

nevyznachenosti [Mechanisms for managing spent agricultural enterprises in economic uncertainty]. *Molodyi vchenyi - Young scientist*, 1, 705-709 [in Ukrainian].

14. *Upravlinnia resursamy i vytratamy [Resource and Cost Management]: Navchalnyi posibnyk*. Ivaniuta P.V., Luhivska O.P. 2-he vyd. K.: Tsentr uchbovoi literatury, 2011. 320 p.

15. Chumak, O.V. & Andriushchenko I.S. (2016). *Upravlinnia vytratamy v informatsiino-analitychnii systemi pidpriemstv restorannoho hospodarstva [Cost management in the information-analytical industry of restaurant enterprises]: monohrafiia*. Kharkiv : Vydavets Ivanchenko I.S., 268 p. [in Ukrainian].

16. Gutsalenko L., Wasilewski, M., Mulyk, T., Marchuk, U. & Mulyk, Y. (2018). Accounting control of capital investment management: realities of Ukraine and Poland. *Economic Annals-XXI*, 3-4, 79-84.

17. Pravdiuk, N., Pokynchereda, V. & Pravdiuk, M. (2019). The human capital of an enterprise: theory and assessment methodology. *Baltic Journal of Economic Studies*. 5, 2, 176-183.

Відомості про автора

ПРАВДІЮК Наталія Леонідівна – доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку Вінницький національний аграрний університет м. Вінниця (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: npravduyk@gmail.com).

PRAVDIUK Nataliia - Doctor of Economic Sciences, Professor of Accounting Department Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia (21008, 3, Sonyachna Str., Vinnytsia, e-mail: npravduyk@gmail.com).

ПРАВДІЮК Наталия Леонидовна – доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учёта Винницкий национальный аграрный университет, г. Винница (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: npravduyk@gmail.com).

УДК 657

DOI: 10.37128/2411-4413-2020-2-12

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

КОВАЛЬ Л.В.,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький національний аграрний університет
(м. Вінниця)

У статті досліджено особливості формування облікової політики з урахуванням положень чинної нормативно-правової бази. Досліджено міжнародну практику регулювання облікової політики підприємства від прийняття перших МСБО і до сьогодні. Здійснено порівняння термінів, що наведені у вітчизняних законодавчих актах та у зарубіжних положеннях. Визначено роль, завдання та значення облікової політики в діяльності суб'єкта

господарювання. Окрім цього сформовано перелік факторів, що впливають на процес формування облікової політики та вибір її елементів. Досліджено вплив кожного з них. Здійснено порівняльний аналіз змін деяких нормативно-правових актів, що впливають на формування облікової політики. Установлено, що зміна положень законодавства прямо впливає на процес формування облікової політики. Доповнення терміну «облікова політика» сприяє повному розкриттю її сутності, тому що облікова політика покликана сприяти, перш за все, веденню обліку, а вже потім формуванню фінансової звітності. Доповнення інших статей впливає на формування тих чи інших елементів облікової політики, які формують як методичну складову, так і організаційно-технічну. Наведено основні нормативно-правові акти, які регулюють питання формування та використання облікової політики підприємства в Україні. Зазначено, що ці нормативно-правові акти не регламентують структуру наказу про облікову політику, таким чином виносячи це питання на розгляд керівника та головного бухгалтера. У зв'язку з цим окреслено типову структуру наказу про облікову політику та встановлено етапи її формування, про що не зазначено в чинній нормативно-правовій базі. Запропоновано розробку та введення окремого П(С)БО, яке б регулювало виключно питання формування облікової політики із зазначенням структури наказу про облікову політику та етапів її формування. У результаті дослідження сформовано висновки та пропозиції.

Ключові слова: облікова політика, нормативно-правова база, принципи, фактори впливу, стандарти бухгалтерського обліку.

Рис.: 3. Табл.: 4. Літ.: 12.

REGULATORY PROVISION OF ENTERPRISE ACCOUNTING POLICY

KOVAL Lyubov,
Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of Accounting Department,
Vinnitsia National Agrarian University
(Vinnitsia)

The features of accounting policy formation are considered in the article taking into account the provisions of the current regulatory framework. The international practice of regulation of accounting policies of the enterprise from the adoption of the first IAS to the present day is investigated. The terms given in domestic legislation and foreign regulations are compared. The role, objectives and significance of accounting policies in an entity's activities are determined. In addition, a list of factors that influence the process of accounting policies and the choice of its elements. The impact of each of them is investigated. The comparative analysis of changes in some legal acts affecting accounting policy is made. It has been established that changes in legislation directly affect the accounting policy-making process. Thus, the addition of the term "accounting policy" contributes to the full disclosure of its essence. Because accounting policies are intended to facilitate, first of all, accounting and then the formation of financial statements. Supplementation of other articles influences the formation of certain elements of accounting policy, which form both methodical component, organizational and technical. The basic normative legal acts regulating the formation and use of accounting policies of an enterprise in Ukraine are given. It is stated that these normative legal acts do not regulate the structure of the accounting policy order, thus bringing this issue to the attention of the head and the chief accountant. In this connection, the standard structure of the accounting policy order is outlined and the stages of its formation are set out, which is not specified in the current regulatory framework. It is proposed to develop and introduce a separate P (C) IAS, which would regulate exclusively the issue of accounting policy formation, indicating the structure of the accounting policy order and the stages of its formation. As a result of the study, conclusions

and suggestions were formed.

Keywords: accounting policy, regulatory framework, principles, factors of influence, accounting standards.

Fig.: 3. Tab.: 4. Lit.: 12.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ

КОВАЛЬ Л.В.,

кандидат экономических наук, доцент

кафедры бухгалтерского учета,

Винницкий национальный аграрный университет

(г. Винница)

В статье исследованы особенности формирования учетной политики с учетом положений действующей нормативно-правовой базы. Исследована международную практику регулирования учетной политики предприятия от принятия первых МСФО и сегодня. Проведено сравнение терминов, приведены в отечественных законодательных актах и в зарубежных положениях. Определена роль, задачи и значение учетной политики в деятельности предприятия. Кроме этого сформирован перечень факторов, влияющих на процесс формирования учетной политики и выбор ее элементов. Исследовано влияние каждого из них. Осуществлен сравнительный анализ изменений некоторых нормативно-правовых актов, влияющих на формирование учетной политики. Установлено, что изменение положений законодательства прямо влияет на процесс формирования учетной политики. Так, дополнения термина «учетная политика» способствует полному раскрытию его сущности. Потому что учетная политика призвана способствовать, прежде всего, ведению учета, а уже потом формированию финансовой отчетности. Дополнение других статей влияет на формирование тех или иных элементов учетной политики, которые формируют как методическую составляющую, так и организационно-техническую. Приведены основные нормативно-правовые акты, регулирующие вопросы формирования и использования учетной политики предприятия в Украине. Отмечено, что данные нормативно-правовые акты не регламентируют структуру приказа об учетной политике, таким образом вынося этот вопрос на рассмотрение руководителя и главного бухгалтера. В связи с этим возникли типовую структуру приказа об учетной политике и установлены этапы ее формирования, о чем указано в действующей нормативно - правовой базе. Предложена разработка и введение отдельного П(С)БУ, которое бы регулировало исключительно вопросы формирования учетной политики с указанием структуры приказа об учетной политике и этапов ее формирования. В результате исследования сформирован выводы и предложения.

Ключевые слова: учетная политика, нормативно-правовая база, принципы, факторы влияния, стандарты бухгалтерского учета.

Рис.: 3. Табл.: 4. Лит.: 12.

Постановка проблеми. В умовах сьогодення все більше суб'єктів господарської діяльності виходять на міжнародний ринок. Для забезпечення своєї конкурентоспроможності та позиціонування свого бізнесу з позитивного боку вкрай необхідно належним чином сформувати інформаційну базу, тобто дані обліку. У міжнародному середовищі функціонування для підприємств та

організацій важливим є організація обліку, яка розкриває свої позиції шляхом формування облікової політики підприємства. Саме від вдало і вміло сформованої облікової політики на підприємстві залежить ефективність його функціонування та фінансово-господарська діяльність, а також стратегія на перспективу в майбутньому. Тому формування облікової політики на підприємстві є досить важливим і важким процесом. Адже підприємство може не один рік працювати за обраною і запровадженою обліковою політикою. При виборі елементів облікової політики стосовно тих чи інших об'єктів обліку необхідно враховувати, щоб наведена інформація була повною, достовірною, правдивою та максимально відповідала вимогам зацікавлених користувачів. Окрім цього, формування облікової політики підприємства повинно враховувати її вплив на суми визнаних витрат або доходів, фінансові результати. Як правило, облікова політика, сформована підприємством, уточнює моменти визнання витрат і сприяє поданням достовірної фінансової інформації. Крім того, правильно сформована облікова політика забезпечує ефективність облікового процесу організації та мінімізує матеріальні, трудові й часові витрати під час вирішення питань, які виникають.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Нині питання облікової політики з урахуванням змін чинного законодавства набувають усе більшої актуальності та виступають об'єктом дослідження багатьох провідних науковців: Безверхий К. [1], Мулик Т.О. [4], Пирожок О. С. [5], Попітїч Т. [6], Щирба М.Т. [9], та інші.

Метою статті є дослідження питань формування облікової політики, як ключового важеля у системі організації обліку на підприємствах в контексті чинної нормативно-правової бази та її змін.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перш за все варто відзначити, що чинні нормативно-правові акти регулюють визначення облікової політики. Термін «облікова політика» (англ. – «accounting policies») офіційно був введений у міжнародну облікову практику в 1973 році з прийняттям МСБО 1 «Розкриття облікової політики» та МСБО 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах». З 1997 року чинний новий МСБО 1 «Подання фінансових звітів», виданий на базі попередніх двох стандартів, у якому містяться вимоги до порядку розкриття інформації в облікових політиках [2]. Окрім вищезазначеного документу варто відзначити також МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [3] та Концептуальну основу до міжнародних стандартів, що містять вимоги щодо розкриття облікової інформації та практичні рекомендації із застосування відповідних принципів та методів в обліку, сприяють гармонізації стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних із висвітленням облікової політики у фінансових звітах підприємств (рис.1).

Формування облікової політики підприємства належить до найважливіших питань організації бухгалтерського обліку, адже її правильне оформлення сприяє достовірному визначенню фінансового результату, оптимізації оподаткування,

уникнення фінансових санкцій тощо [4].

1973р. – прийняття МСБО 1 «Розкриття облікової політики» та МСБО 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах»
1997р. – прийняття МСБО 1 «Подання фінансових звітів» (на основі попередніх двох стандартів)
2012р. – МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»
Концептуальна основа до міжнародних стандартів

Рис. 1. Міжнародна практика регулювання ОПІ

Джерело: сформовано автором на основі [3]

У законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика визначається як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [8]. До 2018 року облікова політика визначалася як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством лише для складання та подання фінансової звітності. Тобто, процес ведення обліку, відповідно до чинного законодавства, не був пов'язаний із визначенням облікової політики.

Так, доповнення терміну «облікова політика» сприяє повному розкриттю її сутності. Тому що облікова політика покликана сприяти, перш за все, веденню обліку, а вже потім формуванню фінансової звітності.

Доповнення інших статей впливає на формування тих чи інших елементів облікової політики, які формують як методичну складову, так і організаційно-технічну. Якщо розглядати міжнародні стандарти, то в них прописується визначення «облікові політики», тому що термін «облікова політика» застосовується до окремого об'єкта обліку, а їх сукупність становить облікові політики підприємства. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» під обліковими політиками розуміють певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [3].

Основне призначення облікової політики підприємства полягає в:

- упорядкуванні облікового процесу та лібералізації системи бухгалтерського обліку на підприємстві;
- забезпеченні формування методики обліку майна підприємства, господарських операцій та результатів його діяльності на основі загальноприйнятих його принципів та правил;
- забезпеченні надання повної, достовірної та неупередженої інформації менеджменту для здійснення ефективного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та визначення стратегії його подальшого розвитку;
- забезпеченні формування та своєчасного надання інформації різним

користувачам про показники фінансової звітності;

- роз'ясненні користувачам внутрішньої і зовнішньої звітності конкретних правил та процедур ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- наданні бухгалтерському обліку планомірності та послідовності;
- підвищенні ефективності ведення бухгалтерського обліку на підприємстві [9].

Основна роль облікової політики визначається високим рівнем її ефективності з метою прийняття управлінських рішень підприємством. Рівень ефективності облікової політики науковці визначають відносно суб'єктів та об'єктів системи бухгалтерського обліку. Тобто облікова політика залежить від ефективності її формування керівництвом підприємства. Тому перед обліковою політикою підприємства стоїть низка завдань [5]:

1) визначення методів і принципів ведення бухгалтерського обліку з урахуванням їхнього впливу на суми визнаних витрат або доходів, фінансові результати;

2) забезпечення повного відображення в бухгалтерському обліку всіх господарських фактів діяльності, достовірне визначення фінансового результату діяльності підприємства;

3) забезпечення правильного оформлення та подання звітності, відповідність її даних даним синтетичного та аналітичного обліку;

4) забезпечення повною і достовірною обліковою інформацією систему управління.

При правильно сформованій обліковій політиці підприємством враховуються умови та можливості ведення господарської діяльності (рис 2.).

Для забезпечення виконання функцій обліковою політикою, варто звернути увагу на фактори, що впливають на її формування.

У процесі розробки облікової політики конкретним підприємством найбільш важливими є такі основні фактори [5]:

- форма власності та організаційно-правова структура підприємства;
- нормативно-правове поле, в умовах якого господарює суб'єкт;
- галузеві особливості, які й визначають вид діяльності та зумовлюють технологічно-організаційні умови роботи;

- обсяг діяльності, кількість працівників, номенклатура продукції та ін.;
- відносини з податковою системою, наявність пільг та умови їх одержання;

- умови постачання і збуту продукції; матеріальна база та рівень забезпечення кваліфікованими обліковими працівниками.

Облікова політика підприємства повинна забезпечити цілісність бухгалтерського обліку, тому вона має охоплювати всі аспекти облікового процесу, а саме методичний, технічний і організаційний.

Усі три аспекти базуються на використанні певних нормативно-правових актів, тому будь-які зміни останніх суттєво впливають на зазначений процес. Так у 2018 році були внесені зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні». Порівняльний аналіз змін наведено в наступних таблицях та текстах.

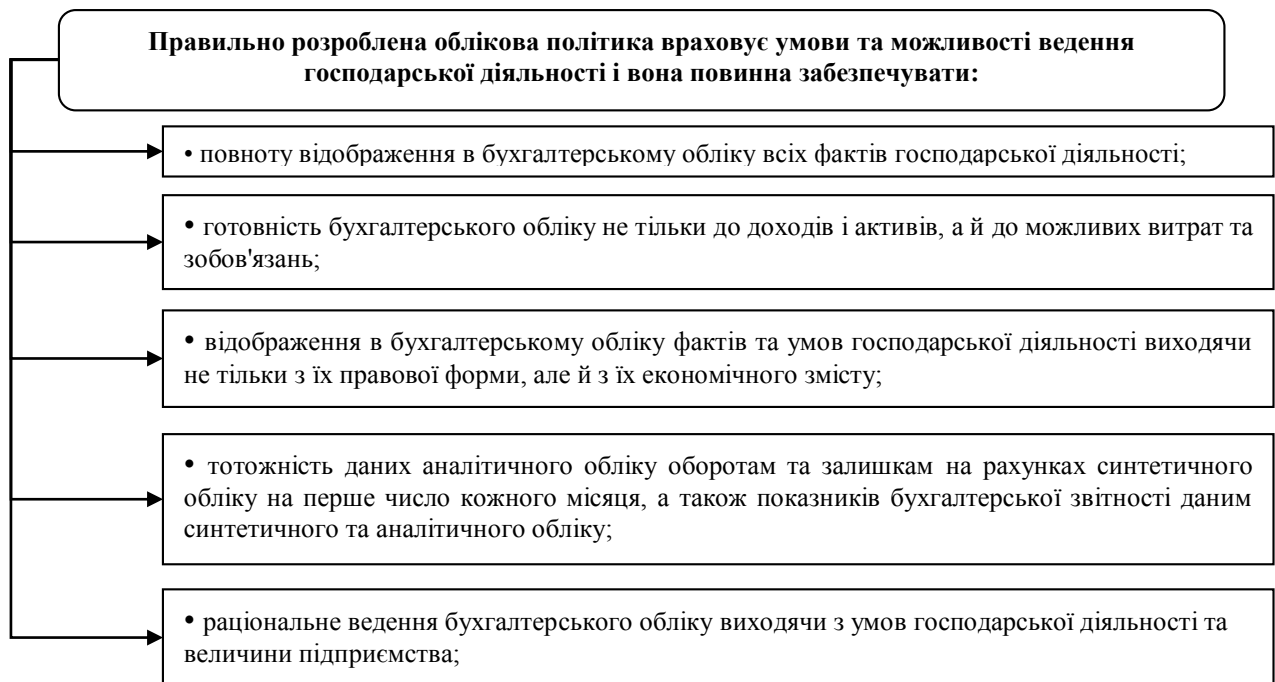


Рис.2. Забезпечення облікової політики

Джерело: сформовано автором на основі [5]

Перш за все зміни відбулися у визначенні термінів: «консолідована фінансова звітність», «національне положення стандарт бухгалтерського обліку», «облікова політика» та «фінансова звітність». При цьому нові визначення є більш повними та уточненими.

Розширилася також сфера дії Закону (ст.2). У старій редакції було сказано, що Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством [7].

Нова редакція передбачає, що Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності (далі – підприємства), які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства [8].

Окрім цього, відбулися й зміни у ст.5, що стосується валюти бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Таблиця 1

Порівняльний аналіз змін ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

№ з/п	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що діяв до 01.01.2018 р. (редакція від 11.06.2017 р.) [7]	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що діє після 01.01.2018 р. (редакція від 05.10.2017 р.) [8]
Стаття 1. Визначення термінів		
1	Консолідована фінансова звітність – фінансова звітність, яка відображає фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці	Консолідована фінансова звітність – фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці
2	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку
3	Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності	Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності;
4	Фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період	Фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства

Джерело: сформовано автором на основі [1]

Нова редакція внесла доповнення. Тепер, окрім того, що підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України, вони ще й на вимогу користувачів будуть додатково перераховувати в іноземну валюту показники фінансової звітності [8].

Зміни, що відбулися у статтях 3 – 5 сприятимуть залученню інвесторів, так як тепер на вимогу такого користувача облікової інформації фінансова звітність перерахується в іноземну валюту.

Внесено зміни в порядок державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні (стаття 6). Раніше ці обов'язки були покладені на міністерства та інші центральні органи виконавчої влади. На сьогодні їх рішення ухвалюються за погодженням з центральним органом виконавчої влади, який забезпечує процес формування та реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку.

Таблиця 2

Порівняльний аналіз змін ст. 3 - 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

№ з/п	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що діяв до 01.01.2018 р. (редакція від 11.06.2017 р.) [7]	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що діє після 01.01.2018 р. (редакція від 05.10.2017 р.) [8]
Стаття 3. Мета бухгалтерського обліку та фінансової звітності		
1	Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства	1. Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства
Стаття 4. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності		Стаття 4. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності
2	Послідовність – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених НП(с)БО, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;	Послідовність – постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених НП(с)БО, міжнародними стандартами фінансової звітності та НП(с)БО у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності
3	Нарахування та відповідність доходів і витрат для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів	Нарахування – доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів

Джерело: сформовано автором на основі [1]

Абзац 3 ст. 8 «Організація бухгалтерського обліку на підприємстві» зазнав змін у формулюванні і викладі інформації й на сьогодні звучить якб «відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів» [8].

Абзац 4 цієї ж статті зазнав уточнення та доповнення стосовно форм організації обліку. Попередня редакція дозволяла для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємству самостійно обирати форми його організації: ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою [7].

Нова редакція пропонує ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або підприємством, суб'єктом підприємницької діяльності, самозайнятою особою, що провадять діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності.

Цей абзац було доповнено також текстом такого змісту: «Підприємство, що становить суспільний інтерес, зобов'язане утворити бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером, до складу якої входить не менше двох осіб. Положення цього абзацу не поширюється на недержавні пенсійні фонди та інститути спільного інвестування» [8].

Зміни у статтях 6 та 8 забезпечили уточнення процесу державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності та його організації на підприємстві.

Важливими для порядку формування облікової політики підприємства є також зміни статті 11 щодо загальних вимог до фінансової звітності. Стара редакція визначала, що фінансову звітність підписують тільки керівник та головний бухгалтер, не враховуючи при цьому варіанти використання різних форм організації обліку. Нова редакція ж передбачає варіативний вибір осіб, які будуть підписувати фінансову звітність залежно від умов ведення бухгалтерського обліку.

Відтак, фінансова звітність підписується керівником (власником) підприємства або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку та бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства. У разі, коли бухгалтерський облік підприємства ведеться підприємством, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, фінансову звітність підписують керівник підприємства або уповноважена особа, а також керівник підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, або уповноважена ним особа. При цьому відповідальність підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, визначається законом та договором про надання бухгалтерських послуг. Фінансову звітність підприємства, що становить суспільний інтерес, підписують керівник або уповноважена особа у визначеному законодавством порядку та головний бухгалтер. Фінансова звітність недержавних пенсійних фондів та інститутів спільного інвестування підписується у порядку, передбаченому законодавством. Відповідальність за своєчасне та у повному обсязі подання та оприлюднення фінансової звітності несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів [8].

Окрім цього, встановлено ким визначається порядок та строки подання фінансової звітності залежно від суб'єкта господарювання; уточнено склад підприємств, які подають скорочену фінансову звітність; внесено інформацію щодо звільнення мікропідприємств та малих підприємств від подання звіту про управління; зазначено, що для формування звітності за міжнародними стандартами використовується інформація із застосуванням таксономії фінансової звітності.

Суттєвих змін набули загальні вимоги до фінансової звітності стосовно її підпису залежно від того, хто веде облік на підприємстві. У попередній редакції

ст.11 ці факти не були враховані. Це є позитивним для підприємства, тому що дозволяє встановити конкретну відповідальну особу за вказаний процес, що дасть змогу підвищити якість виконуваної роботи.

Зазнала зміни назва 12 статті та уточнено звітний період для подання фінансової звітності. Зокрема було розширено періоди, за які вона може складатися: «Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна фінансова звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. Крім цього, відповідно до облікової політики підприємства, звітність може складатися за інші періоди. Звітний період для складання фінансової звітності про виконання бюджетів визначається Бюджетним кодексом України» [8].

Попередня редакція дозволяла формувати проміжні звіти наростаючим підсумком і передбачала річне формування фінансової звітності підприємства.

Зазнав зміни також порядок оприлюднення фінансової звітності (ст.14.). Установлено, що на запит фізичних та юридичних осіб (у порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації») підприємства зобов'язані надати копію своєї фінансової звітності. Окрім цього, розмежовано строки подання (оприлюднення) річної фінансової та річної консолідованої звітності, залежно від виду та розміру підприємства.

Так, підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, зобов'язані не пізніше, ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі) та іншими шляхами у випадках, визначених законодавством. Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів та середні підприємства зобов'язані не пізніше, ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі). Інші фінансові установи, які належать до мікропідприємств та малих підприємств зобов'язані не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі). Підприємства зобов'язані забезпечувати доступність фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності для ознайомлення юридичних та фізичних осіб за місцем знаходження цих підприємств [8].

Раніше для всіх підприємств термін подачі фінансової звітності був окреслений 1 червням.

Окремо підприємствам надано можливість самостійно уточнювати дані вже поданої фінансової звітності чи консолідованої фінансової звітності з метою виправлення помилок, виявлених самостійно за результатами проведеної аудиторської перевірки.

На основі опрацьованого масиву інформації щодо законодавчих змін можна зробити висновок, що зміна положень законодавства прямо впливає на процес формування облікової політики. Доповнення терміну «облікова політика» сприяє повному розкриттю її сутності, тому що облікова політика покликана сприяти, перш за все, веденню обліку, а вже потім формуванню фінансової звітності.

Таблиця 3

Порівняльний аналіз змін ст. 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

№ з/п	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що діяв до 01.01.2018 р. (редакція від 11.06.2017 р.) [7]	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що діє після 01.01.2018 р. (редакція від 05.10.2017 р.) [8]
	Стаття 12. Консолідована та зведена фінансова звітність	Стаття 12. Консолідована фінансова звітність
1	Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність	Підприємства, що контролюють інші підприємства (материнські підприємства), крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності. Підприємства, що контролюють інші підприємства (крім підприємств, що становлять суспільний інтерес), можуть не подавати консолідованої фінансової звітності, якщо разом із контрольованими підприємствами їх показники на дату складання річної фінансової звітності не перевищують двох з таких критеріїв: балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро; середня кількість працівників – до 50 осіб
2	Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать підприємства, засновані на державній власності, та органи, які здійснюють управління майном підприємств, заснованих на комунальній власності, крім власних звітів складають та подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, що належать до сфери їх управління. Зазначені органи також окремо складають зведену фінансову звітність щодо господарських товариств, акції (частки, паї) яких перебувають відповідно у державній та комунальній власності	Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб'єкти державного сектору економіки, та органи, які здійснюють управління майном суб'єктів комунального сектору економіки, крім власної звітності складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які належать до сфери їх управління.
3	Об'єднання підприємств крім власної звітності складають і подають зведену фінансову звітність щодо всіх підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства	Об'єднання підприємств, крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

Джерело: сформовано автором на основі [1]

Доповнення інших статей впливає на формування тих чи інших елементів облікової політики, які формують як методичну складову, так і організаційно-

технічну.

Окрім цього, кожен рівень облікової політики передбачає наявність нормативно-правового забезпечення, спрямованого на регламентацію різних аспектів облікової політики. Характеристику основних нормативно-правових актів, які регламентують облікову політику в Україні, наведено в табл. 4.

Таблиця 4

Нормативно-правове забезпечення облікової політики

Нормативно-правове забезпечення	Інформація нормативно-правового акта
1	2
МСБО 1. «Подання фінансової звітності»	Визначає необхідність розкриття облікової політики в примітках до річної звітності
МСБО 8. «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	Визначає критерії до обрання та зміни облікових політик разом з обліковим підходом і розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок
Решта МСБО, МСФЗ	Містять елементи облікової політики щодо конкретних її об'єктів або господарських операцій
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Містить визначення поняття «облікова політика», надає право підприємству самостійно формувати облікову політику
НП(С)БО 1. «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Містить визначення поняття «облікова політика», визначає способи висвітлення облікової політики підприємства під час розкриття інформації у фінансовій звітності
П(С)БО 6. «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	Визначає причини змін в обліковій політиці; порядок розкриття інформації в примітках до звітів у випадку зміни облікової політики
Решта НП(С)БО, П(С)БО	Містять елементи облікової політики щодо конкретних її об'єктів або господарських операцій
План рахунків та Інструкція про його застосування	Містить інформацію про можливі варіанти обліку витрат на підприємстві та періодичність закриття транзитних рахунків
Лист МФУ «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності»	Містить пояснення щодо застосування критеріїв суттєвості. Визначення суттєвості окремих об'єктів обліку
Методичні рекомендації до облікової політики підприємства	Містить інформацію про зміст розпорядчого документа про облікову політику, суб'єктів формування, зміни облікової політики
Розпорядчий документ про облікову політику підприємства	Особливості ведення обліку та складання звітності на конкретному підприємстві

Джерело: сформовано автором на основі [3, 7, 10, 11, 12]

Зазначені нормативно-правові акти не регламентують структуру наказу про облікову політику, таким чином виносячи це питання на розгляд керівника та головного бухгалтера.

Процес формування облікової політики та структуру наказу можна розглянути на рис. 3.

Структура наказу буде залежати від його розміру та потреб управління. Якщо підприємство середнє або мале, то управлінський рівень може бути відсутній. Якщо ж підприємство велике, то інформація управлінського характеру обов'язково має бути врегульована.

Для законодавчого забезпечення процесу формування облікової політики підприємства вкрай необхідним та важливим є розробка та прийняття окремого П(С)БО. При цьому необхідно забезпечити, щоб методичні рекомендації з

формування облікової політики деталізували і доповнювали зазначений обліковий стандарт, враховуючи напрямок та галузь, у якій здійснює свою діяльність суб'єкт господарювання.



Рис. 3. Етапи формування наказу про облікову політику для управління

Джерело: сформовано автором на основі [5]

Висновки. Таким чином, процес формування облікової політики потрібно виводити з формального рівня на реальний. Окрім розробки наказу про облікову політику варто приділити належну увагу і додаткам до нього.

Позитивним було б прийняття окремого ПСБО для врегулювання питань формування облікової політики. Для цього потрібно вивчити чинні вітчизняні та міжнародні стандарти та узагальнити в окремому стандарті, адаптувавши при цьому положення міжнародного законодавства під потреби підприємств України.

Список використаних джерел

1. Безверхий К. Бухгалтерський облік в Україні: імплементація норм директив Європейського Союзу. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Вип. 1. С. 136–151.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів». URL: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408. (дата звернення: 12.04.2020)
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки». URL: [http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20(ed_2013)ua.pdf). (дата звернення: 12.04.2020)

4. Мулик Т.О. Облікова політика як інструмент управління оподаткуванням. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. № 4. URL: <http://global-national.in.ua> (дата звернення: 12.04.2020)
5. Пирожок О. С., Войчишина В.В. Роль облікової політики на підприємстві та вимоги до неї. *Наука й економіка*. 2016. Вип. 1. С. 28–32. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nie_2016_1_7.
6. Попітїч Т. Облікова політика: понятійний апарат і класифікація. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2016. Вип. 2. С. 63–74.
7. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996 – XI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 12.04.2020)
8. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень: Закон України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> (дата звернення: 12.04.2020)
9. Щирба М.Т., Щирба І.М., Щирба М.М. Облікова політика як інструмент організації управлінського обліку на підприємстві. *Мукачівський державний університет*. 2017. URL: <http://www.economyandsociety.in.ua/>
10. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства / Затверджено Наказом МФУ від 27 червня 2013р. № 635. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13052.html (дата звернення: 12.04.2020)
11. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності : лист МФУ від 29.07.03 р. № 04203-04108. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2003. №8. С. 59–60.
12. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». URL: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo/6.htm/> (дата звернення: 12.04.2020)

References

1. Bezverhij, K. (2018). Buhgalterskij oblik v Ukrayini: implementaciya norm direktiv Yevropejskogo Soyuzu [Accounting in Ukraine: Implementation of European Union Directives]. *Visnik Ternopil'skogo nacional'nogo ekonomichnogo universitetu – Bulletin of the Ternopil National Economic University, Vip. 1*, 136-151 [in Ukrainian].
2. Mizhnarodnij standart buhgalterskogo obliku 1 «Podannya finansovih zvitiv» [International Accounting Standard 1 "Presentation of Financial Statements"]. (n.d.). www.minfin.gov.ua Retrieved from http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408 (data zvernennia 12.04.2020) [in Ukrainian].
3. Mizhnarodnij standart buhgalterskogo obliku 8 «Oblikovi politiki, zmini v oblikovih ocinkah i pomilki» [International Accounting Standard 8 "Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors"]. (n.d.). www.minfin.gov.ua Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20>

(ed_2013)ua.pdf (data zvernennia 12.04.2020) [in Ukrainian].

4. Mulik, T.O. (2015). Oblikova politika yak instrument upravlinnya opodatkuvannyam [Accounting policies as a tool for tax management]. *Globalni ta nacionalni problemi ekonomiki – Global and national problems of economy, vipusk 4*, Retrieved from <http://global-national.in.ua> (data zvernennia 12.04.2020) [in Ukrainian].

5. Pirozhok, O. S. (2016). Rol oblikovoyi politiki na pidpriyemstvi ta vimogi do neyi [The role of accounting policies in the enterprise and its requirements] . *Nauka j ekonomika – Science and economics, Vip. 1*, 28-32 Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nie_2016_1_7(data zvernennia 12.04.2020) [in Ukrainian].

6. Popitich, T. (2016). Oblikova politika: ponyatijnij aparat i klasifikaciya [Accounting policy: conceptual apparatus and classification]. *Institut buhgalterskogo obliku, kontrol ta analiz v umovah globalizaciyi – Institute of accounting, control and analysis in the conditions of globalization , Vip. 2*, 63-74 [in Ukrainian].

7. Pro buhgalterskij oblik ta finansovu zvitnist v Ukrayini: Zakon Ukrayini vid 16.07.99 r. № 996 – XI [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine of 16.07.99, No. 996 - XI]. (n.d.). zakon4.rada.gov.ua Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (data zvernennia 12.04.2020)

8. Pro vnesennya zmin do Zakonu Ukrayini «Pro buhgalterskij oblik ta finansovu zvitnist v Ukrayini» shodo udoskonalennya deyakih polozhen: Zakon Ukrayini vid 05.10.2017 r. № 2164-VIII [On Amendments to the Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" on Improvement of Some Provisions: Law of Ukraine dated 05.10.2017 No. 2164-VIII]. (n.d.). zakon0.rada.gov.ua Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2164-19> (data zvernennia 12.04.2020)

9. Shirba, M.T. (2017). Oblikova politika yak instrument organizaciyi upravlinskogo obliku na pidpriyemstvi [Accounting policy as a tool for management accounting at the enterprise]. *Mukachivskij derzhavnij universitet – Mukachevo State University*. Retrieved from <http://www.economyandsociety.in.ua/> (data zvernennia 12.04.2020) [in Ukrainian].

10. Pro zatverdzhennya Metodichnih rekomendacij shodo oblikovoyi politiki pidpriyemstva [About approval of Methodical recommendations on accounting policy of the enterprise]. (n.d.). search.ligazakon.ua Retrieved from http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF13052.html (data zvernennia 12.04.2020) [in Ukrainian].

11. Pro suttyevist u buhgalterskomu obliku i zvitnosti : list MFU vid 29.07.03 r. № 04203-04108 [On materiality in accounting and reporting: letter from MFU dated 29.07.03, № 04203-04108] (2003). *Buhgalterskij oblik i audit – Accounting and Auditing*, 8, pp. 59–60 (data zvernennia 12.04.2020) [in Ukrainian].

12. P(S)BO 6 «Vipravleniya pomilok i zmini u finansovih zvitah» [P(C)BO 6 "Error Correction and Changes in Financial Statements"]. (n.d.). kodeksy.com.ua Retrieved from <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo/6.htm/> (data zvernennia 12.04.2020) [in Ukrainian].

Відомості про автора

КОВАЛЬ Любов Віталіївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: kovalstar@meta.ua).

KOVAL Lubov – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, Soniachna str. 3, e-mail: kovalstar@meta.ua).

КОВАЛЬ Любовь Витальевна – кандидат экономических наук, доцент, кафедры бухгалтерского учета, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, Солнечная, 3, e-mail: kovalstar@meta.ua).