

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Корягін М.В., Попкова О.О. Аспекти законодавчо-нормативного регулювання оплати праці та її бухгалтерського обліку в країнах СНД [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/840/1/22.pdf>.
2. Конституція України: прийнята ВРУ від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [tp://zakon3.rada.gov.ua](http://zakon3.rada.gov.ua).
3. Закон України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР та зі змінами і доповненнями від 01.01.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
4. Закон України «Про колективні договори і угоди» від 01.07.1993 № 3356-ХІІ зі змінами та доповненнями від 01.01.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
5. Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 року та зі змінами і доповненнями від 06.06.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
6. Закон України «Про охорону праці» від 14.10.1992 року та зі змінами і доповненнями від 05.04.2015 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
7. Ткаченко Н.А. Облікове забезпечення складання звітності з оплати праці // Н.А. Ткаченко / Економіка АПК. – 2012. – № 7. – С. 89-94.
8. Юрчук Н.П. Інституційне регулювання обліку оплати праці у сільському господарстві [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1228>.

УДК 657

Кубік В.Д.*старший викладач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту
Одеського національного економічного університету***ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ КАТЕГОРІЙ «ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА» ТА «ОБЛІКОВА ОЦІНКА» В СУЧАСНІЙ ТЕОРІЇ І ПРАКТИЦІ ОБЛІКУ**

Статтю присвячено порівняльному аналізу категорій «облікова політика» і «облікова оцінка», їх схожості та відмінностям. Досліджено питання визначення понять «облікова політика» і «облікова оцінка» по національним та міжнародним стандартам. Проведено критичний огляд визначень об'єктів дослідження провідними вченими. За проведеним дослідженням зроблено висновок, що об'єкти облікової політики в більшості випадків збігаються з об'єктами бухгалтерського обліку, а облікові оцінки є складовою частиною облікової політики підприємства.

Ключові слова: облікова політика, облікова оцінка, національні стандарти, міжнародні стандарти, бухгалтерська система підприємства, об'єкти оцінки, об'єкти політики, предмет оцінки, класифікація оцінок.

Кубік В.Д. ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ КАТЕГОРИЙ «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА» И «УЧЕТНАЯ ОЦЕНКА» В СОВРЕМЕННОЙ ТЕОРИИ И ПРАКТИКЕ УЧЕТА

Статья посвящена сравнительному анализу категорий «учетная политика» и «учетная оценка», их сходству и различиям. Исследован вопрос определения понятий «учетная политика» и «учетная оценка» по национальным и международным стандартам. Проведен критический обзор определенных объектов исследования ведущими учеными. В результате проведенных исследований сделан вывод, что объекты учетной политики в большинстве случаев совпадают с объектами бухгалтерского учета, а учетные оценки являются составной частью учетной политики предприятия.

Ключевые слова: учетная политика, учетная оценка, национальные стандарты, международные стандарты, бухгалтерская система предприятия, объекты оценки, объекты политики, предмет оценки, классификация оценок.

Kubik V.D. THE APPROACHES TO THE DEFINITION OF THE CATEGORIES «ACCOUNTING POLICY» AND «ACCOUNTING ESTIMATES» IN THE MODERN THEORY AND PRACTICE OF ACCOUNTING

The article is devoted to the comparative analysis of the categories «accounting policy» and «accounting estimates», their similarities and differences. The question of the definition of «accounting policy» and «accounting estimates» according to both the national and international standards is investigated. A critical review of the definitions of these search objects, given by leading scientists, is conducted. Based on the conducted research, the following conclusion is made: the objects of the accounting policy in most cases coincide with the objects of accounting, while accounting estimate is a part of enterprise's accounting policy.

Keywords: accounting policy, accounting estimates, national standards, international standards, enterprise's accounting system, the objects of the assessment, the objects of the policy, the subject of the assessment, assessment classification.

Постановка проблеми. На сучасному етапі все більш широкого розвитку світової економіки однією з основних задач є зближення національних економік шляхом поетапного формування цілісного, взаємопов'язаного та взаємозалежного всесвітнього господарства, ланки якого поєднані між собою фінансовими, економічними, інформаційними та іншими зв'язками.

Реформування економічних відносин в Україні у відповідності до системи світової економіки призвело до змін у формах і методах ведення обліку. Завдяки таким змінам у підприємств виникло право вибору в організації облікового процесу, що має бути зафіксовано в обліковій політиці підприємства.

Постійний розвиток економічних взаємовідносин обумовлює необхідність реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку, її постійного удосконалення у відповідності до змін в умовах господарювання. Наслідком запровадження таких змін є залучення нових понять та явищ із зарубіжної практики, одним з яких і виступає облікова політика підприємства. Це певною мірою означає ведення бухгалтерського обліку на підприємствах за відповідними правилами, тому питання формування якісної облікової політики заслуговує на детальне дослідження. Оскільки правильно сформована облікова політика підприємства має містити інформацію, яка є запорукою того, що облік на підприємстві буде більш

прозорим, а господарські процеси – більш контрольованими, всі ці умови будуть сприяти фінансовій стабільності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблему формування облікової політики підприємств досліджували у своїх роботах такі вчені-економісти, як Барановська Т.В., Бутинець Ф.Ф., Дерій В.А., Житний П.Є., Лоханова Н.О., Малюга Н.М., Сопко В.В., Ткаченко Н.М., Пушкар М.С., П'ятов М.Л., Хом'як Р.Л. та інші дослідники.

Звичай питання застосування облікових оцінок вивчали розкриті в працях тих самих авторів, але особливо слід відмітити системне дослідження цього питання Малюгою Н.М.

У більшості наукових праць, присвячених обліковій політиці підприємства та обліковим оцінкам, недостатньо розкриті питання співвідношення категорій «облікова політика» і «облікова оцінка», їх сутність та взаємозв'язок.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на численні публікації, присвячені різним аспектам облікової політики підприємств, не вирішено чимало проблем формування облікової політики: облікова політика підприємствами не розглядається як інструмент в управлінні економічним суб'єктом; недостатньо повно сьогодні розкриваються організаційні, технічні, методичні та інші аспекти облікової політики; при складанні облікової політики не усіма суб'єктами господарювання враховуються особливості їх діяльності у відповідності до галузевих відмінностей тощо. Багато з

даних питань обумовлено недостатнім рівнем дослідження сутності облікової політики підприємства та її характеристик.

Мета статті полягає у спробі розв'язати проблему співвідношення категорій «облікова політика» і «облікова оцінка», їх спільних рис та відмінностей.

Виклад основного матеріалу дослідження. При розробці облікової політики окремого підприємства породжує плутанину її визначення, наведено у статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: «...сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [1]. В Україні при цьому відсутній єдиний нормативний документ, де було б конкретизовано сутність зазначених принципів, методів і процедур облікової політики (крім НП (с)БО 1 [2], де в розділі I «Загальні положення» згадуються принципи оцінки статей звітності, через які має розкриватися облікова політика). Відповідно, науковці та бухгалтери-практики встановлюють їх склад на власний розсуд.

«Як тільки бухгалтер робить припущення і відображає не тільки очевидні факти, – зазначає М.І. Кутер, – виникає простір для ствердження групових інтересів і, звичайно, облікової політики. Учасники господарського процесу, переслідуючи власні інтереси, ставлять перед обліком визначені цілі, які досягаються (або не досягаються) шляхом вибору облікової політики» [3, с. 542–543].

У міжнародній практиці для нормативного регулювання питань обрання та застосування облікової

Таблиця 1

Визначення поняття «облікова політика»

Джерела	Визначення
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (параграф 5) [4]	Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (стаття 1) [1]	Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (розділ 1) [2]	Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [5]	Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві
Барановська Т.В [6, с. 76]	Облікова політика – це певний порядок дій, спрямованих на збір, обробку та надання необхідної інформації відповідним користувачам для реалізації власних інтересів у сфері бухгалтерського обліку
Житний П.Є. [7, с. 4]	Облікова політика – це вибір форми ведення обліку та у більш широкому розумінні – як один із методів управління діяльністю суб'єкта господарювання
Пушкар М.С. [8, с. 10]	Облікова політика – це конституція підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів
Бутинець Ф.Ф. [9, с. 10]	Облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей)
Дерій В.А. [10, с. 10]	Під обліковою політикою слід розуміти офіційно затверджене на підприємстві надане державою право вибору, з урахуванням його цілей, специфіки діяльності підприємства та чинних правових актів, відповідних методик та форм, техніки ведення бухгалтерського обліку
П'ятов М.Л. [11]	Облікова політика – це комплекс методологічних рішень в області ведення обліку, прийнятих адміністрацією фірми
Лоханова Н.О. [12, с. 156]	Облікова політика – це сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються цілісною системою бухгалтерського обліку в процесі його ведення, а також складання всіх форм звітності з метою створення інформаційних передумов для ефективної реалізації всіх управлінських функцій – планування, контролю, економічного аналізу, власне управління, – і задоволення потреб всіх зацікавлених користувачів в об'єктивній обліковій інформації

політики, відображення внесених до неї змін та розкриття такої інформації у фінансовій звітності передбачено використання окремого стандарту – МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [4].

Поняття «облікова політика» передбачає взаємозв'язок між двома поняттями – «політика» та «облік». Під поняттям «політика» на рівні окремого підприємства слід розуміти форми і методи спостереження та підтримки пріоритетів для досягнення основної мети діяльності підприємства. Це поняття припускає наявність різних напрямів управління суб'єктом, вибір яких тісно пов'язаний із процесом прийняття економічних та управлінських рішень. Тому при формуванні облікової політики підприємства необхідно чітко визначити її місце у системі управління підприємством у цілому та її взаємозв'язок з іншими елементами.

Узагальнити інформацію про тлумачення поняття «облікова політика» в економічній літературі можна наступним чином (табл. 1).

Досліджуючи поняття «облікова політика», ми можемо з упевненістю стверджувати, що у всіх без виключення тлумаченнях поняття «облікова політика» основною характеристикою є цілеспрямованість, оформлена відповідним чином, заснована на встановленні методів та форм [8, с. 22]. Лоханова Н.О. зазначає, що під час розробки облікової політики конкретного підприємства мають бути обов'язково враховані стратегічні цілі та завдання його економічного розвитку і, зокрема, завдання підтримання економічної стійкості і сталого розвитку [12, с. 156].

У той же час, аналізуючи визначення облікової політики у вітчизняних та міжнародних стандартах, можна спостерігати обмеженість її цілей і завдань, які зводяться лише до складання та подання фінансової звітності і не поширюються на питання організації та ведення обліку, які мають визначатися підприємствами самостійно з урахуванням специфіки діяльності.

Це принципово невірно. Базовим підходом до визначення ролі облікової політики та елементів системи обліку на підприємстві є положення про те, що, як підкреслює Валуев Б.І., керуюча система цілеспрямовано впливає на керований об'єкт за допомогою функцій, які утворюють логічний цикл управління: планування – облік – контроль – економічний аналіз – регулювання (прийняття управлінських рішень) тощо [13, с. 8]. Причому, як уважає Б.І. Валуев, облік у цьому випадку доцільно розглядати в якості однієї із загальних функцій управління, підпорядкованих досягненню загальних цілей системи, а не в якості виключно інформаційної системи [13, с. 26]. Координацію та інтеграцію функцій управлінського циклу виконує функція більш високого порядку – функція організації управління, що забезпечує досягнення мети керуючою системою. При такому підході облікова політика безпосередньо реалізує функцію організації управління, системно втілюючи елементи всіх інших функцій управлінського циклу (планування, власне обліку, контролю, економічного аналізу та регулювання), забезпечуючи інтеграцію, координацію та оптимізацію цілеспрямованого впливу цих функцій на об'єкт управління – господарське життя підприємства).

Це підкреслює необхідність при розробці облікової політики здійснювати основний акцент на чіткому встановленні стратегічних, поточних та оперативних цілей і завдань розвитку підприємства, а також на вивченні реальних характеристик та особливос-

тей об'єкта управління (особливостей організаційної структури управління, структури виробництва, технологічного процесу, внутрішньовиробничих зв'язків і відносин тощо) та використання отриманих знань для підвищення ефективності управління об'єктом. Такий підхід дозволяє розглядати облікову політику в якості, з одного боку, прогностичної варіативної інформаційної моделі підприємства, яка є своєрідною передумовою, майбутньою проекцією діяльності підприємства (тобто дає можливість розглядати її в якості імітаційної облікової моделі), і в той же час, з іншого боку, – підходити до її розгляду в якості динамічної моделі відображення реального стану і руху активів і пасивів діючого підприємства (тобто розглядати її в якості адаптивної облікової моделі). Схожу думку поділяє і Лоханова Н.О., яка зазначає, що хоча під час формування облікової політики визначаються методи ведення саме бухгалтерського обліку, однак фактично вони впливають не лише а обліковий процес, а й на процес реалізації інших управлінських функцій, зокрема планування, контролю, економічного аналізу тощо [12, с. 149], та підкреслює, що процес розробки облікової політики повинен забезпечувати не тільки достовірне відображення інформації у звітності, необхідне для всіх груп користувачів, але й вирішення інших завдань, зокрема: страхування підприємства від небезпек і загроз значної втрати всіх видів ресурсів, накопичення достатніх коштів для підтримання достатнього технічного стану підприємства; оптимізації оподаткування тощо [12, с. 156].

Важливу роль для правильної організації облікових процесів на підприємствах відіграють облікові оцінки, які мають застосовуватися для правильного відображення всіх об'єктів в обліку і є складовою частиною облікової політики будь-якого підприємства незалежно від форм власності та форм господарської діяльності. Схожість цих двох понять полягає в тому, що і облікова політика, і облікові оцінки встановлюються підприємствами самостійно в межах дії чинного законодавства. Облікові оцінки становлять частину бухгалтерської системи підприємства, вони переважно враховують норми, що ґрунтуються на досвіді роботи самого підприємства. Так, згідно з параграфом 6 розділу IV «Розкриття інформації у фінансовій звітності» НП (с)БО 1, підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності [2].

У Листі Міністерства фінансів України № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 р. [14] регламентовано елементи облікової політики, багато з яких пов'язано з обліковими оцінками, зокрема зазначено, що розпорядчий документ про облікову політику підприємства має визначити застосування:

- методів оцінки вибуття запасів;
- періодичності визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядку обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- методів амортизації необоротних активів;
- вартісних ознак предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- періодичності (періоду) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;

- методу обчислення резерву сумнівних боргів;
- переліку створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядку оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегментів, пріоритетного виду сегмента, засад ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- переліку і складу змінних і постійних загально-виробничих витрат, бази їх розподілу;
- переліку і складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядку визначення ступеню завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дати визначення придбаних у результаті систематичних операцій фінансових активів;
- бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- порогу суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
- переоцінки необоротних активів;
- періодичності відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства.

Але облікова політика є категорією більш високого порядку і не зводиться до використання лише облікових оцінок. Як вірно підкреслює Лоханова Н.О., справа не лише в достовірності інформації, яка наводиться в бухгалтерській звітності в результаті застосування певних облікових оцінок і процедур в межах інформаційного підходу, але й в тому, що за рахунок вибору окремих методів обліку так чи інакше досягається вплив на реальні процеси відтворення капіталу суб'єкта господарської діяльності, а це вже виходить далеко за межі інформаційних аспектів [12, с. 150].

У нормативних документах також підкреслюється багатоеlementність структури облікової політики. Так, у параграфі 4 розділу I «Загальні положення» НП (с)БО в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок» зазначено, що облікова політика суб'єкта державного сектору визначається у розпорядчому документі, де мають бути встановлені методи оцінки, обліку, про-

цедури, які має застосовувати суб'єкт державного сектору та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше, ніж один варіант. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно [15].

У той же час нормативними документами підкреслюється вирішальна роль облікових оцінок в обліковій політиці, що іноді призводить до спроб ототожнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок. Так, у параграфі 14 П (с)БО 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах» зазначено: якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається та відображається як зміна облікових оцінок. Згідно ж з п. 21 П (с)БО 6, у випадку якщо зміст і сума змін в облікових оцінках мають суттєвий вплив на поточний період або очікується, що суттєво впливатиме на майбутні періоди, то їх зміст та суму потрібно розкрити в примітках до фінансової звітності [16].

На практиці дуже складно, а в окремих випадках неможливо, відрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок. У таких випадках слід керуватися параграфом 14 П (с)БО 6: «Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок» [16]. У параграфі 4 розділу II «Зміни в облікових оцінках та суттєві помилки» НП (с)БО в державному секторі 125 наводиться аналогічна вимога ототожнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок [15]. Тому облікова оцінка як підсистема, складова облікової політики, у свою чергу, потребує досліджень власної сутності та характеристик.

Проаналізувавши вимоги НП (с)БО 1 [2], НП (с)О в державному секторі 125 [15], МСБО (IAS) 8 [4] та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [5], ми можемо погодитись з тим, що облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між звітними періодами і застосовується до подій і процесів з моменту їх виникнення. Попередній характер оцінки обумовлений тією обставиною, що згідно з параграфами 7 та 8 П (с)БО 6, наслідки зміни облікових оцінок слід включати до тієї самої статті звіту про фінансові результати, яка раніше застосовувалася для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки, а також

Таблиця 2

Визначення поняття «облікові оцінки»

Джерела	Визначення
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах» (параграф 3) [16]	Облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами
Малюга Н.М. [17, с. 11]	Під оцінкою розуміють обчислення розмірів господарських засобів, їх джерел і результатів господарських процесів у грошовому вимірнику
Максимова В.Ф. [18, с. 142]	Грошова оцінка – спосіб грошового вимірювання господарських засобів
Ткаченко Н.М. [19, с. 24]	Оцінка – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх в цілому по підприємству
Супрунова І.В. [20, с. 8]	Оцінка – елемент методу бухгалтерського обліку, який виражає вартість об'єктів бухгалтерського обліку, процесів та явищ, що виникають у суб'єктів господарювання, в грошовому вимірнику, або вираження думки суб'єктом оцінки з відповідними повноваженнями та компетенцією про цінність об'єкта
Сопко В.В. [21, с. 60]	Оцінка – спосіб вартісного визначення господарських фактів, явищ і процесів, за допомогою чого натуральні характеристики перетворюються на вартісні
Хом'як Р.Л. [22, с. 60]	Оцінка – це відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірнику з метою узагальнення їх у цілому на підприємстві
Гаретовський Н.В. [23]	Оцінка – це науково обґрунтована думка суб'єкта обліку про вартість об'єкта, що ним оцінюється, а також процес визначення вартості об'єкта

слід урахувати при складанні звіту про фінансові результати за той період, в якому відбулася зміна, а також у наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди [16].

Узагальнення та порівняння змісту поняття «облікові оцінки», запропонованого різними науковцями та наведеного в окремих нормативних документах, наведено в табл. 2.

Важливим етапом оцінки є виявлення предмету оцінки, тобто виявлення того, що підлягає оцінці, – основні засоби, виробничі запаси, весь комплекс майнових прав на підприємстві, права на матеріальні активи підприємства, права на акціонерний капітал акціонерного товариства, частка учасника в статутному капіталі підприємства, права на пакет акцій підприємства чи будь-який інший інтерес. Таким

чином, предмет оцінки – це вид майна, яке оцінюється. Можна з упевненістю констатувати той факт, що від правильності оцінки залежить адекватність і надійність даних, які надаються бухгалтерським обліком. Основним завданням, яке слід вирішити в результаті оцінки, – це визначення повного і правильного найменування об'єкта оцінки, виду активу, що оцінюється, виду майнових прав, які оцінюються, а також дату здійснення оцінки. Неправильно сформульовані завдання оцінки призводять до використання неадекватної методики, і внаслідок цього – помилковий результат в оцінці. Малюга Н.М. у своєму дисертаційному дослідженні визначила чіткі вимоги щодо достовірності оцінки [17] (рис. 1).

Облікові оцінки становлять частину бухгалтерської системи підприємства, здебільшого вони враховують норми, що ґрунтуються на досвіді роботи самого підприємства, наприклад, створення резервів на виконання гарантійних зобов'язань перед покупцями, на виплату відпусток, страхових резервів тощо. Тому керівництво підприємства має контролювати єдність підходів до застосування облікових оцінок.

У практиці фінансово-господарської діяльності застосовуються різноманітні методи оцінювання як засобів підприємства, так і господарських процесів. Кожна з оцінок необхідна в певній мірі для вирішення різних задач. Таким чином, можна виділити оцінки, що застосовуються в плануванні, бюджетуванні, кредитуванні, у статистиці, в області господарського права і бухгалтерського обліку. Класифікація оцінок, запропонована Малюгою Н.М. [17] (рис. 2), на нашу думку, має тісний взаємозв'язок, і кожна з них може бути розгорнута за всіма іншими ознаками.

Отже, види оцінок визначаються цілим набором властивостей, які дозволяють характеризувати об'єкт і суб'єкт виміру, час і критерії оцінки, види вимірників, підстави і методи розрахунків. Застосування будь-якого із запропонованих видів буде продиктовано тою чи іншою метою, задля якої визначається дана оцінка.

Слід зазначити, що в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку відсутнє чітке визначення облікових оцінок, МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» надає тільки поняття «зміни в облікових оцінках» і визначає як коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів та зобов'язань і пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигод та зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових розробок та, відповідно, не є виправленням помилок

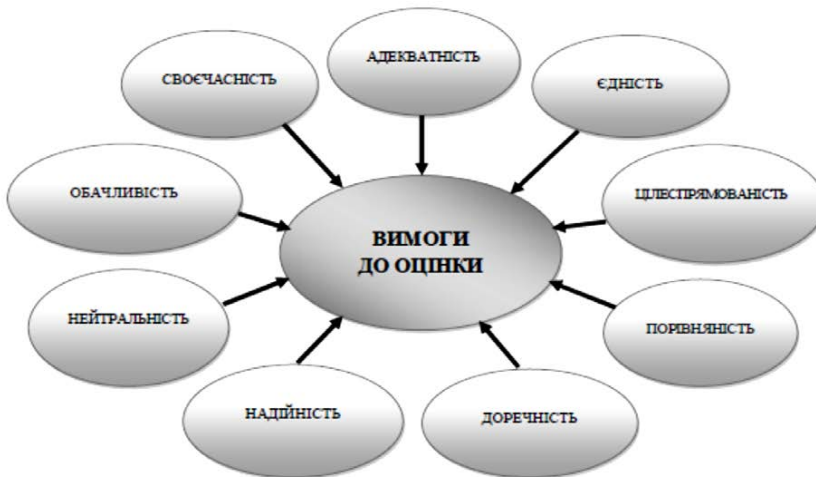


Рис. 1. Вимоги до оцінки в бухгалтерському обліку за підходом Малюги Н.М.

Джерело: побудовано автором на підставі [17]

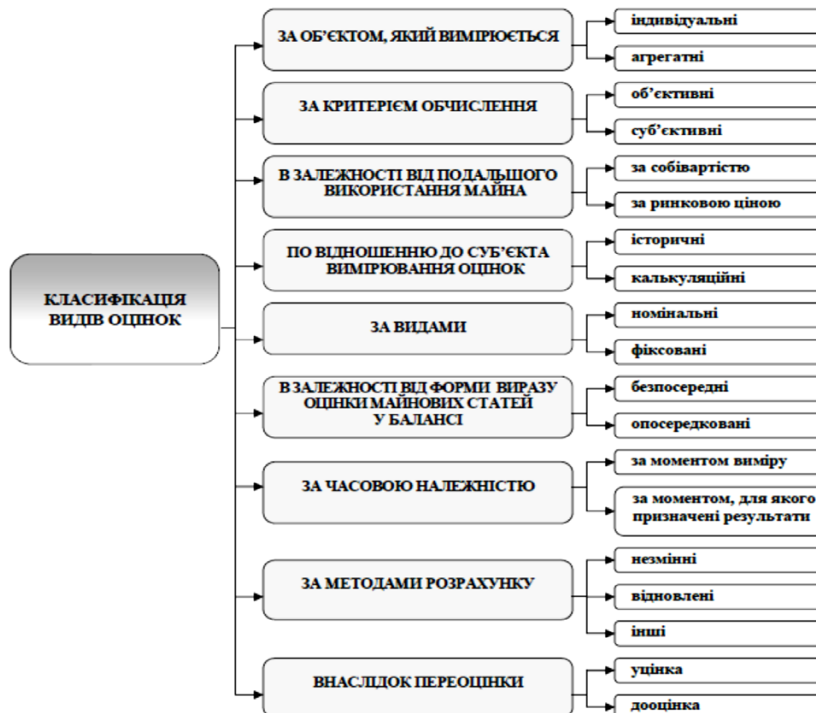


Рис. 2. Класифікація оцінок в бухгалтерському обліку за підходом Малюги Н.М.

Джерело: побудовано автором на підставі [17]

[4]. Адже наслідки зміни облікових оцінок в тих чи інших об'єктах показують у фінансовій звітності в періоді, в якому відбулася така зміна, а також у подальших звітних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди (п. 8 П (с)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»). Це означає, що перегляд облікових оцінок не спричиняє коригування нерозподіленого прибутку минулих періодів та необ-

хідності повторного подання порівняльної інформації, оскільки стосується поточного та майбутнього періодів, а вплив таких змін відображається, відповідно, в поточному та подальших звітних періодах.

Таким чином, зміни в облікових оцінках не спричиняють ретроспективного перерахунку відповідних показників фінансової звітності і перегляду облікової політики в цілому.

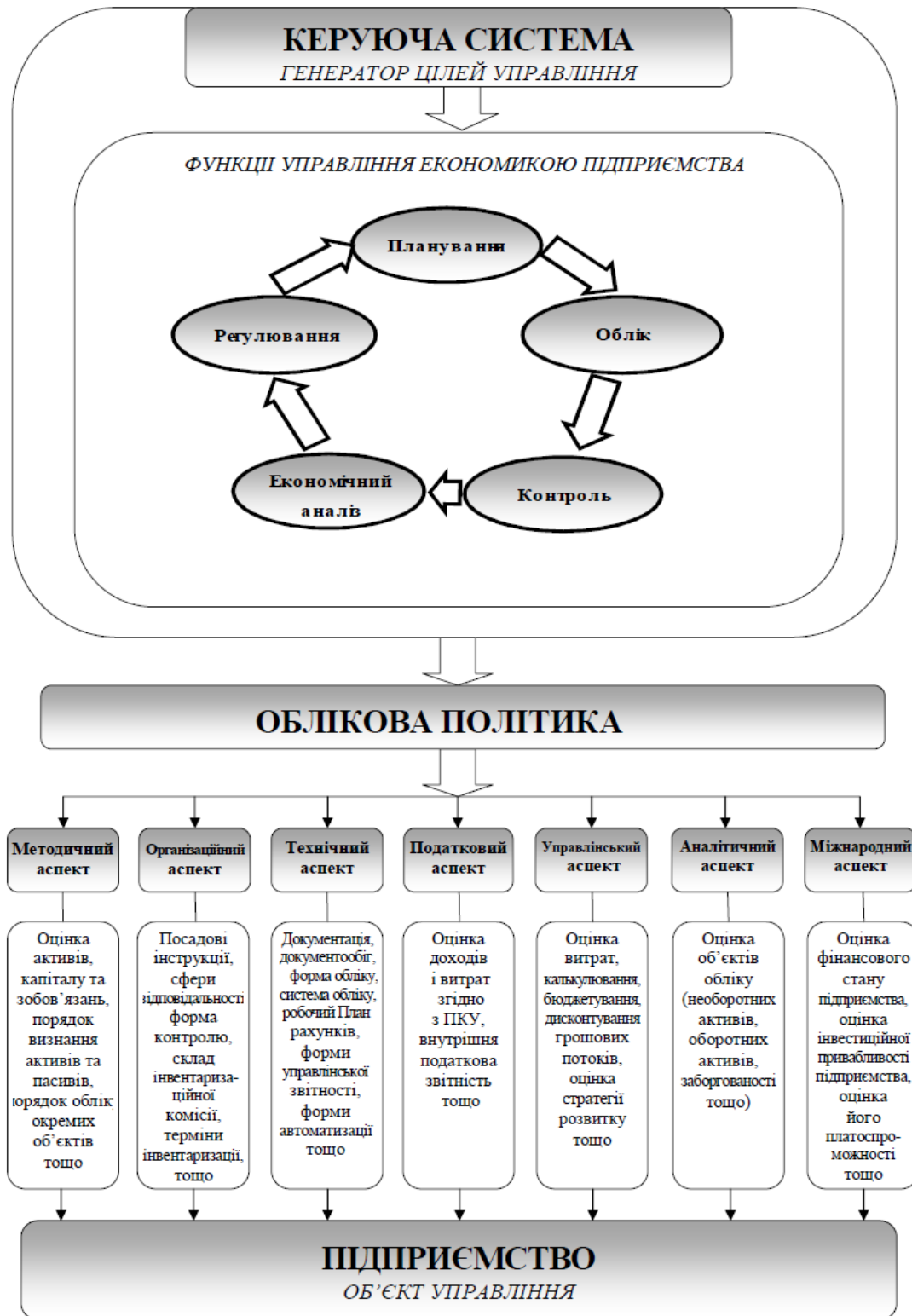


Рис. 3. Загальна схема багатоаспектної реалізації облікової політики підприємства

Джерело: авторська розробка на підставі [12]

Російський дослідник Сахчинська Н.С. звертає увагу на багатоаспектність облікової політики і вважає, що доцільно формувати такі аспекти облікової політики:

– методичний – сукупність можливих способів ведення обліку, що найбільш відповідає специфіці організації та інтересам користувачів;

– організаційний – способи організації ведення бухгалтерського обліку, що виражаються у порядку ведення бухгалтерського обліку;

– технічний – форма реалізації аспектів облікової політики;

– податковий – сукупність способів обліку, що впливають на формування оподатковуваних показників організації;

– управлінський – прийнята сукупність способів ведення обліку, калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг та складання внутрішньої звітності з метою контролю та управління діяльністю організації;

– аналітичний – формування інформаційної бази з метою проведення аналізу;

– міжнародний – сукупність способів і процедур, застосовуваних при складанні бухгалтерської звітності, заснованих на професійному судженні [24, с. 15–16].

Використовуючи підхід Сахчинської Н.С., процес багатоаспектної реалізації облікової політики підприємства можна навести в такому вигляді (рис. 3).

Аналіз застосування оцінок у різних аспектах реалізації облікової політики демонструє, що інструмент оцінки використовується в переважній більшості таких аспектів – методичному, податковому, управлінському, аналітичному та міжнародному. У той же час є окремі аспекти облікової політики, де застосування оцінки не є очевидним – в організаційному та технічному аспектах. Це підтверджує неспівставленість категорій «облікова політика» та «облікова оцінка», їх зв'язок, відповідно, як системи в цілому, хоч і дуже важливої, але лише складової цієї системи (тобто підсистеми).

Висновки. Отже, категорії «облікова політика» та «облікова оцінка» не тотожні, вони пов'язані відповідно як система в цілому (облікова політика) та складова цієї системи, підсистема (облікова оцінка). Облікова політика є категорією більш високого порядку і не зводиться до використання лише облікових оцінок.

Об'єктами облікової політики є всі об'єкти бухгалтерського обліку (активи, власний капітал, зобов'язання, доходи, витрати та фінансові результати тощо), а облікові оцінки є інструментом, складовою частиною облікової політики будь-якого підприємства, незалежно від форм власності та форм господарської діяльності, що застосовується в переважній більшості аспектів формування та застосування облікової політики, проте все ж не у всіх аспектах. Облікові оцінки використовуються в переважній більшості аспектів облікової політики як прогностичної та діючої моделі управління всіма об'єктами бухгалтерського обліку (активами, власним капіталом, зобов'язаннями, доходами, витратами та фінансовими результатами тощо) – у методичному, податковому, управлінському, аналітичному та міжнародному аспектах. У той же час є окремі аспекти облікової політики, де застосування оцінки не є очевидним – в організаційному, технічному, можливо, і в інших аспектах.

Поєднує категорії «облікова політика» та «облікова оцінка» те, що і облікова політика, і облікові оцінки (як складова облікової політики) встановлю-

ються підприємствами самостійно в межах дії чинного законодавства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М.И. Кутер; 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
5. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/2cid010244.html>.
6. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Т.В. Барановська. – Житомир, 2004. – 283 с.
7. Житний П.Є. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П.Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–10.
8. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: [навч. посіб.] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 141 с.
9. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.П. Томашевська; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2006. – 528 с.
10. Дерій В.А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві: [курс лекцій] / В.А. Дерій. – Тернопіль: Джура, 2003. – 92 с.
11. Пятков М.Л. Учетная политика организации на 2010 год как область принятия управленческих решений / М.Л. Пятков [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buh.ru/document-1578>.
12. Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: [монографія] / Н.О. Лоханова. – Херсон: Гринь Д.С., 2012. – 400 с.
13. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
14. Про облікову політику: Лист Міністерства фінансів України № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=58984&cat_id=34931&search_param=%E2%B3%E4%F1&searchPublishing=1.
15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 «Зміни облікових оцінок та виправлення помилок»: затверджено Наказом Міністерства фінансів України 24.12.2010 р. № 1629 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0090-11>.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок та зміни у фінансових звітах» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://byhgalter.com/psbo-6-vipravlennya-pomilok-i-zmini-u-finansovix-zvitax/>.
17. Малюга Н.М. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: автореф. дис.... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / Н.М. Малюга; Ін-т аграр. економіки УААН. – К., 1999. – 23 с.
18. Максимова В.Ф. Бухгалтерський облік: [підруч. для студ. вищ. навч. закл. спец. 6.050100 «Облік і аудит»] / В.Ф. Максимова. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 670 с.
19. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: [підручник] / Н.М. Ткаченко; 3-те вид., доп. і перероб. – К.: Алерта, 2011. – 1076 с.
20. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І.В. Супрунова. – Житомир, 2010. – 23 с.



21. Сопко В.В. Бухгалтерський фінансовий облік / В.В. Сопко. – К.: Вища школа, 2007. – 876 с.
22. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні: [навч. посіб.] / Р.Л. Хом'як, В.І. Лемішовський. – Львів: Інтеллект-Захід, 2005. – 172 с.
23. Финансово-кредитный словарь: в 3-х т. / Гл. ред. Н.В. Гаретовский. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 511 с.
24. Сахчинская Н.С. Учетная политика коммерческих организаций: методология формирования и механизм реализации: автореф. дис. ... докт. экон. Наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Н.С. Сахчинская; Тольяттинский государственный университет. – Тольятти, 2011. – 38 с.