

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ТА ОБЛІКОВІ ОЦІНКИ

В Україні поняття облікової політики знайоме всім бухгалтерам підприємств виробничої сфери і бюджетних установ. Перше визначення було надано в ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у 2000 році і тільки у 2013 році були затверджені Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства № 635 [1,2].

На сьогодні облікова політика є важливим важелем, особливо для підприємств, річний дохід яких не перевищує 20 млн грн. Вони мають право вести податковий облік за правилами бухгалтерського і не проводять коригування фінансового результату до оподаткування на податкові різниці. Для фіскальних органів стають важливими, як елементи облікової політики так і облікові оцінки, тому як вони впливають на формування прибутку і його оподаткування.

При формуванні облікової політики суб'єктам господарювання слід чітко розуміти різницю між поняттям «елементи облікової політики» та «облікові оцінки». Нажаль воно остаточно невирішене на законодавчому рівні і вносить плутанину у трактування сутності і сфери застосування облікової політики підприємства.

Особливості використання елементів облікової політики та облікових оцінок показані на рисунку 1.

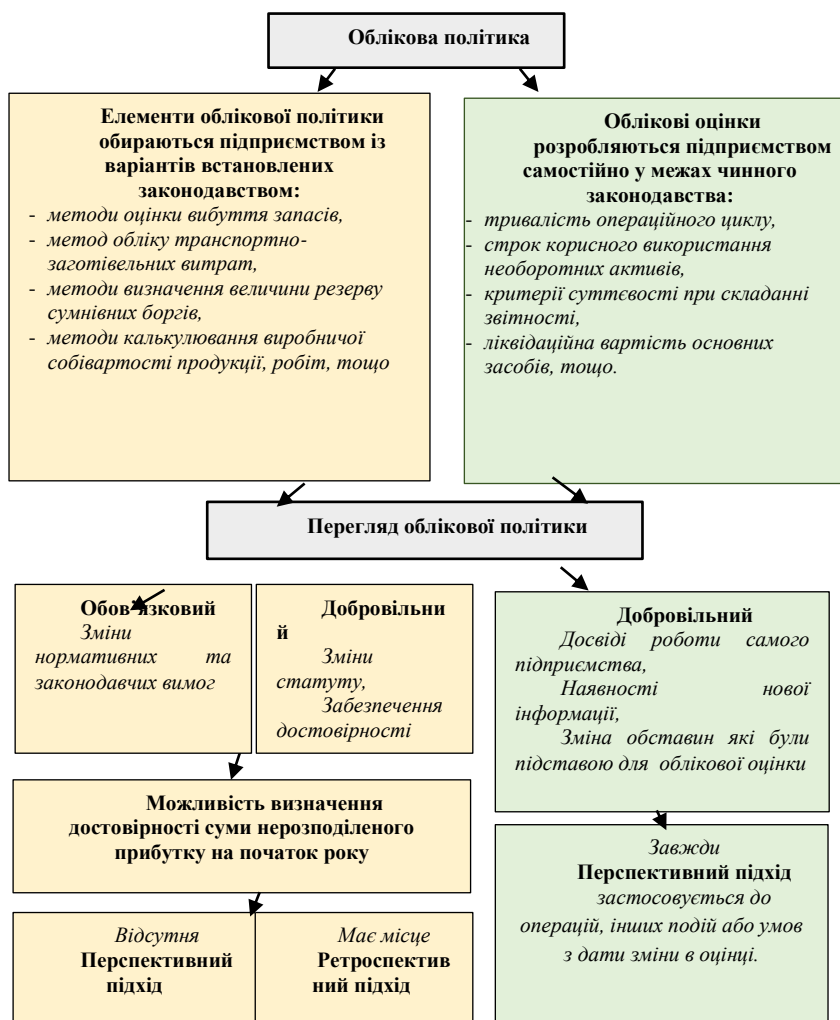


Рис. 1. Особливості елементів облікової політики та облікових оцінок

Сутність елементів облікової політики більш-менш зрозуміла, а щодо облікових оцінок виникає цілий ряд невирішених питань.

Елементами облікової політики є альтернативні варіанти обліку окремих об'єктів, передбачених нормативно-правовими актами.

П(с)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» до облікових оцінок відносить попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [3].

Облікові оцінки це певні вартісні або кількісні критерії, що використовуються в обліку підприємства,

здебільшого вони враховують норми, що залежать від обсягів і досвіду діяльності самого підприємства і управлінський персонал має контролювати виконання єдиного підходу до розрахунку облікових оцінок.

Отже, категорії «елементи облікової політики» та «облікова оцінка» не тотожні, вони тісно пов'язані між собою і облікова політика є категорією більш високого порядку і не зводиться до використання лише облікових оцінок.

П(с)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» передбачає можливість зміни облікової політики, відображення її в обліку залежить від того чи це елементи чи облікова оцінка, вона може бути обов'язковою або добровільною.

У разі, якщо зміна облікової політики викликала суттєві зміни показників фінансової звітності, підприємство повинно повторно оприлюднити фінансову звітність або обґрунтувати її економічну недоцільність, коли витрати на повторне оприлюднення фінансової звітності перевищують вартість зміни облікової політики.

Також варто зауважити, що порядок повторного подання інформації про зміни у обліковій політиці П(с)БО 6 не конкретизовано і не містить ніяких пояснень щодо порядку його застосування.

На практиці існує два способи відображення у фінансовій звітності змін облікової політики: ретроспективний і перспективний, вибір якого залежить від можливості визначення достовірності суми нерозподіленого прибутку на початок року. Пріоритетним є ретроспективний підхід запропонований П(с)БО 6. Він передбачає використання зміненої облікової політики і в попередні періоди, тобто це означає, що всю попередню фінансову звітність необхідно перерахувати відповідно до нової облікової політики і відкоригувати сальдо нерозподіленого прибутку. Але при цьому іде мова тільки щодо нерозподіленого прибутку, але всім зрозуміло, що крім прибутку мають змінюватися ще й статті активів, власного капіталу або зобов'язань, щоб зберегти балансове рівняння.

При зміні облікових оцінок завжди використовується перспективний підхід, за своєю сутністю, перегляд оцінок не стосується попередніх періодів та не є виправленням помилки. Перспективне визнання впливу зміни в обліковій оцінці означає, що зміна застосовується до операцій, подій або умов з дати зміни в оцінці. Зміна в обліковій оцінці може впливати на прибуток або збиток лише поточного періоду або прибуток чи збиток як поточного, так і майбутніх періодів. Порядок відображення наслідків змін облікових оцінок порівняно з проведенням коригувань унаслідок перегляду елементів облікової політики значно простіший.

Тому підприємству потрібно чітко визначитися з тим, що відбулося: перегляд облікової політики чи зміна в облікових оцінках. Якщо зробити це неможливо, то, відповідно до п. 14 П(С)БО 6, таку зміну слід розглядати як зміну облікових оцінок. Тому, що облікова політика, як правило, незмінна, а облікові оцінки за деякими стандартами підлягають перегляду кожного року.

МСБО 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки» є основним міжнародним стандартом, що застосовується при визначенні критеріїв для обрання облікових політик, визначення облікового підходу та розкриття інформації про зміни в облікових оцінках та виправленні помилок попереднього періоду [4].

У цілому МСБО 8 досить негативно ставиться до зміни облікової політики і вимагає у разі проведення добровільної зміни проводити ретроспективні коригування попередньої фінансової звітності

Зміни облікової політики та облікових оцінок регламентовані міжнародним та вітчизняним законодавством. Проте, неузгодженість між окремими нормативно-правовими актами щодо регламентації порядку зміни облікової політики та облікових оцінок зумовлює проблеми при коригуванні показників обліку та звітності. Прикладом є методи амортизації необоротних активів, а також вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА, перелічені у складі елементів облікової політики в п. 2.1 Методичних рекомендацій № 635. Водночас в облікових цілях Міністерство фінансів у листі від 02.11.2009 р. № 31-34000-20-23-5535/ [5] рекомендувало зміну методу амортизації і вартісного критерію розглядати як зміну облікових оцінок.

Створення облікової політики за національними та міжнародними стандартами є непростією процедурою, яка має свої правила, обмеження та виключення. Кожен крок на шляху до визначення та змін облікової політикою потребує наполегливої праці, скрупульозного вивчення П(С)БО, МСФЗ, МСБО, практики та досвіду роботи підприємства відповідної галузі та значної кількості професійної літератури.

Список використаної літератури

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-1. URL: <https://urlid.ru/bpnrj> (дата звернення: 20.10.2019)
2. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ МФУ від 27.06.2013 № 635. URL: <https://urlid.ru/bwbz> (дата звернення: 20.10.2019)
3. П(с)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: наказ МФУ від 28.05.99 N 137. URL: <https://urlid.ru/bw71> (дата звернення: 20.10.2019)
4. МСБО 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: <https://urlid.ru/bw72> (дата звернення: 20.10.2019)
5. Лист МФУ від 02.11.2009 р. № 31-34000-20-23-5535/ URL: <https://urlid.ru/bw74> (дата звернення: 20.10.2019).