

О.О. ФАЛЬЧЕНКО**ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В РІЗНИХ ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ**

У статті приведена сутність систем бухгалтерського обліку різних країн з їх основними рисами, які відображають вимоги до методів та процедур ведення бухгалтерського обліку в різних країнах та складання облікової політики та класифікації систем бухгалтерського обліку. Розглянуто сутність облікової політики, яка містить конкретні принципи, основи, умови, правила та практика, які прийняті компанією для підготовки та складання фінансової звітності. Проаналізовано термін облікової політики з точки зору національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, в яких є рекомендації до складання облікової політики в різних зарубіжних країнах для організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також диференційований підхід до формування облікової політики. Виявлено фактори, які впливають на формування облікової політики в різних зарубіжних країнах, які залежать від діяльності компанії і підприємств, вплив законів про компанії на бухгалтерський облік, важливість розрахунку прибутку, вплив податкового законодавства, значення інфляції. Розглянуто основну мету формування облікової політики в різних країнах, чинники, які впливають на її складання, основні складові для складання облікової політики для різних зарубіжних країн. Визначено основні завдання формування облікової політики, на прикладі зарубіжних країн з зазначення особливостей ведення та організації бухгалтерського обліку в межах країн та принципи, які впливають на формування облікової політики для вірного складання фінансової звітності. Зазначено етапи формування облікової політики для різних зарубіжних країн, яка є фундаментом системи бухгалтерського обліку для визначення фінансового результату, який є основним критерієм успішної роботи будь-якого підприємства різних країн. Рекомендовано на основі проведеного дослідження заходи для ефективного формування облікової політики на прикладі різних зарубіжних країн. Зроблено висновок, що формування облікової політики є головним інструментом в різних країнах, для визначення фінансового результату будь-якого підприємства, метою його діяльності.

Ключові слова: облікова політика; сутність облікової політики; формування облікової політики; системи обліку різних країн; стандарти обліку; фінансова звітність

O. FALCHENKO**FORMING OF REGISTRATION POLICY IS IN DIFFERENT FOREIGN COUNTRIES**

In the article the brought essence over of the systems of record-keeping of different countries with their basic lines, which represent requirements to the methods and procedures of conduct of record-keeping in different countries and stowage of registration policy and classification of the systems of record-keeping. Essence of registration policy, which contains concrete principles, bases, terms, rules and practical worker, is considered, which are accepted by a company for preparation and stowage of financial accounting. The term of registration policy is analysed from the point of view of national and international standards of record-keeping and financial reporting, in which recommendations are to the stowage of registration policy in different foreign countries for organization of record-keeping and stowage of the financial reporting, and also the differentiated approach to forming of registration policy. Factors, which influence on forming of registration policy in different foreign countries which depend on activity of companies and enterprises, are educed, influence of laws on companies on a record-keeping, importance of calculation of income, influence of tax law, value of inflation. The primary purpose of forming of registration policy is considered in different countries, factors which influence on her stowage, basic constituents for the stowage of registration policy for different foreign countries. The basic tasks of forming of registration policy are certain, on the example of foreign countries from pointing of features of conduct and organization of record-keeping within the limits of countries and principles which influence on forming of registration policy for the faithful stowage of the financial reporting. The stages of forming of registration policy for different foreign countries, which is foundation of the system of record-keeping for determination of financial result which is the basic criterion of successful work of any enterprise of different countries, are marked. Measures are recommended on the basis of the conducted research for the effective forming of registration policy on the example of different foreign countries. Drawn conclusion, that forming of registration policy is a main instrument in different countries, for determination of financial result of any enterprise, by the aim of his activity.

Keywords: registration policy; essence of registration policy; forming of registration policy; systems of account of different countries; standards of account; financial reporting

Вступ. У кожній країні відбувається регулювання бухгалтерського обліку, тобто здійснення комплексу заходів, за допомогою яких суспільство, використовуючи свої внутрішні можливості, впливає на бухгалтерський облік.

Організація та ведення бухгалтерського обліку в більшості країн належить до компетенції самого підприємства. Проте принципи і правила ведення фінансового обліку та складання фінансової звітності регулюються національним законодавством або національними стандартами, розробленими професійними організаціями бухгалтерів.

Базовим елементом системи обліку та звітності підприємства є облікова політика, яка являє собою сукупність способів ведення бухгалтерського обліку.

Правильно сформована облікова політика впливає не тільки на організацію й методологію ведення бухгалтерського обліку, але й на оптимізацію та ефективність господарської діяльності.

Актуальним є обґрунтування дієвих заходів, спрямованих ефективно формування облікової політики в різних країнах.

Рекомендовано на основі проведеного дослідження заходи для формування облікової політики різних країн, які забезпечують задоволення різних потреб підприємств будь-якої країни, має суттєве практичне значення, що і визначає напрям подальших досліджень.

Аналіз стану питання. Формування облікової політики повинна мати приведені істотні способи ведення бухгалтерського обліку на підприємствах різних країн, до яких відносяться способи, що впливають на оцінку і прийняття рішень користувачів звітності щодо майнового та фінансового станів, грошового обороту та результатів господарської діяльності підприємства.

Мета роботи. Метою даної статті є дослідження сутності облікової політики, методичних підходів до формування її в різних зарубіжних країнах.

Аналіз основних досягнень і літератури. Результати дослідження проблем формування облікової політики в зарубіжних країнах викладені в працях вчених-економістів та науковців, серед яких О. Барановський, І. Голошевич, Л. Городянська, І. Губіна,

В. Вишневецький, А. Крисоватий, Р. Рудик. Але, незважаючи на цінність проведених досліджень, ціла низка питань залишається поза увагою науковців та є не розв'язаною і дискусійною, що зазначає актуальність, що і обумовлює необхідність проведення даного наукового дослідження.

Викладення основного матеріалу дослідження. В обліковій міжнародній практиці є підходи до організації бухгалтерського обліку. Централізований підхід, передбачає державне регулювання бухгалтерського обліку і застосування усіма господарюючими суб'єктами однакових облікових правил.

Децентралізований підхід, передбачає для кожного господарюючого суб'єкта індивідуалізацію правил бухгалтерського обліку і не втручання держави в організацію та ведення бухгалтерського обліку.

Змішаний підхід, передбачає коли визначення загальних правил ведення бухгалтерського обліку на державному рівні, які конкретизуються кожним підприємством виходячи із особливостей їх діяльності і цілей.

Бухгалтерський облік в різних країнах відрізняється за багатьох причин. В міжнародній практиці можна виділити фактори, які визначають особливості національної системи обліку та звітності в різних країнах, це: вплив законів про компанії на бухгалтерський облік; важливість розрахунку прибутку; вплив податкового законодавства; значення інфляції [1].

Існує декілька систем бухгалтерського обліку. Основні з них, це англо-американська, для якої характерні фінансові основи обліку, зв'язок з акціонерним капіталом і цінними паперами різного рівня. До основних рис цієї системи можна віднести наявність розвинутого ринку цінних паперів, високий рівень професійної бухгалтерської підготовки а також орієнтація обліку на потреби інвесторів і кредиторів. Континентальна система залежить від банківської системи і держави. До основних рис цієї системи можна віднести орієнтація обліку та звітності на інтереси державного управління оподаткуванням, макроекономічне планування, детальна юридична регламентація фінансового обліку та звітності а також виробничі зв'язки з банками. Південно-американська система характерна нестабільною економікою. До основних рис цієї системи можна віднести уніфікація принципів обліку, високий рівень інфляції а також жорсткі вимоги держави до обліку доходів.

Причини класифікації систем бухгалтерського обліку

- сприяє більш точному визначенню подібних і відмінних рис між країнами;
- може допомогти у закріпленні в країні бухгалтерської справи і вибрати систему, яка є найпридатнішою для даної держави;
- пізнавальний інструмент, що надає можливість виділити базові країни, які є прикладом підходу до формування системи бухгалтерського обліку та звітності певного типу;

- дозволяє передбачити, які проблеми можуть постати перед країною зі схожою обліковою системою, виходячи з досвіду застосування певної системи.

Принципи бухгалтерського обліку – це базові концепції, які покладені в основу відображення в обліку та звітності господарської діяльності підприємства, його активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат, фінансових результатів. Облікові системи різних країнах чи групах країн формувалися під впливом національних особливостей їх економічного та політичного розвитку [2].

Проте, не зважаючи на відмінності в організації обліку у різних країнах, всі використовують облікову політику.

Облікова політика у загальному розумінні представляє собою сукупність прийомів і способів ведення бухгалтерського обліку, щодо яких чинними нормативними документами дозволені альтернативні варіанти, а підприємствам надано право їх самостійного вибору.

Відповідно до національного законодавства, а саме Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [3].

Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» визначено, що облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [4].

Що стосується додатків до облікової політики, то міжнародні стандарти не вимагають їх складання. Більше того, єдиного нормативного документа (План рахунків за міжнародними стандартами) взагалі не існує: у підприємств є можливість сформувати план рахунків відповідно до специфіки своєї діяльності.

Міждержавна облікова політика включає аспекти облікової політики підприємств-членів міждержавних об'єднань [5].

Диференційований підхід до формування облікової політики деяких зарубіжних країн.

Для підприємства, які є учасниками міжнародного ринку капіталу, вони складають та подають звітність за правилами своєї країни та за МСФЗ або правилами країни з якою співпрацюють (країни власників). Облікова політика полягає в побудові обліку таким чином, щоб він задовольняв вимоги країни, де засноване підприємство, та дозволяв трансформувати звітність до правил МСФЗ чи іншої країни, з якою співпрацює підприємство [6].

Підприємства, які обмежуються діяльністю в межах однієї країни, вони складають та подають звітність за правилами цієї країни. Єдина методична складова облікової політики для підприємств в межах однієї галузі або в межах вертикально інтегрованої структури, вибір елементів організаційної та технічної складової здійснюється підприємством.

Малі підприємства складають спрощену звітність. Аналогічно до попередньої групи, з врахуванням особливостей складання спрощеної звітності.

Облікова політика пов'язана із застосуванням децентралізованого та змішаного підходів до організації бухгалтерського обліку, відповідно до яких господарюючі суб'єкти мають право розробляти власну облікову політику [7].

На формування облікової політики в зарубіжних країнах впливають різноманітні чинники, такі як: вид діяльності компанії; організаційна структура управління та виробнича структура; форма власності; особливості оподаткування підприємства; кількість господарських операцій, обсяги діяльності, обсяг продажу, чисельність персоналу, наявність відокремлених структурних підрозділів; стратегічна мета бізнесу; рівень кваліфікації працівників бухгалтерії; технологічні особливості виробництва, особливості організації процесів постачання та збуту, ступінь матеріально-технічного оснащення; стан законодавства та перспективи його зміни.

Міжнародна практика свідчить, що облікова політика в різних країнах має деякі специфічні особливості. Наприклад, у Великобританії та Нідерландах облікова політика менше структурована, не настільки деталізована й не так формалізована, як у США. З іншого боку, розвиток економічної інтеграції європейських країн сприяє швидкому процесу гармонізації та уніфікації фінансового обліку, що обумовлює більш детальну його структуру й облікову політику [8].

Облікова політика виступає важливим інструментом не тільки для процесу ведення обліку та складання фінансової звітності, але й пов'язана з усім циклом управління на підприємстві. У Німеччині в обліковій політиці надаються такі суттєві аспекти, як відповідність звітності комерційному законодавству, принципи консолідації звітності, перерахунок іноземної валюти, нематеріальні активи, майно та надані в оренду основні засоби, частка в об'єднаннях та асоційованих компаніях, довгострокові та короткострокові цінні папери, надані кредити, запаси, дебіторська і кредиторська заборгованість, витрати на пенсійне забезпечення, виробнича собівартість. Також передбачено певні спрощення в методиці обліку і звітності мікропідприємств, що має бути відображено в обліковій політиці [9].

Італія має успішний досвід введення загальноєвропейських вимог до бухгалтерського обліку і звітності. Його вивчення є важливим через приналежність країни до Європейського Союзу, який залишається ключовим партнером країни [10].

Наприклад, Японія та Італія належать до однієї континентальної системи організації бухгалтерського обліку, кожна з них має низку особливостей, що зумовлені історичними, географічними та економічними факторами [11].

Бухгалтерський облік в Польщі – це послуга від аутсорсингових компаній представництвом і філіям фірм, підприємств, які знаходяться на території.

У Франції законодавчо закріплює необхідність ведення бухгалтерського обліку та подання звітності. Ключовою ланкою цієї системи є національний бухгалтерський кодекс.

Бухгалтерський облік Німеччини побудований на континентальній системі. Законодавчою основою обліку і звітності в Німеччині є регулювання питання складання

фінансової звітності, де детально розглядаються правила, що стосуються змісту і складання звітності.

Однією з особливостей зарубіжної практики обліку є те, що у великих компаніях готуються два варіанти облікової політики. Перша, яка складається на початку року, виступає формальною та відображає облікові принципи, відпрацьовані в цій компанії минулого року, з передбачуваними конфігураціями та уточненнями наступного року. Друга складається наприкінці звітного року перед складанням звітності.

Стосовно країн з розвинутою ринковою економікою можна про виражену тенденцію до стандартизації обліково-аналітичних систем на національному і міжнародному рівнях. Зазначимо, що:

- по-перше, процес розробки і впровадження міжнародних стандартів з обліку та звітності є динамічним, окремі з них уточнюються або замінюються новими з урахуванням досвіду застосування та сучасних вимог;

- по-друге, міжнародні стандарти не є обов'язковими, це рекомендації для запровадження;

- по-третє, міжнародні стандарти не регулюють техніки та методики бухгалтерського обліку, яка була і буде різною в різних країнах світу [12].

Правильно сформована облікова політика суттєво впливає на величину собівартості, прибутку, податку на прибуток, показників фінансового стану підприємства. Дас змогу здійснювати порівняльний аналіз показників діяльності підприємства за різні звітні періоди, а також порівняльний аналіз діяльності різних підприємств.

При формуванні облікової політики одним із головних завдань є виокремлення тих факторів, які більшою мірою впливають на функціонування господарчої системи. Тому на вибір і обґрунтування облікової політики підприємства впливає низка факторів, як зовнішніх, так і внутрішніх. Поряд із зовнішніми та внутрішніми факторами, що впливають на формування облікової політики, необхідно виділити спеціальні фактори, до яких відноситься технічне забезпечення та наявність ефективної системи інформаційного забезпечення підприємства.

Призначення облікової політики необхідно розглядати щодо призначення самого бухгалтерського обліку, складовою якого вона є. У зв'язку з цим, доцільною є розробка концепції формування облікової політики підприємства, а тому повинна забезпечувати єдність мети, завдання, принципів та етапів формування облікової політики для бухгалтерського обліку.

До формування концепції облікової політики підприємства слід використовувати раціональний підхід, за допомогою якого буде обумовлено подальший вибір облікових підходів.

Для формування облікової політики основними складовими повинні бути:

- теоретичні основи, які повинні базуватися на загальнонаукових основах бухгалтерського обліку та основних законодавчих актах, що регулюють діяльність в різних країнах;

- методичні основи, які повинні характеризувати сукупність методів та процедур, що використовуються для ведення бухгалтерського обліку, при цьому під методом бухгалтерського обліку традиційно розуміється

сукупність специфічних прийомів і способів, що використовуються в різних країнах;

- організаційні основи, які повинні включати безпосереднє ведення обліку, відображення господарських операцій згідно діючого плану рахунків в різних країнах.

Висновки. Невід'ємною умовою ефективного функціонування кожного господарюючого суб'єкта є якісно побудована цілісна система бухгалтерського обліку, яка передбачає формування та прийняття на тривалу перспективу чіткої облікової політики, як специфічного елемента регулювання бухгалтерського обліку та звітності. Встановлення нормативних меж, в яких здійснюється ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, їх закріплення у законодавчих документах є проявом облікової політики певного рівня в сфері бухгалтерського обліку. На фоні стандартизації обліку створилась міжнародна стандартизація, що має наближені риси політики обліку.

Список літератури

1. Сторожук Т.М., Дойонко А.М. Особливості складання фінансової звітності в країнах «Великої сімки». *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. № 2(19). С. 398–403. URL: <http://ir.nusta.edu.ua/handle/doc/3657>
2. Грибинюк Н. Перенесення вимог директиви ЄС № 2013/34/ЄС щодо консолідованої фінансової звітності до національного законодавства України. 2016. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/04/277.pdf>
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013
5. Яцишин П.С. Досвід країн ЄС у формуванні облікової політики підприємств з врахуванням вимог європейського законодавства. *Ефективна економіка*. Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет, 2015. № 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4137>
6. Малишкін О.І., Семенова С.М. Малий бізнес: облікова політика за МСФЗ для МСП та Законом про бухгалтерський облік Польщі за умов Директиви 2013/34/ЄС. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 11–12. С. 9–16.
7. Гармонізація бухгалтерського обліку та оподаткування на підприємствах України в контексті нормативів ЄС: монографія / [О.І. Малишкін, К.В. Безверхий, І.С. Ковова, С.М. Семенова, С.М. Шуляренко, В.П. Карсв]; за наук. ред. О.І. Малишкіна; Державний університет інфраструктури та технологій. Київ: ВД «АртЕк», ДУІТ, 2018. 418 с.
8. Николенко Б. Бухгалтерская отчетность компаний в США. 2021. URL: <https://internationalwealth.info/accountancy-abroad/buhgalterskaja-otchetnost-kompanij-v-ssha/>
9. Семенова С., Шрипко О. Облікова політика малих підприємств в Україні та Німеччині *Збірник наукових праць ДУІТ. Серія «Економіка і управління»*, 2019. Вип. 46. С. 95–109
10. Костюченко В.М., Бондарь А.С. Євроконвергенція бухгалтерського обліку: досвід Італії. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. № 17. С. 831–836. URL: <http://global-national.in.ua/archive/17-2017/168.pdf>
11. Степанюк М.В. Досвід Японії у конвергенції обліку та звітування. *Інфраструктура ринку*. 2018. № 25. С. 826–833.
12. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.

References (transliterated)

1. Storozhuk T.M., Dojonko A.M. Osoblivosti skladannya finansovoyi zvitnosti v krayinah «Velikoyi simki» [Peculiarities of financial reporting in the G7 countries]. *Shidna Yevropa: ekonomika, biznes ta upravlinnya* [Eastern Europe: Economy, Business and Management]. 2019. no 2(19). pp. 398–403. URL: <http://ir.nusta.edu.ua/handle/doc/3657>
2. Gribinyuk N. Perenesennya vimog direktivi YeS № 2013/34/YeS shodo konsolidovanoyi finansovoyi zvitnosti do nacionalnogo zakonodavstva Ukrainy [Transfer of the requirements of the EU Directive No. 2013/34/EU on consolidated financial statements to the national legislation of Ukraine]. 2016. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/04/277.pdf>
3. Pro buhgalterskij oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [On accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine] vid 16.07.1999 r. no 996-HIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
4. Mizhnarodni standarti buhgalterskogo obliku [International accounting standards]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013
5. Yacishin R.S. Dosvid krayin YeS u formuvanni oblikovoyi politiki pidpriyemstv z vrahuvanniam vimog yevropejskogo zakonodavstva [The experience of EU countries in the formation of the accounting policy of enterprises taking into account the requirements of European legislation]. *Efektivna ekonomika*. Dnipropetrovskij derzhavnij agrarno-ekonomichnij universitet [Efficient economy. Dnipropetrovsk State Agrarian and Economic University], 2015. no 6. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4137>
6. Malishkin O.I., Semenova S.M. Malij biznes: oblikova politika za MSFZ dlya MSP ta Zakonom pro buhgalterskij oblik Polshi za umov Direktivi [Small business: accounting policy according to IFRS for SMEs and the Accounting Act of Poland under the terms of the Directive] 2013/34/YeS. *Buhgalterskij oblik i audit* [Accounting and auditing]. 2016. no 11–12. pp. 9–16.
7. Garmonizaciya buhgalterskogo obliku ta opodatkovannya na pidpriyemstvah Ukrainy v konteksti normativiv YeS : monografiya [Harmonization of accounting and taxation at Ukrainian enterprises in the context of EU regulations: monograph] / [O.I. Malishkin, K.V. Bezverhij, I.S. Kovova, S.M. Semenova, S.M. Shulyarenko, V.P. Karyev]; za nauk. red. O.I. Malishkina; Derzhavnij universitet infrastrukturi ta tehnologij. Kiev: VD «ArtEk», DUIT, 2018. 418 p.
8. Nikolenko B. Buhgalterskaya otchetnost kompanij v SSHA. [Accounting reports of companies in the USA] 2021. URL: <https://internationalwealth.info/accountancy-abroad/buhgalterskaja-otchetnost-kompanij-v-ssha/>
9. Semenova S., Shripko O. Oblikova politika malih pidpriyemstv v Ukrainy ta Nimechchini [Accounting policy of small enterprises in Ukraine and Germany] *Zbirnik naukovih prac DUIT. Seriya «Ekononika i upravlinnya»* [Collection of scientific papers DUIT. Series "Economics and Management"], 2019. issue 46. pp. 95–109
10. Kostyuchenko V.M., Bondar A.S. Yevrokonvergenciya buhgalterskogo obliku: dosvid Italiyi [Euroconvergence of accounting: experience of Italy]. *Globalni ta nacionalni problemi ekonomiki* [Global and national economic problems]. 2018. no 17. pp. 831–836. URL: <http://global-national.in.ua/archive/17-2017/168.pdf>
11. Stepanyuk M.V. Dosvid Yaponiyi u konvergenciyi obliku ta zvituvannya [Japan's experience in the convergence of accounting and reporting]. *Infrastruktura rinku* [Market infrastructure]. 2018. no 25. pp. 826–833.
12. Kulik V.A. Oblikova politika pidpriyemstva: nabutij dosvid ta perspektivi rozvitku: Monografiya [Accounting policy of the enterprise: acquired experience and prospects for development: Monograph]. Poltava: RVV PUET, 2014. 373 p.

Надійшла (received) 19.01.2024

Відомості про авторів / About the Authors

Фальченко Олена Олександрівна (Falchenko Olena) – кандидат економічних наук, доцент, Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут», доцент кафедри обліку і фінансів; м. Харків, Україна; ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8441-2894>; e-mail: Olena.Falchenko@kphi.edu.ua