

## **Інноваційна природа облікової політики підприємства в умовах постіндустріальної економіки**

*Розвиток постіндустріальної економіки нерозривно пов'язаний з впровадженням інновацій. Використання підприємствами останніх призводить до виникнення нових об'єктів обліку, і як наслідок, необхідності їх відображення у фінансовій звітності. Адекватною відповіддю на зростання вимог користувачів до інформативності фінансової звітності підприємства є цільова побудова облікової політики підприємства. Метою статті є розкриття змісту та обґрунтування пріоритетності використання інноваційної облікової політики підприємства, яка враховує появу нових об'єктів постіндустріальної економіки та передбачає запровадження інноваційних прийомів бухгалтерського обліку задля відображення інновацій у фінансовій звітності підприємства. Розкрито умови формування, зміни та застосування облікової політики підприємства, що визначені міжнародними та національними стандартами. Доведено, що протиріччя між вимогами щодо оптимального забезпечення інформацією потреб управління та захисту інтересів зовнішніх користувачів фінансової звітності вдало вирішується запровадженням інноваційної моделі розвитку підприємства та розробкою в її межах відповідної інноваційної облікової політики. В статті представлено приклади послідовного застосування альтернативних варіантів облікових політик за МСБО та П(С)БО. Визначено характерні риси облікової політики щодо інноваційної сфери підприємства. Презентовано авторське бачення змісту інноваційної облікової політики, яка сприятиме чіткому розкриттю інформації про інноваційну складову діяльності підприємства у його фінансовій звітності. Викладені автором положення є орієнтирами для оновлення Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства. Обґрунтовано доцільність розширення переліку альтернатив облікової політики підприємства, дозволених міжнародними стандартами. На думку автора, корисним при цьому буде вивчення зарубіжного досвіду, зокрема розвинутих країн, в яких інновації є запорукою ефективного розвитку виробництва і сфери послуг.*

**Ключові слова:** облікова політика підприємства, постіндустріальна економіка, інноваційна діяльність, об'єкти бухгалтерського обліку, МСБО, П(С)БО.

**DOI** [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-2\(88\)-39-49](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-2(88)-39-49)

**V.P. PANTELEIEV**

*National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, Ukraine*

## **Innovative Nature of the Enterprise Accounting Policies in the Conditions of the Post-Industrial Economy**

*The development of the post-industrial economy is inextricably linked with the introduction of innovation. Use the innovation by enterprises leads to the emergence of new accounting objects and, as a result, the need for their reflection in the financial statements. An adequate response to the growing demands of users on the informativeness of the enterprise financial statements is the targeted construction of the enterprise accounting policies. The purpose of the article is to disclose the content and justify the priority of using the innovative accounting policies of the enterprise, which takes into account the emergence of new accounting objects in the post-industrial economy and involves the introduction of innovative accounting techniques to reflect innovation in the enterprise financial statements. The conditions for the formation, change and application of the enterprise accounting policies, which are defined by international and national accounting standards, were disclosed. It was proved that the contradictions between the requirements of optimal information provision for the needs of management and the protection of the interests of external users of financial statements are successfully resolved by introducing an innovative model for the enterprise development and developing within it an appropriate innovative accounting policies. The article presents examples of the consistent application of alternative accounting policies under IFRS and national accounting standards of Ukraine. The characteristic features of the accounting policies for the innovative sphere of the enterprise were determined.*

\* **Пантелеєв Володимир Павлович**, професор кафедри обліку та оподаткування Національної академії статистики, обліку та аудиту (м. Київ), доктор економічних наук, професор.

*The author's vision of the content of innovative accounting policies was presented, which will contribute to a clear disclosure of information on the innovative component of the enterprise in its financial statements. The provisions stated by the author are guidelines for updating the Methodical recommendations on the enterprise accounting policies. The expediency of expanding the list of alternatives to the enterprise accounting policies permitted by international standards was substantiated. According to the author, it will be useful in this case to study foreign experience, in particular of developed countries, in which innovation is the key to the effective development of production and the service sector.*

**Keywords:** *enterprise accounting policies, post-industrial economy, innovation, accounting objects, IFRS, National Accounting Standards of Ukraine.*

**Постановка проблеми.** Адекватною відповіддю на зростання вимог користувачів до якості (інформативності) фінансової звітності підприємства є цільова побудова облікової політики з урахуванням новітнього інструментарію, який міститься у інноваціях (нововведеннях). Інноваційна облікова політика підприємства забезпечує чітке відображення новітніх явищ діяльності у його фінансовій звітності. Під інноваціями у сучасному світі розуміють результат системної діяльності, спрямованої на реалізацію досягнень науково-технічного прогресу та їх удосконалень, що сприяє кількісним та якісним змінам у внутрішньому середовищі підприємства та забезпечує підвищення ефективності та отримання конкурентних переваг.

Сьогоднішнє суспільство є постіндустріальним, адже в його економіці переважає інноваційний сектор економіки з високопродуктивною промисловістю, індустрією знань, з високою часткою у ВВП високоякісних та інноваційних послуг, з конкуренцією в усіх видах економічної та іншої діяльності, а також більш високою часткою населення, зайнятого у сфері послуг, ніж у промисловому виробництві. Тому інноваційну природу облікової політики підприємств варто розглядати в руслі об'єктивних економічних трансформацій постіндустріальної економіки.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Облікова політика підприємства постіндустріальної економіки активно вивчається з початку XXI століття. Дослідники обґрунтовують необхідність відходу від «традиційного» бухгалтерського обліку, подолання думки, що він не дає інформації, яка допомогла б топ-менеджменту у реалізації його задач [1, с. 99]. Зокрема, В.М. Жук формуючи засади інституціональної теорії бухгалтерського обліку акцентує увагу на необхідності розширення переліку традиційних об'єктів обліку, виділяючи інвестиційну нерухомість, інноваційний капітал, екологічні зобов'язання, біологічні активи та інші [2, с. 248]. Вчений відмічає, що наразі на балансах вітчизняних підприємств практично відсутня інноваційна продукція [2, с. 221], але інноваційна складова призводить до відображення доходів та витрат, пов'язаних із інноваціями та збільшення фінансових результатів підприємства. Іншими дослідниками визначено зміст облікової політики підприємств через критичне розкриття принципів повного висвітлення, послідовності, консерватизму [3], через пошук «єдиного» правильного методу (підходу) до побудови бухгалтерських теорій, встановлення уяви про стан

надання фінансової інформації про об'єкти постіндустріальної економіки (людський капітал, інноваційна діяльність, торгові марки і бренди) [4].

Методологічні та організаційні засади формування облікової політики підприємства в сучасних умовах господарювання розкриті в монографії Т.М. Сторожук [5]. П.О. Куцик запропонував системотворчий корпоративний регламент «Облікова політика» [6, с. 302]. На думку Н.М. Малюги доречним є запровадження моделювання облікової політики [7, с. 273-276]. Необхідність розробки елементів облікової політики щодо визнання та оцінки інтелектуальних активів та інтелектуального капіталу обґрунтовує Л.М. Пилипенко [8, с. 245-246].

Швидкий розвиток інновацій якісно змінює принципи ведення бізнесу, трансформує суспільне сприйняття цінності окремих активів та інформації, все це повинно знайти адекватне відображення в системі бухгалтерського обліку. Відтак актуальним є продовження досліджень облікової політики підприємства як важливого інструменту визнання, оцінки та обліку інновацій.

**Метою статті** є розкриття змісту та обґрунтування пріоритетності використання інноваційної облікової політики підприємства, яка враховує появу нових об'єктів постіндустріальної економіки та передбачає запровадження інноваційних прийомів бухгалтерського обліку задля відображення інновацій у фінансовій звітності підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** Вплив постіндустріальної економіки на задоволення інтересів суспільства має неоднозначний характер. На даний час розвинуті країни характеризуються як постіндустріальні країни, в яких сфера послуг займає левову частку ВВП (Люксембург – 86 %, Мальта – 80,6 %, США – 79,6 %, Кіпр – 78,3 %, Франція – 77,6 %, Бельгія – 76,1 %, Великобританія – 74,6 %, Словаччина – 66 %). Зокрема, банківські послуги переважають у Великобританії, на Кіпрі та стрімко розвиваються у Люксембурзі; у Великобританії освоюються високоточні технології та хайтек (телекомунікації і біотехнології); у всіх розвинутих країнах розгортаються сучасні фінансові технології та сфера туризму. В Україні частка послуг в обсязі ВВП займає 66,4 % [9].

Початок XXI століття відзначився розвитком економіки знань (англ. *Knowledge economy*), тобто економіки, в котрій більшу частину валового внутрішнього продукту забезпечено діяльністю з виробництва, обробки, зберігання і розповсюдження

інформації і знань. Серед іншого розширюється спектр фінансових послуг, набирає обертів використання венчурного фінансування та фінансових інструментів, застосування електронної комерції при продажі товарів, зростає вага суб'єктів малого підприємництва, поглиблюється міжнародна інтеграція, формуються групи підприємств, посилюється контроль над компаніями, зростає значення нематеріальних активів. Тому постіндустріальний етап розвитку цивілізації разом із глобалізацією та сталим розвитком вважаються найактуальнішими категоріями та напрямками розвитку економіки.

Категорія «облікова політика підприємства» відноситься до організації бухгалтерського обліку. Згідно МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» підприємство розкриває свої суттєві облікові політики, у тому числі: основу (або основи) оцінки, застосовані при складанні фінансової звітності; інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності. Важливо, щоб підприємство інформувало користувачів про основу (або основи) оцінки, застосовані у фінансовій звітності, оскільки основа, за якою підприємство складає фінансову звітність, значно впливає на здійснюваний користувачами аналіз. Якщо підприємство у фінансовій звітності застосовує більше однієї основи, наприклад, якщо переоцінюються конкретні класи активів, достатнім є позначення категорій активів і зобов'язань, до яких застосовано кожен з основ оцінки [10].

Протиріччя між вимогами оптимального забезпечення інформацією потреб управління та захисту інтересів зовнішніх користувачів фінансової звітності, на нашу думку, вдало вирішується запровадженням інноваційної моделі розвитку підприємства та розробкою в її межах відповідної інноваційної облікової політики. До складових інноваційної облікової політики входять об'єкти бухгалтерського обліку, пов'язані із інноваційною діяльністю підприємства та інноваційні прийоми ведення бухгалтерського обліку.

Вирішуючи, чи слід розкривати інформацію про певну облікову політику, управлінський персонал повинен враховувати, чи допоможе розкриття інформації користувачам у розумінні відображення операцій, інших подій та умов, поданих у фінансових результатах діяльності та фінансовому стані. Кожний суб'єкт господарювання, виходячи з характеру своєї діяльності та політики, визначає, які операції та які політики користувачі його фінансової звітності хотіли б бачити розкритими для такого типу суб'єктів господарювання. Розкриття інформації про конкретні облікові політики є особливо корисним для користувачів, якщо ці політики вибрані з альтернатив, дозволених МСФЗ.

Внаслідок невизначеності, яка властива господарській діяльності, деякі статті у фінансових звітах не можна оцінити точно, а лише попередньо.

Попередня оцінка пов'язана з професійним судженням бухгалтера, що базується на найостаннішій наявній достовірній інформації. У розкритті інформації припускається, що користувачі мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку і прагнуть вивчати інформацію з достатньою ретельністю. Тому треба, щоб об'єктивна оцінка враховувала, як за обґрунтованим очікуванням, такі зміни впливатимуть на користувачів з такими якостями при прийнятті ними економічних рішень.

Варто зважати на те, що від підприємства вимагається послідовно застосовувати обрану облікову політику, зміст якої розкривається у облікових стандартах – у Міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ), Загальноприйнятих принципах бухгалтерського обліку у США (US Generally Accepted Accounting Principles / GAAP). В Україні серед національних стандартів відсутній аналог стандарту під назвою «Облікова політика підприємства», однак зміст облікової політики підприємства прописаний у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», окремих положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку – НП(С)БО, П(С)БО та Методичних рекомендаціях. У таблиці 1 наведено визначення облікової політики підприємства, що міститься в нормативних актах з бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Зазначеними у табл. 1 нормативними актами встановлено головні гіпотези щодо облікової політики підприємства. Ці стандарти використовуються при виборі та застосуванні підприємством облікових політик, відображенню змін в облікових політиках, змін в облікових оцінках та виправленні помилок попереднього періоду. Облікова політика застосовується до операцій, певних подій або умов. Підприємство має право обирати та застосовувати свої облікові політики послідовно; враховується відсутність прямих заборон та заперечень щодо категорії статей фінансової звітності, для яких інші політики можуть бути доречними. Якщо МСФЗ вимагає або дозволяє таке визначення категорій, слід обирати прийнятну облікову політику та послідовно застосовувати її до кожної категорії статей звітності. Передбачається можливість перспективного та ретроспективного застосування (ретроспективне застосування обмежене) та ретроспективне перерахування. Невід'ємним елементом фінансової звітності є примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення. При розкритті інформації про облікові політики підприємство повинно вказувати у стислому викладі суттєвих облікових політик: основу (або основи) оцінки, яка застосовується при складанні фінансової звітності; інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності, за МСБО 1 «Подання фінансової звітності».

## Визначення облікової політики підприємства (організації, установи)

Визначення облікової політики підприємства за різними обліковими концепціями	Джерело
Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»
Бухгалтерські (облікові) політики – це сукупність правил чи рекомендацій, яких компанія повинна дотримуватися під час підготовки та подання своїх фінансових звітів і тому слугує структурою чи основою, яку компанії слід дотримуватися	US GAAP
Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності; облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності у розроблених методичних рекомендаціях відображено загальні положення, формування облікової політики та зміна облікової політики. Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису: принципів оцінки статей звітності та методів обліку щодо окремих статей звітності Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Облікова політика є елементом організації бухгалтерського обліку на підприємстві	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства

Джерело: складено автором на основі [10-14].

Наприклад, облікова політика визнання виручки повинна включати в себе більше, ніж просто відтворення положень стандарту МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»; вводяться значні судження та оцінки, деталізація виручки, залишки за договором, класифікація та оцінка; розрахунки по договорах на покупку або продаж нефінансового об'єкту щодо фінансових інструментів передбачає розкриття інформації про фінансову діяльність компанії, про зміни у зобов'язаннях від фінансової діяльності й т.і.

Факт відсутності у національному законодавстві України причин існування варіантів облікової методології, об'єднаних в концепцію облікової політики [3, с. 219] може бути компенсований правом власника використовувати відповідні норми облікової концепції за МСФЗ.

Імперативні (безальтернативні) варіанти проведення окремих облікових процедур не є предметом облікової політики та в Наказі про облікову політику підприємства вони не зазначаються. До таких варіантів відносяться, наприклад, встановлені стандартами критерії визнання та оцінки активів тощо. У загальному розумінні облікова політика підприємства містить опис визначених умов бухгалтерського обліку підприємства та складається із методології, технології (техніки) та організації обліку [5].

МСФЗ наводять облікові політики, які дають змогу скласти належну інформацію про події та умови, до яких вони застосовуються. Такі політики не

слід застосовувати, якщо вплив їх застосування є несуттєвим. В той же час неприйнятним є робити суттєві відхилення від МСФЗ або залишати їх не виправленими.

Існують також вимоги до інформації. Якщо немає МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал підприємства має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, таким чином, щоб інформація була доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень, а також достовірною.

В умовах постіндустріальної економіки діяльність підприємства може суттєво змінюватися. Змінюються види (структура) економічної діяльності, у складі операційної діяльності зростає частка послуг. За таких обставин власнику підприємства потрібно обґрунтовано пояснити про законність застосування того чи іншого обраного способу нарахування доходів та витрат діяльності.

У табл. 2 та 3 наведено приклади послідовного застосування альтернативних варіантів облікових політик підприємства до всіх статей та відображення її положень у примітках до фінансової звітності за МСБО та П(С)БО. Вказані у таблицях 2 та 3 об'єкти можуть виникати при здійсненні підприємством інноваційної діяльності, а професійне судження бухгалтера, не будучи об'єктом бухгалтерського обліку, зумовлює вибір номенклатури таких об'єктів [2, с. 248].

## Приклади послідовного застосування альтернативних варіантів облікових політик за МСБО

Стандарт	Об'єкт	Варіанти застосування облікових політик
МСБО 1	Забезпечення достовірного подання фінансової звітності	Обираються та застосовуються облікові політики відповідно до МСБО 8, подається інформація так, щоб забезпечувати доречну, достовірну, зіставну та зрозумілу інформацію; доцільне розкриття додаткової інформації. Суб'єкт господарювання не може виправити невідповідні облікові політики ні розкриттям інформації про застосовані облікові політики, ні примітками чи поясненнями.
МСБО 2	Запаси	Використовуються різні моделі, зазначаються використані формули собівартості
МСБО 8	Відображення інвестицій в дочірні, спільні та асоційовані підприємства	В окремих фінансових звітах інвестора обліковувати такі інвестиції слід за собівартістю або згідно із МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»
МСБО 16	Основні засоби	Обирається модель із двох доступних варіантів; обрана модель застосовується до всього класу основних засобів
МСБО 20	Облік державних грантів	При застосуванні цього Стандарту уперше виконуються вимоги щодо розкриття інформація або коригуються фінансові звіти відповідно до змін в обліковій політиці або застосовуються положення цього Стандарту щодо бухгалтерського обліку лише до грантів або до частин грантів
МСБО 23	Витрати на позики	Витрати на позики слід визнавати як витрати в тому періоді, в якому їх було понесено або за такими ж умовами за винятком суми, яка певним чином капіталізується
МСБО 31	Наведення у звітності частки участі контролюючого учасника в капіталі спільно контрольованого підприємства	Контролюючому учасникові слід наводити в консолідованих фінансових звітах свою частку участі в капіталі спільно контрольованого підприємства, застосовуючи один із двох методів
МСБО 34	Прибуток на акцію	При обмеженні даних про прибуток на акцію через різні облікові політики, які можуть застосовуватись для визначення «прибутку», послідовне визначення знаменника (середньозважена кількість простих акцій) підвищує корисність фінансової звітності
МСБО 34	Проміжна фінансова звітність	У проміжній фінансовій звітності застосовуються ті самі облікові політики, які застосовуються в річній фінансовій звітності
МСБО 38	Балансова вартість нематеріальних активів	При оцінці після визнання обирається одна із двох моделей
МСБО 40	Балансова вартість інвестиційної нерухомості	При утриманні інвестиційної нерухомості обирається одна із двох моделей обліку, у т.ч. за МСБО 16
МСБО 41	Визнання та оцінка балансової вартість біологічних активів, прибутки та збитки від сільськогосподарської продукції	Облік статей пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю: біологічні активи, за винятком плодоносних рослин, сільськогосподарська продукція на час збирання врожаю. Розкривається додаткова інформація про біологічні активи, достовірна оцінка справедливої вартості яких неможлива

Джерело: складено автором на основі [15; 16, с. 29].

Таблиця 2 ілюструє можливі змінні варіанти облікових політик підприємства щодо його активів, зобов'язань, доходів, витрат та фінансової звітності; крім «традиційної» собівартості допускаються інші основи оцінки.

Під впливом інноваційних процесів також трансформується фінансова звітність підприємств

України. Наприклад, в порівнянні із структурою фінансової звітності підприємств України на початку 2000-х років зараз з'явилися нові рядки у формах фінансової звітності підприємств. Зокрема, відбулось перенесення гудвілу із групи активів незначної ліквідності у рядок 1050 форми № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан); перенесення інвестиційної

нерухомості із групи основних засобів у Балансі (Звіті про фінансовий стан); виокремлення необоротних активів, утримуваних для продажу та груп вибуття та відповідних зобов'язань, пов'язаних із такими активами у Балансі; поява нової назви розділу 1 Пасиву Балансу «Зареєстрований (пайовий) капітал»; у формі № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) зараз формується новий розділ 2 «Сукупний дохід»; у формі № 3 Звіт про рух грошових коштів з'явилася стаття «Цільове фінансування», «Надходження та виплати за деривативами», «Збитки (прибутки) від неопераційної діяльності та інших негрошових операцій»; у формі № 4 Звіт про власний капітал зараз є рядок «Інший сукупний дохід за звітний період». У додаткових статтях фінансової звітності відображається: гудвіл, внески до незареєстрованого статутного капіталу, інші резерви, пенсійні зобов'язання, інвестиційні контракти, витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю, витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, надходження від отримання субсидій, дотацій, надходження від отримання роялті, авторських винагород, збільшення (зменшення) поточних біологічних активів.

Сформований індивідуальний комплекс форм консолідованої фінансової звітності групи підприємств. Виникла спрощена фінансова звітність для малих підприємств.

Вибір підприємством облікової політики впливає на визначення його фінансового результату. Кінцевим результатом застосування облікової політики підприємства, включно з відображенням інновацій, є об'єктивно обґрунтована величина фінансового результату діяльності підприємства до оподаткування, тобто показники рядків 2290/2295 форми № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) [13].

У таблиці 3 вказано можливі альтернативні варіанти застосування облікової політики щодо активів, зобов'язань, доходів та витрат, платежів, виплат та фінансових інструментів, складання фінансової звітності за П(С)БО. Варто звернути увагу, що важливу роль відіграють строки корисної експлуатації окремих груп активів.

Проведене дослідження змісту бухгалтерських стандартів дозволило встановити основні ознаки облікової політики інноваційної сфери підприємства. У таблиці 4 наведено основні атрибути інноваційної облікової політики підприємства.

Таблиця 3

**Приклади послідовного застосування альтернативних варіантів облікових політик за П(С)БО**

Стандарт	Об'єкт	Варіанти застосування облікових політик
1	2	3
НП(С)БО 1	Розкриття інформації у фінансовій звітності	Підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки статей звітності
НП(С)БО 2	Розкриття інформації у консолідованій фінансовій звітності	У примітках до консолідованої фінансової звітності наводиться інформація про статті консолідованої фінансової звітності, до яких застосовувалася різна облікова політика
П(С)БО 7	Амортизація основних засобів, що застосовуються підприємством, та діапазон строків корисного використання (експлуатації) основних засобів	5 методів амортизації. Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу)
П(С)БО 8	Амортизація та діапазон строків корисного використання (експлуатації) нематеріальних активів	Прямолінійний метод та метод за П(С)БО 7
П(С)БО 9	Оцінка запасів	6 методів оцінки вибуття запасів
П(С)БО 10	Резерв сумнівних боргів	2 методи визначення величини резерву сумнівних боргів
П(С)БО 11	Зобов'язання	5 видів забезпечень як виду зобов'язань
П(С)БО 13	Фінансові інструменти	Обрані підприємством методи визнання та оцінки
П(С)БО 15	Дохід	Способи визнання доходу, включаючи спосіб визнання ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання і надання яких визнається за ступенем завершеності
П(С)БО 16	Статті витрат, калькулювання	Порядок і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюється підприємством
П(С)БО 18	Доходи за будівельними контрактами	Методи визначення доходів за будівельними контрактами у звітному періоді; щодо незавершених будівельних контрактів методи визначення ступеня завершеності робіт

1	2	3
П(С)БО 26	Програми виплат інструментами власного капіталу	У примітках до фінансової звітності щодо кожної програми наводиться облікова політика щодо таких програм
П(С)БО 30	Балансова вартість біологічних активів, доходи та витрати	Метод нарахування амортизації, визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції
П(С)БО 31	Фінансові витрати	У примітках до фінансової звітності наводиться облікова політика щодо таких витрат
П(С)БО 32	Інвестиційна нерухомість	Критерії щодо розмежування такої нерухомості від операційної нерухомості, методи та суттєві припущення, що застосовані при визначенні справедливої вартості такої нерухомості
П(С)БО 34	Платіж на основі акції	Спосіб визначення справедливої вартості опціонів на акції, спосіб визначення очікуваної зміни справедливої вартості опціонів на акції

Джерело: складено автором на основі [13, 15, 16, с. 29].

Таблиця 4

#### Характерні риси облікової політики інноваційної сфери підприємства

Ознаки	Відображення у обліковій політиці
1	2
Завдання облікової політики підприємства	Запровадження інноваційної моделі розвитку підприємства та зниження ризику інноваційної діяльності; Облікове забезпечення реінжинірингу інноваційного процесу; Вплив на підвищення конкурентоспроможності підприємства, зростання інноваційної привабливості підприємства; Раціоналізація документообороту та внутрішньої звітності, підвищення дієвості внутрішньогосподарського контролю та внутрішнього аудиту; Забезпечення інформацією для розрахунків підприємства за податками та зборами; Інформаційне забезпечення управління підприємством; Формування професійних суджень що їх застосовував управлінський персонал у процесі застосування інноваційних облікових політик підприємства, та які мають найсуттєвіший вплив на суми, визнані у фінансовій звітності; Участь у оцінці вартості бізнесу, зростанні інноваційного капіталу, сприяттві безпеці підприємства
Підготовчий етап та супровід (моніторинг) реалізації облікової політики інноваційної сфери підприємства	Розробка належного обґрунтування вдосконалення своєї облікової політики; розробка та застосування нової облікової політики в залежності від характеру діяльності; визначення номенклатури інноваційних об'єктів бухгалтерського обліку та інноваційних прийомів ведення бухгалтерського обліку; використання історичних переваг і запозичень новацій та інновацій; послідовне дотримання облікової політики
Інноваційні прийоми ведення бухгалтерського обліку	
Методологія	встановлення критеріїв знецінення активів та отримання вигід, кількісних критеріїв суттєвості господарських операцій та подій пов'язаних із інноваціями; оцінювання ризику, класифікація об'єктів обліку, пов'язаних із інноваціями; застосування моделей обліку, впровадження новітніх методичних підходів; розробка внутрішніх стандартів інновацій на підприємстві
Техніка	формування форм первинних та зведених документів, захист документів, які мають конфіденційний характер
Організація	побудова облікової інформації; встановлення зав'язків у бухгалтерській службі; утворення інформаційних потоків, налагодження оптимального документообігу; ведення обліку за сегментами та здійснення процедур консолідації інформації у групі підприємств; формування інформації щодо трансфертного ціноутворення; децентралізований підхід до проведення інвентаризації (включно утворення постійно діючої інвентаризаційної комісії); підвищення кваліфікації персоналу

1	2
Суб'єкти облікової політики підприємства	власник підприємства, акціонери; головний бухгалтер та бухгалтерська служба; управлінський персонал (менеджер з інновацій, внутрішній аудитор); аудиторська фірма; фіскальні органи
Основні об'єкти облікової політики підприємств постіндустріальної економіки	робочий план рахунків; регламентація звичайних/незвичайних умов діяльності; ефективність нових видів діяльності та витрат на запровадження нових видів діяльності; трансформація ознак класифікації діяльності, методи та суттєві припущення, обрані методи визнання доходів та витрат, здатність/нездатність активів генерувати грошові потоки, ймовірність збільшення/зменшення корисності нематеріальних активів, формування фінансових витрат; методи визнання та оцінки фінансових інструментів; критерії визнання непередбачуваних зобов'язань; формування резервів на реструктуризацію, на виконання зобов'язань, оплати «соціальних пакетів», для кожної програми виплати елементами власного капіталу утворюється облікові політики; критерії суттєвості інформації про об'єкти обліку
Критерії (правила) за МСБО 8, які підприємства повинні використовувати, розробляючи свою облікову політику, якщо певна позиція не належить до сфери застосування МСФЗ	пп. 10-12 МСБО 8: разом зі своїми суттєвими обліковими політиками підприємство повинно розкривати інформацію про судження, що їх застосовував управлінський персонал у процесі застосування облікових політик підприємство та які мають найсуттєвіший вплив на суми, визнані у фінансовій звітності
Зміни у обліковій політиці підприємства	встановлення критерію (критеріїв) змінення облікової політики у довільному режимі та за вимогами нормативних актів; зміни у обліковій політиці при входженні у об'єднання підприємств, формування єдиної облікової політики підприємства та задоволення потреб складання материнським підприємством консолідованої фінансової звітності групи
Зміни у обліковій політиці підприємства за МСБО 8	визначення облікової політики, послідовність облікових політик, зміни в облікових політиках, застосування змін в облікових політиках, ретроспективне застосування, обмеження ретроспективного застосування, розкриття інформації
Зміни у обліковій політиці підприємства за П(С)БО 6	Зміни в обліковій політиці, події після дати балансу, розкриття інформації у примітках до фінансових звітів у разі змін в обліковій політиці

Джерело: складено автором на основі [3, 5, 10, 17].

В табл. 4 подано розкриття головних елементів щодо методології, техніки та організації інноваційної облікової політики підприємства.

Вплив інноваційної діяльності підприємства проявляється в необхідності внесення змін у його облікову політику. Встановлено виключні умови (критерії), за якими суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику: якщо зміна вимагається МСФЗ, або приводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання. Зміни в обліковій політиці можуть бути добровільними та недобровільними. Не вважається змінами в облікових політиках застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше; та застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були

несуттєвими. Якщо неможливо визначити вплив на конкретний період зміни облікової політики щодо порівняльної інформації за один або кілька поданих попередніх періодів, то суб'єкт господарювання має застосовувати нову облікову політику до балансової вартості активів та зобов'язань станом на початок найпершого періоду, щодо якого є можливим ретроспективне застосування та який може бути поточним періодом; суб'єкт господарювання має робити також і відповідні коригування залишків на початок періоду кожного компонента власного капіталу, на який впливає облікова політика, за той період.

Якщо добровільна зміна в обліковій політиці впливає на поточний період чи будь-який попередній період або матиме вплив на цей період (за винятком того, що неможливо визначити суму коригування) або може мати вплив на майбутні періоди, то суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

– характер зміни в обліковій політиці;



– причини, завдяки яким застосування нової облікової політики забезпечує достовірну та доречнішу інформацію;

– суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо): для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає; та для базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо МСБО 33 «Прибуток на акцію» застосовується до суб'єкта господарювання;

– суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданим (наскільки це можливо); якщо ретроспективне застосування є неможливим для конкретного попереднього періоду або періодів, що передують поданим, то розкривають обставини, що призвели до існування цієї умови, а також опис того, як та з якого часу застосовується зміна в обліковій політиці.

Зміна облікової політики повинна бути обґрунтованою і розкрита у фінансовій звітності. Відповідно до вимог П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» при змінах політики розкриваються: причини та суть змін щодо коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року; факт повторного подання порівнянної інформації у фінансових звітах або недоцільність її перерахунку. Інформація про зміни облікової політики підприємства відображається у рядку 4005 форми № 4 «Звіт про власний капітал» [17].

Аналогом використання різних підходів до облікової політики можна вважати застосування рівнів австралійських стандартів бухгалтерського обліку, які встановили диференційовану систему звітування, що складається з двох рівнів вимог до звітності для підготовки фінансової звітності загального призначення:

а. Рівень 1: Австралійські стандарти бухгалтерського обліку;

та б. Рівень 2: Австралійські стандарти бухгалтерського обліку – Знижені вимоги до розкриття інформації.

2-й рівень включає вимоги щодо визнання, вимірювання та подання рівня 1 та суттєво зменшені вимоги щодо розкриття інформації. Сутність 2-го рівня – це «звітна одиниця» [11].

Облікова політика підприємства повинна відповідати умовам його господарювання. Зміст інноваційної природи облікової політики доцільно розглядати із двох позицій: по-перше, характер облікової політики підприємства як категорії бухгалтерського обліку виробляє потребу у цілеспрямованому оновленні внутрішніх положень обліку, оцінки, що застосовуються бухгалтерією; по-друге, нові або суттєво поліпшені методи використані у видах діяльності підприємства (застосування новітніх прийомів сучасного бухгалтерського обліку, перехід на МСФЗ, радикальна зміна облікової політики, бухгалтерський інжиніринг) можуть вважатися інноваційними процесами [19]. Можна накреслити наступний ланцюг призначення облікової політики в управлінні підприємством: інтереси власника викладені у стратегії підприємства →

врахування можливостей облікової політики інновацій для реалізації стратегії → втілення змін у бізнес-середовищі та видах діяльності у обліковій політиці підприємства → розуміння користувачів фінансової звітності → формування нової, зміненої облікової політики підприємства та визначення суттєвої облікової політики → відображення об'єктивної інформації про діяльність підприємства у фінансової звітності → прийняття підприємством та бізнес-партнерами обґрунтованих економічних рішень.

**Висновки.** Розвиток постіндустріальної економіки нерозривно пов'язаний з впровадженням інновацій. Використання підприємствами останніх призводить до виникнення нових об'єктів обліку, і як наслідок, необхідності їх відображення у фінансовій звітності. Цим обумовлена потреба оновлення облікової політики підприємства шляхом впровадження інноваційних прийомів ведення бухгалтерського обліку.

В статті розкрито авторське бачення змісту інноваційної облікової політики, яка сприятиме чіткому розкриттю інформації про інноваційну складову діяльності підприємства у його фінансовій звітності. Викладені автором положення є орієнтирами для оновлення Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [20]. Обґрунтовано доцільність розширення переліку альтернатив облікової політики підприємства, дозволених міжнародними стандартами. Корисним при цьому буде вивчення зарубіжного досвіду, зокрема розвинутих країн, в яких інновації є запорукою ефективного розвитку виробництва і сфери послуг.

На теоретичному рівні, як і на практиці, має бути реалізований системний підхід до визнання інновацій як об'єктів бухгалтерського обліку, їх класифікації та відображення у фінансової звітності підприємства. Реалії постіндустріальної економіки вимагають переходу від методології традиційного бухгалтерського обліку до підвищення ефективності управління ресурсами та капіталом підприємства на основі відображення потенціалу підприємства на інноваційній основі.

#### 4 Список використаних джерел

1. Друкер П. Ф. Задачи менеджмента в XXI веке / Пер. с англ. М.: Издательский дом «Вильямс», 2011. 272 с.
2. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.
3. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Житомир: ЖДГУ, 2010. 652 с.
4. Легенчук С. Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики. *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 8(158). С. 58-62.

5. Сторожук Т. М. Теоретико-методологічні аспекти формування облікової політики підприємств: монографія. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2011. 460 с.

6. Куцик П. О. Концепція уніфікованої системи обліку і звітності в корпоративному управлінні: монографія. Львів: Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2017. 408 с.

7. Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2005. 548 с.

8. Пилипенко Л. М. Розвиток концепцій побудови системи публічної звітності корпорацій в умовах постіндустріальної економіки: монографія. Львів: Вид-во Львівської політехніки, 2016. 336 с.

9. Статистичний щорічник України за 2018 р. / За ред. Вернера І. Е. Житомир: ТОВ «Бух-Друк», 2019. 484 с.

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8). Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10IAS>

11. IAS 8 Accounting policies, changes in accounting estimates and errors. Fact sheet. 31 December 2015. URL: [https://www.grantthornton.com.au/globalassets/1.-member-firms/australian-website/technical-publications/ifrs/gtal\\_2016\\_factsheet-ias8-accountingpolicieschangesinaccountingestimates.pdf](https://www.grantthornton.com.au/globalassets/1.-member-firms/australian-website/technical-publications/ifrs/gtal_2016_factsheet-ias8-accountingpolicieschangesinaccountingestimates.pdf)

12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

14. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затвержені наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru#n12>

15. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2016 рік) за даними офіційного сайту Мінфіну України. URL: [https://mof.gov.ua/uk/307-international\\_financial\\_reporting\\_standards\\_archive](https://mof.gov.ua/uk/307-international_financial_reporting_standards_archive)

16. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практ. посібник. К.: Лібра, 2004. 880 с.

17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>

18. Шевчук В. О. Активи як об'єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації. *Облік і фінанси*. 2013. № 1(59). С. 66-73.

19. Разъяснения относительно показателей формы государственного статистического наблюдения

№ ИИИ (один раз в два года) «Обследование инновационной деятельности предприятия за период 2016-2018 годов», утверждено Председателем Государственной службы статистики Украины И. Вернером 16.07.2018 г. № 17.4-12/30. URL: <https://www.profiwins.com.ua/ru/letters-and-orders/gks/14034-30st-18.html>

#### 4 References

1. Druker, P. F. (2011). *Zadachi menedzhmenta v XXI veke [Management Tasks in the 21st Century]* (Translate into English). Moskva: Izdatelskiy dom "Viliams".

2. Zhuk, V. M. (2018). *Rozvytok teorii bukhgalterskoho obliku: instytutsionalnyi aspekt [Development of accounting theory: institutional aspect]*. Kyiv: NNTs "IAE".

3. Lehenchuk, S. F. (2010). *Teoriia i metodolohiia bukhgalterskoho obliku v umovakh postindustrialnoi ekonomiky [Theory and methodology of accounting in a post-industrial economy]*. Zhytomyr: ZhDTU.

4. Lehenchuk, S. F. (2011). *Mirovye tendentsii razvitiya bukhgalterskoho ucheta v uslovyakh postindustrialnoi ekonomiky [World trends in accounting in a post-industrial economy]*. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet*, 8(158), 58-62.

5. Storozhuk, T. M. (2011). *Teoretyko-metodolohichni aspekty formuvannya oblikovoi polityky pidpriemstv [Theoretical and methodological aspects of the formation of accounting policies of enterprises]*. Irpin: Natsionalnyi universytet DPS Ukrainy.

6. Kutsyk, P. O. (2017). *Kontseptsiiia unifikovanoi systemy obliku i zvitnosti v korporatyvnomu upravlinni [The concept of a unified system of accounting and reporting in corporate governance]*. Lviv: Vydavnytstvo Lvivskoho torhovelno-ekonomichnoho universytetu.

7. Maluha, N. M. (2005). *Bukhgalterskyi oblik v Ukraini: teoriia y metodolohiia, perspektyvy rozvytku [Accounting in Ukraine: theory and methodology, prospects for development]*. Zhytomyr: ZhDTU.

8. Pylypenko, L. M. (2016). *Rozvytok kontseptsii pobudovy systemy publichnoi zvitnosti korporatsii v umovakh postindustrialnoi ekonomiky [Development of concepts for building a system of public reporting of corporations in a post-industrial economy]*. Lviv: Vydavnytstvo Lvivskoi politekhniki.

9. Verner, I. E. (ed.) (2019). *Statystychnyi shchorichnyk Ukrainy za 2018 r. [Statistical Yearbook of Ukraine for 2018]*. Zhytomyr: TOV "Bukh-Druk".

10. IAS 8 Accounting policies, changes in accounting estimates and errors. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10IAS>

11. Grantthornton. (31 December 2015). *IAS 8 Accounting policies, changes in accounting estimates and errors. Fact sheet*. Retrieved from [https://www.grantthornton.com.au/globalassets/1.-member-firms/australian-website/technical-publications/ifrs/gtal\\_2016\\_factsheet-ias8-accountingpolicieschangesinaccountingestimates.pdf](https://www.grantthornton.com.au/globalassets/1.-member-firms/australian-website/technical-publications/ifrs/gtal_2016_factsheet-ias8-accountingpolicieschangesinaccountingestimates.pdf)

12. Verkhovna Rada Ukrainy. (16.07.1999). *Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini:*

Zakon Ukrainy [On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

13. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (02.07.2013). Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 "Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti" [National Accounting Standard 1 "General Financial Reporting Requirements"]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

14. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (27.06.2013). Metodychni rekomendatsii shchodo oblikovoi polityky pidpriemstva [Methodical recommendations on the accounting policy of the enterprise]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru#n12>

15. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2016). Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti (versiiia perekladu ukrainskoiu movoiu – 2016 rik) [International Financial Reporting Standards (Ukrainian version - 2016)]. Retrieved from [https://mof.gov.ua/uk/307-international\\_financial\\_reporting\\_standards\\_archive](https://mof.gov.ua/uk/307-international_financial_reporting_standards_archive)

16. Holov, S. F., Kostiuchenko, V. M. (2004). Bukhhalterskyi oblik ta finansova zvitnist za mizhnarodnymy standartamy [Accounting and financial

reporting according to international standards]. Kyiv: Libra.

17. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (28.05.1999). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 6 "Vypravlennia pomylok i zminy u finansovykh zvitakh" [National Accounting Standard 6 "Correction of Errors and Changes in Financial Statements"]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>

18. Shevchuk, V. O. (2013). Aktyvy yak obiekty obliku, kontroliu ta analizu: problemy ekoloho-ekonomichnoi identyfikatsii ta interpretatsii [Assets as Accounting, Control and Analysis Objects: Ecology & Economic Identification and Interpretation]. *Oblik i finansy*, 1(59), 66-73.

19. Verner, I. (16.07.2018). Razyiasneniya odnositelno pokazatelei formy hosudarstvennoho statisticheskoho nabliudeniya № INN (odin raz v dva hoda) "Obsledovanie innovatsionnoi deiatelnosti predpriyatiya za period 2016-2018 hodov» [Clarifications regarding indicators of the form of state statistical observation No. INN (once every two years) "Inspection of innovative activity of an enterprise for the period 2016-2018"]. Retrieved from <https://www.profiwins.com.ua/ru/letters-and-orders/gks/14034-30st-18.html>