



Олена КУШИНА, редактор

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЗА МСФЗ: ОСОБЛИВОСТІ СКЛАДАННЯ

Наказ про облікову політику фахівці називають конституцією підприємства. Тому зрозуміло, чому при формуванні облікової політики суб'єктами господарювання (далі – СГ), що застосовують МСФЗ, потрібно враховувати властиві цій системі особливості. У консультації розглянемо, чим відрізняється така облікова політика від облікової політики, розробленої згідно з П(С)БО.

Визначення поняття

Аналіз будь-якого явища слід починати з його визначення.

? Що розуміється під обліковою політикою в міжнародних стандартах?

Згідно з § 5 МСБО 8 **облікові політики** – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовувані СГ при складанні та поданні фінзвітності.

Це визначення має сенс порівняти з визначенням, яке наведене в ст. 1 Закону № 996: **облікова політика** – сукупність принципів, методів і процедур, використовуваних підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінзвітності.

Очевидно, що між цими визначеннями є відмінності:

- міжнародне визначення говорить про облікові політики, які застосовуються тільки при складанні та поданні **фінзвітності**, тоді як національне вказує, що облікова політика встановлюється також для ведення **бухгалтерського обліку**;
- відповідно до МСБО облікові політики, серед іншого, описують **основи та домовленості**, водночас як облікова політика згідно з П(С)БО обмежується **принципами**, методами (тобто **правилами**) і процедурами (тобто **практикою**).

Водночас обидва визначення мають досить **загальний** характер, тобто не говорять конкретно, що саме встановлює облікова політика. Для цього потрібно вивчати відповідні стандарти.

? Чи потрібно СГ, який застосовує міжнародні стандарти, видавати наказ про облікову політику?

Система МСФЗ **не зобов'язує** СГ розробляти будь-який документ, у якому описуються застосовувані облікові політики. Однак фахівці не сумніваються в тому, що мати такий документ **доцільно** (тим більше що міжнародні стандарти його не забороняють). Такий документ:

- може захистити бухгалтера від претензій керівника або власника СГ. Нагадаємо, у системі національних стандартів згідно з п. 1.2 Методичних рекомендацій № 635 облікова політика підприємства повинна узгоджуватися із власником (власниками) або вповноваженим ним органом (особою);
- може бути корисним при перевірках СГ контролюючими органами;
- буде доречним при розкритті інформації про облікову політику у фінзвітності.



Зверніть увагу! Якоїсь визначеної форми наказу про облікову політику немає.

Кожний СГ повинен сам вирішити, з яким ступенем деталізації його розробити. При цьому інформація про облікові політики, включена до фінзвітності, повинна бути доречною, достовірною, зіставною та зрозумілою (п. б § 17 МСБО 1). А це досить суб'єктивні характеристики.

? Про які судження, які мають місце при застосуванні облікових політик, ідеться в § 122 МСБО 1?

У § 122 МСБО 1 визначено, що, крім викладу у фінзвітності істотних облікових політик, СГ повинен розкривати інформацію про **судження**,

які управлінський персонал застосовував у процесі формування таких політик. Про те, що це можуть бути за судження, ідеться в наступних параграфах даного стандарту.

Так, у § 123 МСБО 1 описана операція з передачі активу в оренду. Управлінський персонал виносить професійне судження, визначаючи момент, коли всі значні ризики та винагороди від володіння активами, наданими в оренду, передаються іншим СГ. Залежно від цього оренда буде вважатися або фінансовою, або операційною. Якщо оренда фінансова, дохід від оренди ділиться на два платежі: дохід від продажу та дохід від відсотків.

У § 124 МСБО 1 наведено приклад судження про те, контролює один СГ іншого чи ні. Якщо такий контроль здійснюється, слід застосовувати положення МСФЗ 12.

А для застосування облікової політики, установлені МСБО 40, потрібно винести судження про те, як відрізнити інвестиційну нерухомість від нерухомості, зайнятої власником, і нерухомості, що утримується для продажу в ході звичайної діяльності. Залежно від того, за якими критеріями класифікується та або інша нерухомість, для її оцінки на дату балансу буде вибрана облікова політика.

Принципи формування облікової політики

Головний принцип формування облікових політик – вони повинні вибиратися та застосовуватися таким чином, щоб відповідати кожному застосовуваному стандарту і тлумаченню.

У цілому принципи, на яких базуються облікові політики СГ, які застосовують МСФЗ, багато в чому схожі на «обліково-політичні» принципи, якими керуються підприємства, що застосовують національні стандарти. Але є й відмінності. Покажемо, що **спільного** між ними та які існують **відмінності**.

? **Що потрібно вказувати в наказі про облікову політику СГ, які керуються МСФЗ?**

Облікову політику потрібно вибирати з **альтернатив**, дозволених МСФЗ (§ 119 МСБО 1). Наприклад, підприємство повинне визначити, яку модель оцінки застосовувати до своєї інвес-

тиційної нерухомості – за справедливою вартістю чи за собівартістю (ці моделі встановлені МСБО 40).

Схожі моделі оцінки описує і П(С)БО 32: інвестиційна нерухомість може оцінюватися або за справедливою вартістю, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення. Альтернативні варіанти облікової політики по відношенню до інвестиційної нерухомості (як, власне, і стосовно інших елементів фінзвітності) запропоновано і Методрекомедаціями № 635.



До відома: підприємствам, які застосовують національні стандарти, Мінфін навіть рекомендував указувати в розпорядчому документі про облікову політику саме ті принципи, методи та процедури ведення бухгалтерії та складання фінзвітності, за якими існує більше одного варіанта (п. 1.3 Методрекомедацій № 635).

Водночас застосування будь-якої облікової політики може лише **несуттєво** впливати на фінзвітність. Тоді застосовувати її немає сенсу (§ 8 МСБО 1).



Як бути, якщо в міжнародних стандартах не зазначено порядок відображення у фінзвітності тих або інших операцій?

У національних стандартах не описано шляхи вирішення цієї проблеми. А от у § 10 МСБО 8 сказано, що якщо немає МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал повинен застосувати власне професійне **судження** при розробці та застосуванні облікової політики. При цьому інформація у фінзвітності повинна відображати економічну суть, а не тільки юридичну форму, бути доречною, достовірною, нейтральною, обачною, повною, надійною і т. п.

При формуванні такого судження управлінський персонал повинен:

1) посилатися на прийнятність нижчеперелічених джерел, урахуваючи їх у **спадному порядку** (§ 11 МСБО 8):

- вимоги МСФЗ, у яких ідеться про подібні та пов'язані з ними питання;
- визначення, критерії визнання та концепції

оцінки активів, зобов'язань, доходів і витрат у Концептуальній основі фінансової звітності;

2) взяти до уваги останні положення інших органів, які розробляють і затверджують стандарти, що застосовують подібну концептуальну основу, професійну літературу з обліку, а також прийняті галузеві практики (за умови, що вони не суперечать джерелам, зазначеним в § 11).

Наприклад, можна скористатися положеннями П(С)БО про відображення в бухобліку та фінзвітності безплатно отриманого об'єкта основних засобів (далі – ОЗ). Ця система стандартизації пропонує такий механізм (див. Інструкцію № 291): при отриманні об'єкта збільшується кредит субрахунка **424** «Безоплатно одержані необоротні активи», а залишок на цьому субрахунку зменшується на суму визнаного доходу протягом строку корисного використання об'єкта (одночасно з нарахуванням амортизації) і при його вибутті.

? **Чого не повинно бути в наказі про облікову політику згідно з МСФЗ?**

1. Положення наказу **не можуть суперечити вимогам стандартів**. Якщо якийсь положення наказу ввійде в дисонанс із МСФЗ-вимогами, його виконувати категорично не можна. Зокрема, заборонено вказувати, що довгострокові зобов'язання оцінюються в сумі погашення. У міжнародних стандартах можливість такої оцінки не встановлена. А значить, фінзвітність, складена із застосуванням такої бази оцінки, не має характеристики, установлені даною системою стандартизації.

2. У наказі **не потрібно відображати те, що чітко та однозначно описане в стандартах**. Наприклад, немає сенсу стверджувати, що під амортизованою собівартістю фінансового активу або фінансового зобов'язання розуміється сума, у якій оцінюється фінансовий актив або фінансове зобов'язання під час первісного визнання, за вирахуванням отриманих або сплачених коштів, збільшена або зменшена на величину накопиченої амортизації, розрахованої з використанням ефективної ставки відсотка, і т. д. Саме так визначається амортизована собівартість у додатку А до МСФЗ 9. Тому повторення цих вимог у наказі про облікову політику нічого нового ні для бухгалтера, ні для користувачів фінзвітності не дадуть.



Майте на увазі! Згідно з п. 1.3 Метод-рекомендацій № 635 **одноваріантні** методи оцінки, обліку та процедур до розпорядчого документа про облікову політику **включати недоцільно**.

3. У наказі про облікову політику **немає сенсу описувати облікові оцінки**. Водночас СГ може поррахувати інформацію про облікові оцінки дуже важливою (наприклад, відомості про амортизацію ОЗ різних класів, які на практиці часто включаються до цього наказу). Та й формалізація процесу формування професійного судження точно допоможе в повсякденній роботі бухгалтерської служби.

Зауважимо, що Методрекомендації № 635 являють собою мікс положень, які можна назвати обліковою політикою, і положень, що являють собою облікові оцінки (але це різні поняття, адже зміна облікової політики та облікової оцінки по-різному відображається у фінзвітності). У системі МСФЗ документа, подібного до Методрекомендацій № 635, немає. Із точки зору чистоти «обліково-політичного» наказу це добре. Інша справа, що відрізнити облікову політику від облікової оцінки часто не так просто. Для цих випадків § 35 МСБО 8 містить правило: **якщо важко відрізнити зміну облікової політики та облікової оцінки, зміна вважається зміною облікової оцінки**.

4. У наказі про облікову політику **не варто прописувати порядок документообігу та організації бухгалтерського обліку на підприємстві**. Звичайно, без такого документа обійтися не можна, але з обліковою політикою всі ці моменти не зв'язані. А от Методрекомендації № 635 грішать цим. Наприклад, п. 2.1 цього документа рекомендує відображати в наказі про облікову політику застосування повного та/або спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку. Але ж до облікової політики це не має відношення!



Наші рекомендації. Має сенс скласти наказ про облікову політику, розкривши в ньому власне облікову політику, і додаток до наказу, де відобразити інші аспекти ведення бухобліку та складання фінзвітності. Наприклад, у наказі можна вказати обрану для різних класів ОЗ модель оцінки після визнання, а в додатку до нього навести для кожного класу ОЗ строки корисного використання, необхідність визначення ліквідаційної вартості, методи амортизації і т. п.

? Чи може СГ застосовувати новий міжнародний стандарт, який уже опублікований, але ще не набув чинності?

Так, може. Це застосування (незастосування) теж відноситься до сфери облікових політик. І інформацію про це СГ повинен розкривати у фінзвітності.

Якщо СГ не застосовував новий МСФЗ, який опублікований, але ще не набув чинності, то на це потрібно вказати у фінзвітності (§ 30 МСБО 8). Крім того, слід навести відому інформацію (або інформацію, яку можна обґрунтовано оцінити), яка є доречною для оцінки можливого впливу нового МСФЗ на фінзвітність підприємства в період першого застосування.



Зверніть увагу! Тексти МСФЗ на українській, російській, англійській та інших мовах можна знайти в Інтернеті. Однак у ст. 12¹ Закону № 996 встановлено, що діючими на території України є МСФЗ, офіційно оприлюднені **на веб-сайті** центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Сьогодні таким органом влади є Мінфін. Тому слід керуватися тими стандартами, які розміщені на сайті **Мінфіну**.

? У яких випадках облікова політика може змінитися?

Облікова політика може **змінитися**, якщо (§ 14 МСБО 8):

- цього вимагає МСФЗ (наприклад, прийнято новий стандарт або переглянуто будь-які положення стандарту або його тлумачення);
- зміна приводить до того, що фінзвітність надає більш достовірну та доречну інформацію.

Не вважаються змінами в обліковій політиці:

- застосування облікової політики відносно операцій, інших подій або умов, що відрізняються за своєю суттю від операцій, інших подій або умов, що раніше мали місце;
- застосування нової облікової політики відносно операцій, подій або умов, які раніше не виконувалися або були несуттєвими.

Для забезпечення зіставності даних зміни в загальному випадку вносяться **ретроспективно**. Цей підхід означає, що нова облікова політика застосовується до операцій, інших подій та умов минулих періодів таким чином, як якби ця облікова політика використовувалася в минулому. Якщо застосувати нову облікову політику ретроспективно неможливо, СГ застосовує її перспективно.

ВИСНОВКИ

Фінзвітність ґрунтується на облікових політиках, обраних СГ серед **альтернатив**, запропонованих МСФЗ.

Міжнародні стандарти не вимагають наявності в СГ наказу про облікову політику. Однак такий наказ спростить роботу бухгалтерської служби.

Наказ про облікову політику **не потрібно перевантажувати**. У ньому не слід наводити визначення зі стандартів, описувати безальтернативні варіанти складання фінзвітності, указувати відомості про облікові оцінки, організацію бухобліку і т. д. Водночас документальне оформлення цих аспектів роботи бухгалтера зайвим точно не буде. Як варіант – оформити ці відомості як додаток до наказу про облікову політику.