підприємства) (МСФЗ 8, п. 42,43)

Зміна облікової політики при зміні власників відбувається у випадку, коли повністю трансформуються діяльність підприємства. Приріст обсягів виробництва (реалізації) продукції, нарощування темпів виробництва не вносять зміни в методику обліку, викликають адекватне збільшення обсягів облікових робіт, не змінюючи облікову політику підприємства.

Однією з умов зміни облікової політики при застосуванні нового способу ведення бухгалтерського обліку є забезпечення таким способом більш достовірного відображення фактів господарської діяльності в обліку і звітності підприємства чи меншу трудомісткість облікового процесу без зниження ступеню достовірності інформації. Слід зауважити, що через відсутність критерію оцінки достовірності, рішення про зміну облікової політики з цієї причини може бути досить суб'єктивним. Крім того, облікову політику можна змінювати щороку, адже, завжди існує ризик неадекватної оцінки необхідності, обґрунтованості та цілеспрямованості змін в обліковій політиці різними спеціалістами.

Ще одним випадком зміни облікової політики є зміна господарської ситуації, в якій діє підприємство (з її зміною повинна змінюватись облікова політика). Поняття

господарської ситуації вперше було використане проф. Л.З. Шнейдманом³⁸, під нею він розуміє зовнішні умови функціонування підприємства, або зовнішнє середовище, у якій воно існує та діє. Проте, сам вчений визнає, що зміни у господарській ситуації є самою неоднозначною причиною коригування звітної політики, оскільки саме поняття «господарська ситуація» є в більшій мірі неформалізованим.

В 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 застосовувались до цього, внаслідок: зміни законодавства; забезпечення зміною адекватності облікової політики умовам діяльності підприємства. Останнє включає зміну облікової політики при рсорганізації підприємства, зміні власників чи вимог власників та статутних вимог, зміні видів діяльності. Зміна передбачає наявність відмінностей в стані об'єкта в порівнянні з його станом, визначеним за базовий. У разі відсутності бази порівняння не можна говорити про зміни. Зокрема, нормативні документи з питань бухгалтерського обліку в частині облікової політики містять перелік фактів, які можна не вважати зміною облікової політики, при цьому відсутні суттєві розбіжності. В Україні такий перелік містить встановлення облікової політики для: 1) подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій; 2) подій або операцій, які не відбувалися раніше. Перелік, встановлений МСФЗ, відрізняється наступним: 1) прийняття облікової політики для подій або операцій, які суттєво відрізняються від попередніх подій або операцій; 2) прийняття нової облікової політики, для подій або операцій, які не відбувалися раніше або які не є суттєвими (МСФЗ 8, п. 44). Згідно російського ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» не вважається зміною облікової політики затвердження способу бухгалтерського обліку для фактів господарської діяльності, які відрізняються по суті від фактів, які мали місце раніше, або виникли вперше в діяльності організації (п. 16).

Зміни облікової політики можна класифікувати за характером впливу на методику обліку та показники фінансової звітності: вони можуть мати прямий вплив (зміна методів оцінки) та опосередкований (зміна власника); та за необхідністю коригувань: зміни можуть потребувати коригувань нерозподіленого прибутку (наприклад, зміна методу оцінки запасів при їх вибутті) та їх не потребують (зміна термінів проведення інвентаризації, зміна робочого плану рахунків). Відображення наслідків зміни облікової політики підприємства у фінансовій звітності вимагають зміни її методичної складової, зміна організаційної та технічної складової такого відображення не потребує. Для забезпечення на підприємствах на належному рівні документообігу пропонуємо наступний порядок документального оформлення змін до положення про облікову політику: для внесення змін до положення про облікову політику керівником підприємства складається розпорядження про внесення змін до облікової політики, в якому наводиться обґрунтування внесення змін, характер зміни (доповнення) та встановлюються відповідальні особи за внесення змін; у разі необхідності доповнення розпорядження керівника бухгалтерськими розрахунками складається розрахунок бухгалтерії, який разом з копією розпорядження подається до діючого Положення про облікову політику; протягом року текст Положення про облікову політику не змінюється. На початку нового звітного року, до 31-го грудня (або до початку нового операційного циклу, якщо він більший за рік) узагальнюються внесені зміни та викладається текст Положення в новій редакції, після чого воно

³⁸ Шнейдман Л. З. Переход на МСФО: состояние и следующие шаги / Л. З. Шнейдман // Финансы. – 2013. – № 1.

затверджується власником або уповноваженою ним особою.

Результати проведених досліджень щодо методики внесення коригувань до облікової політики підприємства узагальнені на рис. 1.

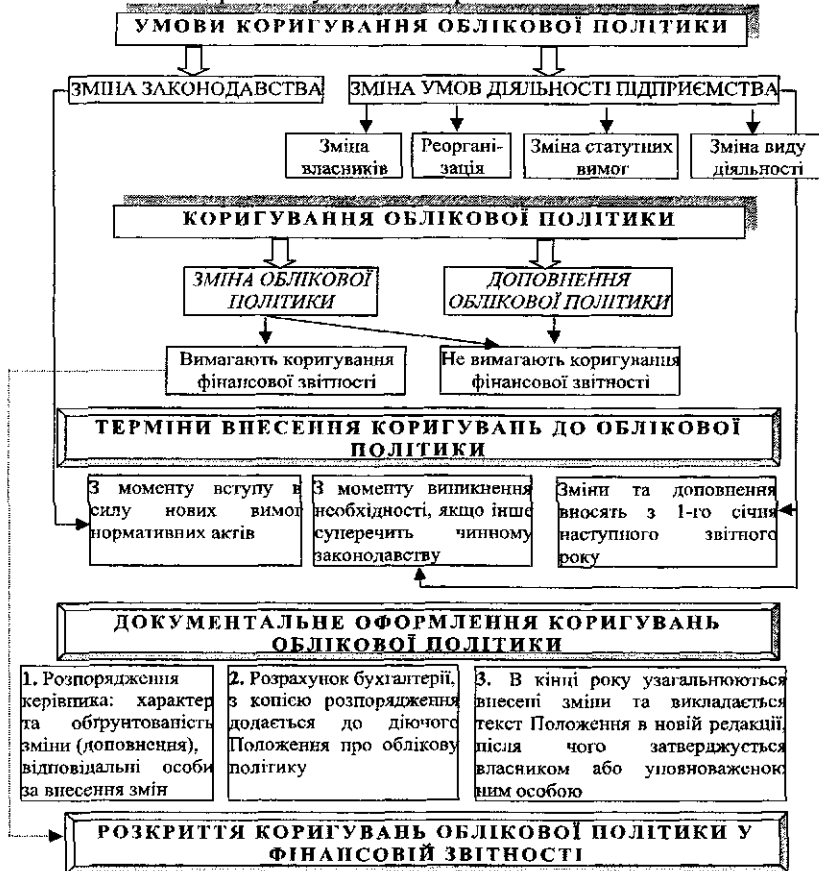


Рис. 1. Порядок внесення та документальне оформлення змін облікової політики підприємства

Отже, наведені пропозиції можуть бути використані: зовнішніми користувачами для оцінки результатів внесених змін та формування обґрунтованих вимог щодо забезпечення їх інформацією про способи ведення обліку та складання фінансової звітності для прийняття рішень; обліковими працівниками підприємства для побудови раціонального документообігу, ефективності використання облікової політики підприємства, уникнення штрафних санкцій та претензій з боку зовнішніх користувачів, в тому числі акціонерів; аудиторам при проведенні аудиту фінансової звітності та наданні аудиторських послуг.