



П. Я. Хомин\*

## ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В КОНТЕКСТІ МЕТОДОЛОГІЧНОГО ОБҐРУНТУВАННЯ СУТНОСТІ ДЕФІНІЦІЙ

В контексті окресленої теми зазначимо, що ні методологія, ні практика облікової політики як в Україні, так і в найближчих сусідів не сформована так, аби її можна було розглядати в якості теорії за її сутнісним змістом як системи вірогідних наукових знань про якусь сукупність об'єктів. Адже саме формулювання дефініції „облікова політика” як сукупності принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, незважаючи на її дублювання в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”<sup>1</sup> і Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” такому визначенню не відповідає, особливо стосовно змісту іншої — “принцип бухгалтерського обліку”, тобто, правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій та відображенні їх результатів у фінансовій звітності<sup>2</sup>. Бо вже в одному з найголовніших змішано власне принцип “відповідності доходів і витрат” із методом “нарахування”, що не може вважатись коректним відносно нормативних актів, які регулюють облікову політику в Україні. Тому вирішення проблеми формування теорії облікової політики є важливим науковим і практичним завданням.

Публікації, в яких розглядаються ті чи інші аспекти облікової політики підприємств, доволі чисельні<sup>3</sup>. Однак вони не дають вирішення проблеми формування теорії облікової політики, через що на практиці накази про облікову політику, зазвичай, є лише формальним переліком окремих фрагментів положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших інструктивних матеріалів. Більше того, розуміння сутності облікової політики в авторів цих публікацій теж нечітко і обмежується або повторенням згаданої дефініції, або ж звуженням її до способів і процедур<sup>4</sup>. Стосовно ж конкретизації запровадження облікової політики на практиці, то за ними цього зробити не можна, оскільки навіть щодо виокремлення принципів, методів і процедур існує повна електрика тлумачень. Зрештою, сам перелік цих складових облікової політики у різних авторів відрізняється суттєво, становлячи від 7 до 29<sup>5</sup>. Інколи автори навіть ставлять, по суті, знак рівності між обліковою політикою та організацією бухгалтерського обліку: “Облікова політика — ... це вибір самим підприємством конкретних методик, форми і техніки організації (підкр. наше — П. Х.) ... бухгалтерського обліку”<sup>6</sup>.

© Хомин П. Я., 2007

\* завідувач кафедри обліку і контролю фінансово-господарської діяльності Тернопільського національного економічного університету, доктор економічних наук, професор

<sup>1</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. // ОВУ. — 1999. — № 33. — Ст. 1706.

<sup>2</sup> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 // ОВУ. — 2000. — № 3. — Ст. 102.

<sup>3</sup> Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: Автореф. дис. ... канд. екон. наук. — К.: НАУ, 2005. — 23 с.; Булатов М. А. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. — 2-е изд., перер. и доп. — М.: Экзамен, 2003. — 256 с.; Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків. Стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. Навч. посібник — Житомир: ПП “Рута”, 2001. — 512 с.; Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / За ред. Ф. Ф. Бутинця. — 3-є вид., перероб. і доп. — Житомир: ЖІПІ, 2001. — 672 с.; Дроздова Т. Облікова політика підприємств: структура, формування, зміна // Все про бухгалтерський облік. — 2004. — № 11 (922). — С. 41-43; Николаева С. А. Учетная политика предприятия — М.: Инфра-М, 1995. — 176 с.

<sup>4</sup> Барановська Т. В. Вказ. праця. — С. 9.

<sup>5</sup> Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М. Вказ. праця. — С. 18-217; Николаева С. А. Учетная политика предприятия. — М.: Инфра-М, 1995. — С. 42-43.

<sup>6</sup> Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М. Вказ. праця. — С. 7.



На наш погляд, це неправомірне, адже організація бухгалтерського обліку — це всього-на-всього одна із складових облікової політики підприємства. Визнавати облікову політику за змістом тотожною організації обліку — означає звужувати першу до рівня колишнього Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності.

Отож завданням, яке досліджується у статті, є конкретизація складових облікової політики підприємств, уточнення їхньої сутності, оскільки висвітлення відмінностей між ними є найбільш плутаним, а тому на практиці облікова політика формується стохастично.

Незважаючи на те, що визначення облікової політики стало парадигмою у вітчизняній науці, всі автори, котрі пробують їх висвітлювати, мабуть заворожені магією директивного формулювання, не помічають притаманних йому очевидних недоладностей. Зокрема, в закінченні цього формулювання за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” підкреслюється, що мова йде винятково про принципи, методи і процедури, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Тобто, про бухгалтерський облік взагалі не згадується. Однак у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” стверджується, що ці ж основні принципи одночасно є такими і щодо бухгалтерського обліку.

По-друге, дивно, що це визначення дублюється в цих нормативних актах. Причому чогось в іншій порядковості: першим у Законі є принцип обачності, а у П(С)БО 1 він восьмий; натомість принцип автономності за стандартом 1 є першим, а за Законом — третім, що могло б вважатись несуттєвим, але ... Передусім редакція документів, котрі трактуються як методологічна основа облікової політики підприємств, має бути, на наш погляд, бездоганною. Потім не можна відкидати того, що черговість застосування принципів має базуватись на логічній залежності одних від інших, а не бути просто сумбурним переліком.

По-третє, саме формулювання некоректне, бо слово “сукупність” — як загальна кількість, сума чогось, — не розкриває взаємозв’язку і супідрядності між складовими облікової політики, а подає їх як рівнозначні.

Насправді ж існує чітка ієрархія взаємозв’язку принципів, методів і процедур, оскільки перші дотримуються застосуванням других і виконанням третіх. Тому замість “сукупності” тут доречним було б ужиття дефініції “система” з підкресленням взаємозв’язку в ній принципів — у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та деталізації дотримання за відповідними процедурами — у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” з одночасним коригуванням його назви, яка є екстравертивною<sup>7</sup>, адже в ній відсутній термін “бухгалтерський облік”. Тим-то навіть у формулюванні принципів за цими нормативними документами допускається еkleктичне змішування їх з методами, а останніх — з процедурами.

Однак і в науковій та навчальній літературі марно шукати обґрунтоване розмежування складових облікової політики: принципів — від методів, а процедур — і поготів. Нерідко автори взагалі відходять від змісту облікової політики як сукупності методів, способів і процедур, будучи не в змозі визначити їх окремо, а тому й вживають лише їм зрозумілий поділ облікової політики на такі складові: а) “методичні питання облікової політики”; б) технічні питання облікової політики<sup>8</sup> чи: а) організація роботи бухгалтерської служби; б) методика і способи відображення в обліку його об’єктів; в) організаційно-технічні аспекти обліку<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> Екстравертивний — поза ним.

<sup>8</sup> Булатов М. А. Вказ. праця. — С. 188, 190.

<sup>9</sup> Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М. Вказ. праця. — С. 11.



Повторенням такого підходу є тлумачення: “Структура облікової політики, пов’язана з виділенням системних складових: організаційної, методичної, технічної, кожна з яких складається з об’єктів облікової політики та відповідних елементів. Елемент облікової політики — можливі методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих з урахуванням особливостей діяльності підприємства”<sup>10</sup>, отже, знову ж оминаються принципи, а методичні прийоми наводяться як відокремлений елемент поряд із способами, що суперечить їх сутності, поза як це синоніми: “Методичні прийоми або система прийомів, що застосовуються в певній галузі діяльності (науки, виробництва тощо); Сукупність взаємопов’язаних способів та прийомів доцільного проведення будь-якої роботи”<sup>11</sup>.

Перелік же елементів облікової політики довільний, причому цитовані автори плутають методи з принципами, а один і той же принцип тлумачать чомусь у множині: “Методи обліку доходів — доходи включаються до складу Звіту про фінансові результати на підставі принципів нарахування і відповідності та відображати<sup>12</sup> в бухгалтерському обліку і фінансових звітах (нібито ф. № 2 не є таким звітом — П. Х.) тих періодів, до яких вони відносяться”<sup>13</sup>, заодно порушуючи каузальний зв’язок цих дефініцій.

Причому, попри очевидну синонімічність дефініцій, їх пробують тлумачити як диспаратні: “Основна відмінність між обліковою та балансовою політикою підприємств (остання є аналогом облікової політики в обліковій системі країн Західної Європи) полягає в межах дії кожної з них (для облікової політики — організація та ведення обліку; для балансової — складання фінансової звітності)”<sup>14</sup>.

Відсутність теоретичного обґрунтування процедур складання звітності призводить до того, що останню взагалі змішують з бухгалтерським обліком, вважаючи одним із елементів його методу. На практиці ж виявляється, що для складання звітності необхідне застосування низки процедур, які дозволяють забезпечити визначення необхідних показників. Приміром, у реєстрах бухгалтерського обліку не наводиться показник “Залишкова вартість основних засобів”, але він є самостійною статтею балансу і визначається за допомогою розрахункових процедур. Це, власне, процедури групування і систематизації даних аналітичного обліку для визначення статей “Балансу” ф. № 1, округлення цифр, оскільки вони у звітності відображаються у тисячах гривень, інші математичні дії щодо обчислення середньої чисельності працюючих, зрештою визначення підсумків за розділами і валюти балансу, коригування ф. № 3 і т. д., бо, як відомо, у бухгалтерському обліку відображення його об’єктів здійснюється за децю іншою системою, ніж це передбачено у звітності. Тому для складання, приміром, Балансу ф. № 1 треба згрупувати й систематизувати дані Головної книги у відповідності зі змістом його статей, які нерідко включають сальдо двох і більше синтетичних рахунків або субрахунків, чи навпаки є лише частиною якогось синтетичного рахунка.

У цьому контексті цілком резонним уявляється висновок Т. Дроздової, що принципи обліку — це ті правила, за якими вимірюються, оцінюються і реєструються господарські операції, а потім їх результати відображаються у фінансовій звітності. Їх 10, і всі вони перелічені у ст. 4 Закону про бухгалтерський облік та п. 18 П(С) БО 1. Керуючись ними, встановлюють два інших елементи ОП — методи і процедури обліку<sup>15</sup>.

<sup>10</sup> Барановська Т. В. Вказ. праця. — С. 9.

<sup>11</sup> Сучасний тлумачний словник української мови / За ред. В. В. Дубічинського. — Х.: Школа, 2006. — С. 473-474.

<sup>12</sup> Цитата наведена дослівно зі збереженням стилю авторів. Підкреслення наше.

<sup>13</sup> Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М. Вказ. праця. — С. 20.

<sup>14</sup> Барановська Т. В. Вказ. праця. — С. 17.

<sup>15</sup> Дроздова Т. Вказ. праця. — С. 41.



Проте тоді, коли цитований автор робить спробу виокремити методичні процедури облікової політики, з її підходом важко погодитись, адже як процедури складання звітності вона визначає: хто буде вести бухгалтерський облік на підприємстві (бухгалтерська служба, аудиторська фірма чи консалтингова компанія і т. д.); робочий план рахунків підприємства; форму ведення обліку (журнально-ордерна, меморіально-ордерна, комбінована); форми додаткових облікових документів, необхідні для накопичення та опрацювання інформації з урахуванням особливостей підприємства тощо.

Інші ж елементи облікової політики вона відносить до методів бухгалтерського обліку: методи амортизації основних засобів; вартісна межа для віднесення матеріальних активів до малоцінних необоротних активів; методи нарахування амортизації і строки використання нематеріальних активів; що вважати одиницею запасів: найменування чи однорідну групу (вид) і т. ін.<sup>16</sup> Попри спірність такого віднесення наведених складових: одних — до бухгалтерського обліку, інших — винятково до звітності, хоч, приміром, форма бухгалтерського обліку вже за своєю назвою не дає підстав відносити її до процедур складання фінансової звітності, зазначимо, що власне зміст терміна “процедура” дещо інший. Зокрема, за тлумачним словником української мови — це порядок, послідовність дій для здійснення або оформлення якихось справ<sup>17</sup>.

Правда, деякі автори взагалі зводять сутність облікової політики до власне дій: “Під обліковою політикою підприємства слід розуміти сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів, процедур (підкресл. наше — П. Х.) організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників<sup>18</sup>, навіть не помічаючи тавтології “дій — процедур” в такому формулюванні.

Як приклад змішування дефініцій в нормативних актах можна навести зміст визначення за Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” одного із принципів — нарахування та відповідності доходів та витрат. Адже насправді принципом може вважатись тільки друга частина цього визначення, бо нарахування при відображенні доходів — це метод. Його антиподом, який застосовується в податковому обліку, є касовий метод, хоч вони рівнозначні за своєю сутністю.

До речі, в науковій літературі не акцентується увага на тому, що твердження про застосування за обліковою політикою винятково принципу (методу) нарахування є помилковим, адже вона включає й методику визначення валових доходів і витрат, необхідних для обчислення оподаткованого прибутку, податкових зобов'язань і податкового кредиту за податком на додану вартість, де обидва методи — нарахування і касовий — застосовується як рівнозначні<sup>19</sup>, в залежності від того, яка подія є першою: відповідно відвантаження товарів, продукції покупцям чи надходження від постачальників сировини, інших активів або ж, навпаки, отримання грошей — від перших та оплата другим.

Наступним прикладом змішування дефініції “метод” і “процедура” може слугувати також П(С)БО 7 “Основні засоби”, де останні, пов'язані з нарахуванням амортизації, вважається методами, а загалом їх тут визначено аж шість. Однак, якщо виходити з того, що метод — це спосіб пізнання дійсності і її відтворення

<sup>16</sup> Там само. — С. 42.

<sup>17</sup> Сучасний тлумачний словник української мови / За ред. В. В. Дубічинського. — Х.: Школа, 2006. — С. 737.

<sup>18</sup> Барановська Т. В. Вказ. праця. — С. 5.

<sup>19</sup> Нагадаємо, що в Україні до 10 серпня 1998 року для визначення виручки від реалізації застосовувався у бухгалтерському обліку касовий метод.



в мисленні, то напрошується логічний висновок: стосовно амортизації він може бути лише одним — систематичним розподілом вартості необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації). Здійснюється ж цей розподіл різними розрахунковими процедурами: від простого ділення (за прямолінійним визначенням річної суми амортизації) до складніших математичних дій (обчислення залишкової вартості об'єктів, кореня ступеня тощо) — за іншими.

Те, що у вітчизняній теорії не сформовано чіткої методики застосування облікової політики безпосередньо на підприємствах, є наслідком, на наш погляд, хибного методологічного підходу, коли автори уникають формалізації дефініцій, які тут застосовуються, зважаючи на традиційно негативний відтінок цього терміна у вітчизняній науці. Між тим такі відомі вчені як К. Ерроу та Ф. Хан розглядають застосування формалізації як науковий прогрес<sup>20</sup>. І хоч це розуміється здебільшого стосовно використання математичних методів: терміни “математичне моделювання та “формалізм” часто використовуються як взаємозамінювані, на думку В. Шіка, доказ не обов'язково повинен бути математичним, аби вважатись формальним<sup>21</sup>, а Р. Бакгоурс висловив думку, що на відміну від математики, теоретичний формалізм створює більш строгі умови для стійкості значень тих чи інших понять<sup>22</sup>.

Отже, відсутність чіткої формалізації таких дефініцій як принципи, методи, процедури потребує ґрунтовної розробки цих основ облікової політики, а тому подальші дослідження в цьому напрямі уявляються перспективними.



<sup>20</sup> Hahn F. H. Robinson-Hahn Love-Hate Relationship: An Interview // Feiwel G. R. (ed) Joan Robinson and Modern Economic Theory. — L.: Macmillan, 1989.

<sup>21</sup> Chick V. On Knowing One's Place: the Role of Formalism in Economics // Economics journal. — 1998. — № 451. — P. 1859-1869.

<sup>22</sup> Backhouse R. E. If Mathematics Is Informal, Then Perhaps We Should Accert Thet Economics Must Be Informal Too.