

**Павлова Г. Є.**  
доктор економічних наук, професор,  
директор Навчально-наукового інституту економіки  
Дніпровського державного аграрно-економічного університету

**Приходько І. П.**  
доктор наук з державного управління, професор,  
завідувач кафедри обліку, оподаткування  
та управління фінансово-економічною безпекою  
Дніпровського державного аграрно-економічного університету

**Волчанська Л. В.**  
кандидат економічних наук,  
викладач кафедри обліку, оподаткування  
та управління фінансово-економічною безпекою  
Дніпровського державного аграрно-економічного університету

**Pavlova Galina**  
Doctor of Science in Economics, Professor,  
Director of the Educational and Scientific Institute of Economics  
Dnipro State University of Agriculture and Economics

**Prihodko Igor**  
Doctor of Science in State Administration, Professor,  
Head of the Department of Accounting,  
Taxation and Management of Financial and Economic Security  
Dnipro State University of Agriculture and Economics

**Volchans'ka Lyudmila**  
Candidate of Science in Economics,  
Lecturer at the Department of Accounting, Taxation  
and Management of Financial and Economic Security  
Dnipro State University of Agriculture and Economics

## ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЩОДО ОБОРОТНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ЗАСІБ ВІДОБРАЖЕННЯ УЗГОДЖЕНОЇ ТА ДОСТОВІРНОЇ ІНФОРМАЦІЇ

**Анотація.** У роботі пропонується науковий підхід до вирішення комплексу питань щодо формування облікової політики відносно окремих об'єктів бухгалтерського обліку з урахуванням варіації складників права власності, узгодження елементів облікової політики щодо вказаних об'єктів із договірною та податковою політикою. Доведено, що найважливішим елементом системи бухгалтерського обліку господарюючих суб'єктів є облікова політика. Відзначено, що облікова політика охоплює сукупність способів і методів бухгалтерського обліку. Саме від облікової політики багато в чому залежать ефективність фінансового управління, можливість реалізації контрольних функцій бухгалтерського обліку і ступінь достовірності фінансової (бухгалтерської) звітності, а Наказ про облікову політику повинен мати управлінський напрям, що уможливить зростання дієвості обліково-аналітичних функцій в управлінні поточною діяльністю та стратегічним розвитком підприємства. Негативним є відсутність узгодженості облікової політики з управлінським обліком. В обліковій політиці повинні знайти відображення всі питання, пов'язані з організацією комплексної системи обліку на підприємстві, які охоплюють усі види діяльності і процеси на підприємстві.

**Ключові слова:** облікова політика, оборотні активи, підприємство, інформація, стандарт, звітність, кодекс, бухгалтерський облік, наказ.

**Вступ та постановка проблеми.** Ретельно продумана облікова політика забезпечує ефективну фінансово-господарську діяльність підприємства, а також максимальний ефект від ведення обліку. Основою для прийняття рішень про облікову політику має бути формування повної, достовірної, правдивої інформації, яка максимально ефективно розкривала б інформацію про діяльність підприємства для зацікавлених осіб – користувачів.

Значення облікової політики переоцінити неможливо. Воно полягає в упорядкуванні облікового процесу та лібералізації обліку на підприємстві, формуванні методики обліку окремих об'єктів, фактів та результатів діяльності підприємства на основі загальноприйнятих принципів та правил, забезпеченні порівняності облікових даних, наданні обліку плановірності та послідовності, підвищенні ефективності організації обліку. Це зумовлює необ-

хідність та актуальність дослідження стану і проблем облікової політики щодо оборотних активів підприємства як засобу відображення узгодженої та достовірної інформації для уточнення окремих теоретичних положень та розроблення практичних рекомендацій з удосконалення Наказу про облікову політику.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемам розроблення, зміни, розкриття всіх розділів та положень облікової політики присвячено роботи великої кількості українських та зарубіжних учених та практиків: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, М.О. Бляхарчук, Т.В. Барановської, П.Є. Житнього, В.П. Завгороднього, А.О. Касича, В.А. Кулик, М.С. Пушкара і багатьох інших.

Незважаючи на велику досліджень, теоретичні та методичні аспекти облікової політики комплексно не досліджено щодо оборотних активів підприємства як

засобу відображення узгодженої та достовірної інформації. Всі розробки у цьому напрямі не враховують специфіку діяльності підприємства, податкові режими, форму власності та вплив внутрішніх та зовнішніх чинників. Усе це створило передумови для розроблення нових підходів до ведення облікової політики щодо оборотних активів підприємства.

**Метою** даної роботи є обґрунтування теоретичних аспектів формування облікової політики щодо оборотних активів підприємства як засобу відображення узгодженої та достовірної інформації.

**Результати дослідження.**

Кризові явища мають місце як у світовій економіці, так і в економіці окремої країни, однак здебільшого вони є несподіваними для економічних агентів. Останні часто не готові до подолання наслідків криз (хоча проблема прогнозування криз постійно перебуває у центрі уваги вчених, політиків, бізнесменів, урядовців), підтвердження чому є фінансові втрати економічних агентів, значна кількість банкрутств з усіма їх наслідками, що незмінно супроводжують економічні кризи.

Беззаперечним є факт використання вищим управлінським персоналом досліджуваних підприємств економічної інформації (переважну частку в якій займає облікова) для прийняття управлінських рішень щодо недопущення негативних наслідків економічної кризи або їх подолання. Облікова інформація, що надається вищому управлінському персоналу та інтерпретується ним в обліковій практиці переважної більшості підприємств, формується з урахуванням положень облікової політики, сформованої конкретним суб'єктом господарювання. Це, з одного боку, призводить до виняткової індивідуальності та неповторності облікової політики суб'єкта господарювання, можливості врахувати множину чинників і специфіку діяльності, а з іншого – до неточності, а іноді й недостовірності інформації, яка надається вищому управлінському персоналу.

Слід зазначити, що залишається невирішеним комплекс питань щодо формування облікової політики відносно окремих об'єктів бухгалтерського обліку з урахуванням варіації складників права власності, узгодження елементів облікової політики щодо вказаних об'єктів із довірною та податковою політикою.

Сьогодні в економічній науці існує багато підходів до виділення комплексу чинників, що призводять до виникнення криз. Серед таких чинників, беззаперечно, можна назвати:

а) недостовірність і неповноту інформації, що наводиться у звітності суб'єктів господарювання (незважаючи на наявність серед нормативно закріплених якісних характеристик інформації, що наводиться у звітності, такої як достовірність), яка покладена в основу прийняття управлінських рішень;

б) некоректну інтерпретацію користувачами інформації, що наводиться у звітності;

в) неспівставність показників звітності суб'єктів господарювання на макрорівні.

Недостовірність і неповнота інформації, що наводиться у звітності сільськогосподарських підприємств, зумовлені низкою причин. Зокрема, сьогодні Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [1] обов'язок організувати бухгалтерський облік (у т. ч. формувати облікову політику, яка має застосовуватися у процесі складання та подання фінансових звітів) покладено на власника або вповноважений орган, який здійснює керівництво підприємства. Враховуючи, що фінансова звітність складається на основі облікових

даних і може бути достовірною лише за умови раціональної та правильної організації бухгалтерського обліку та його ведення, облікова політика, що сформував суб'єкт господарювання, має використовуватися ним також для ведення бухгалтерського обліку поточної господарської діяльності.

Як стверджує проф. Н.М. Малюга, «незважаючи на значні напрацювання, що здійснювалися вченими, доводиться констатувати невідповідність теоретичних положень і практичної діяльності ... результати вивчення реформованої вітчизняної системи бухгалтерського обліку дають змогу стверджувати, що питання формування облікової політики підприємства ще перебуває в зародковому стані і, як наслідок, робота з її вдосконалення є актуальною» [4, с. 272].

Відкритим залишається питання, наскільки власники (керівники) є компетентними та мають необхідні знання для формування ефективної облікової політики. Підстава ставити під сумнів компетентність та знання власників (керівників) суб'єктів господарювання вбачається у наявності множини варіантів застосування елементів облікової політики в Україні, які випливають із чинного бухгалтерського законодавства.

Сумнівним є той факт, що, розробляючи облікову політику підприємства, суб'єкти її формування аналізують зазначену множину варіантів та моделюють наслідки їх застосування та вплив на фінансові результати діяльності. Крім того, обов'язок формувати облікову політику покладено, а відповідальність за його недотримання є відносно м'якою. Це призводить до формалізації положень Наказу про облікову політику значною кількістю суб'єктів господарювання, на якому здійснювалося більш глибоке дослідження питань обліку і контролю оборотних активів.

Підставою для такого твердження є зміст наказу про облікову політику, що проаналізовано, зокрема, в частині змістовного наповнення елементів облікової політики щодо операцій з оборотними засобами. Так, Наказ про облікову політику, що діє на досліджуваному підприємстві, змістовне наповнення якого аналізується, має переважно формальний характер, що пояснюється відсутністю в них положень, які відображають характер та особливості діяльності даного підприємства.

Наприклад, у Наказі про облікову політику здебільшого відсутнє положення про формування собівартості продукції (перелік і склад статей калькулювання, склад загальновиробничих витрат та бази їх розподілу) тощо. Таким чином, здебільшого накази (положення) про облікову політику більшості підприємств, що аналізуються, містять лише загальні положення, які висвітлюються шляхом дублювання положень нормативних документів, що, своєю чергою, призводить до їх переобтяження зайвою інформацією. Слід також зазначити, що проаналізований наказ про облікову політику містить виключно методичні аспекти обліку запасів, не розкриваючи організаційно-технічного складника.

Крім того, Наказ про облікову політику не завжди містить положення про коло осіб, які мають право на проведення операцій із матеріальними цінностями, здійснювати приймання-відпуск матеріалів та отримувати матеріали для виробничих потреб. Цей факт свідчить про відсутність на підприємстві системи внутрішнього контролю, зокрема бухгалтерського, а також про неналежне ставлення та неусвідомлення керівництвом необхідності організації системи внутрішнього контролю, розподілу обов'язків, що дасть змогу у разі неналежного їх виконання застосувати юридичну відповідальність.

Описані вище підходи до формування облікової політики є причиною некоректності інтерпретації користувачами інформації, наведеної у звітності. Крім того, до некоректності інтерпретації інформації призводять ще й неузгодженості критеріїв, покладених в основу визнання активів, у чинному законодавстві України.

Зокрема, йдеться про те, що, відповідно до п. 1 ст. 139 Господарського кодексу України, майном визнається сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються в діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі або враховуються в інших передбачених законом формах обліку майна цих суб'єктів [2].

Водночас п. 1 ст. 66 Господарського кодексу України визначено, що майно підприємства становлять виробничі та невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства. Таким чином, законодавці в основний критерій визнання майна підприємства закладають факт відображення (невідображення) його в балансі. Ураховуючи, що, відповідно до ст. 133 Господарського кодексу України, основу правового режиму майна суб'єктів господарювання, на якій базується їхня господарська діяльність, становлять право власності та інші речові права: право господарського відання, право оперативного управління, а також інші речові права, передбачені Цивільним кодексом України, є логічним твердженням, що в активі балансу суб'єкта господарювання відображається його власність, а точніше майно, належне йому на праві власності [2].

Однак у процесі ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, складовою частиною якої є баланс, сільськогосподарським підприємствам слід керуватися положеннями Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [1] та вимогами національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. А відповідно до ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік», п. 3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [3] та пп. 2 п. 1 ст. 14 Податкового кодексу України [7], активами визнаються ресурси, що контролюються підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому. Причому пояснення сутності контролю не знаходимо в жодному нормативному акті.

Суттєву невідповідність вищенаведеним нормативним актам, що регулюють ведення бухгалтерського обліку в Україні, знаходимо в Інструкції 291. Так, на рахунках класу 1 узагальнюється інформація про наявність і рух необоротних активів, що належать підприємству на правах власності, що отримуються на правах господарського відання, на праві оперативного управління, що отримується завдяки фінансовому лізингу, довірчому управлінні чи за договором оренди цілісного майнового комплексу.

Як бачимо, в основу відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку покладено правові режими майна, визначені ГК України, що водночас суперечить

Закону України «Про бухгалтерський облік», НП(С)БО 1, Податковому кодексу України. Однак у низці випадків Інструкцією 291 передбачено можливість відображення необоротних активів у системі рахунків бухгалтерського обліку з урахуванням принципу контролю: «...господарські організації (крім державних (казенних) та комунальних підприємств) на окремих субрахунках третього порядку відповідних субрахунків із зазначенням належності до державної та/або комунальної власності відображають контрольовані ними (що перебувають в їх володінні та/або користуванні) необоротні активи, що є об'єктами права державної або комунальної власності й які не увійшли до статутних капіталів господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації)».

Неспівставність показників звітності суб'єктів господарювання на макрорівні є логічним наслідком множини альтернативних варіантів облікової політики в Україні, що описується вище. Навіть якщо припустити, що під час зведення макроекономічних показників, в основу яких покладено інформацію, що наводиться в індивідуальній звітності суб'єктів господарювання, є відсутні помилки та арифметичні помилки, то вона залишається непорівняною через різні методологічні підходи, покладені в основу її формування.

**Висновки.** Найважливішим елементом системи бухгалтерського обліку господарюючих суб'єктів є облікова політика. Більшість учених і фахівців у цій сфері відзначає, що облікова політика охоплює сукупність способів і методів бухгалтерського обліку. Саме від облікової політики багато в чому залежать ефективність фінансового управління, можливість реалізації контрольних функцій бухгалтерського обліку і ступінь достовірності фінансової (бухгалтерської) звітності.

Накази про облікову політику вітчизняних підприємств містять типові помилки, частина з яких пов'язана з формальним ставленням до формування облікової політики на практиці та нерозумінням її впливу на прийняття рішень, а частина – з недосконалістю чинного законодавства та необгрунтованою частотою змін у ньому. На нашу думку, Наказ про облікову політику повинен мати управлінський напрям, що уможливить зростання дієвості обліково-аналітичних функцій в управлінні поточною діяльністю та стратегічним розвитком підприємства.

У нормативних документах і літературних джерелах облікова політика трактується як методика, технологія та організація бухгалтерського обліку з метою достовірного відображення фінансового стану і результатів діяльності підприємства. Негативним є відсутність узгодженості облікової політики з управлінським обліком. В обліковій політиці повинні знайти відображення всі питання, пов'язані з організацією комплексної системи обліку на підприємстві, які охоплюють усі види діяльності і процеси на підприємстві. Для узагальнення інформації для управлінського обліку потрібно розробити план рахунків управлінського обліку, методику накопичення управлінської інформації, форми і зміст управлінської звітності.

#### Список використаних джерел:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16.07.1999. *Верховна Рада України*. URL : zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення: 12.03.2019).
2. Господарський кодекс України, затверджений Постановою Верховної Ради № 436-IV від 16.01.03 в редакції від 20.09.2015, підстава 1602-18. *Верховна Рада України*. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15 (дата звернення: 12.03.2019).
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року № 73. *Верховна Рада України*. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13 (дата звернення: 12.03.2019).
4. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2005. 548 с.

5. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635. URL : <http://www.nau.kiev.ua> (дата звернення: 12.03.2019).
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» від 01.01.12. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929-020> (дата звернення: 12.03.2019).
7. Голов С. Бухгалтерський облік та фінансова звітність малих і середніх підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 10. С. 3–15.
8. Податковий кодекс України. URL : <http://www.zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 12.03.2019).
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL : [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua) (дата звернення: 12.03.2019).

#### УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ДЛЯ СОВРЕМЕННЫХ АКТИВОВ ПРЕДПРИЯТИЯ КАК СРЕДСТВО ПРЕДСТАВЛЕНИЯ КООРДИНАЦИОННОЙ И РАЗЛИЧНОЙ ИНФОРМАЦИИ

**Аннотация.** В работе предлагается научный подход к решению комплекса вопросов по формированию учетной политики относительно отдельных объектов бухгалтерского учета с учетом вариации составляющих права собственности, согласования элементов учетной политики по указанным объектам с договорной и налоговой политикой. Доказано, что важнейшим элементом системы бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов является учетная политика. Отмечено, что учетная политика охватывает совокупность способов и методов бухгалтерского учета. Именно от учетной политики во многом зависят эффективность финансового управления, возможность реализации контрольных функций бухгалтерского учета и степень достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, а Приказ об учетной политике должен иметь управленческое направление, что повысит действенность учетно-аналитических функций в управлении текущей деятельностью и стратегическим развитием предприятия. Негативным является отсутствие согласованности учетной политики с управленческим учетом. В учетной политике должны найти отражение все вопросы, связанные с организацией комплексной системы учета на предприятии, которые охватят все виды деятельности и процессы на предприятии.

**Ключевые слова:** учетная политика, оборотные активы, предприятие, информация, стандарт, отчетность, кодекс, бухгалтерский учет, приказ.

#### ACCOUNTING POLICY FOR CURRENT ASSETS OF ENTERPRISE AS MEANS OF PRESENTATION OF COORDINATED AND VERACIOUS INFORMATION

**Summary.** The paper proposes a scientific approach to solving complex questions concerning the formation of accounting policy for current assets of the enterprise with regard to the variability of the components of the right of ownership, the coordination of the elements of the accounting policy with respect to the specified objects with the contractual and tax policy. It is proved that the most important element of the accounting system of operating subjects is the accounting policy. It is noted that the accounting policy covers a set of ways and methods of accounting. It is precisely from the accounting policy that, to a large extent, the effectiveness of financial management, the possibility of implementation of control functions of accounting and the degree of reliability of financial (accounting) reporting, and the Order on accounting policies should have a managerial direction that will increase the efficiency of accounting and analytical functions in the management of current activities and strategic development of the enterprise. The authors note that the negative is the lack of consistency of accounting policies with managerial accounting. The accounting policy should identify all issues related to the organization of an integrated accounting system. It is from accounting policies that largely depend on the effectiveness of financial management, the ability to implement the control functions of accounting and the degree of reliability of financial (accounting) reporting.

**Key words:** accounting policy, current assets, enterprise, information, standard, reporting, code, accounting, order.