

5. Петрик О.А. Теоретичні засади розвитку національної системи аудиту України / О.А. Петрик, Г.М. Давидов // Аудитор України (журнал). – 2012. - №10 (204), листопад 2012. – С. 16-21.
6. Стратегія економічного і соціального розвитку України (2004-2015 роки) „Шляхом Європейської інтеграції” [Електронний ресурс] / Авт. кол.: А.С. Гальчинський, В.М. Геєць та ін.; Нац. ін-т статег. дослідж., Ін-т екон. прогнозування НАН України, М-во економіки та з питань європ. інтегр. України. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2004. – 416 с. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/signal/strateg.pdf>
7. Competent authorities for tasks provided for in the Statutory Audit Directive (2006/43/EC) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/dir/100201_competent_authorities_SAD_en.pdf

Grygoriy Davydov

Kirovohrad National Technical University, Kirovohrad, Ukraine

Olena Petryk

SHEE «Vadym Hetman Kyiv National Economic University», Kyiv, Ukraine

Analysis of Audit National Systems of the States of European Economic Area

The purpose of this investigation is to analyze the practices of organization of national audit systems in the EU in order to identify areas of reforming the national model in accordance with the demands of European and international law.

The main trends of audit regulation in the European Community have been analyzed. The provisions and requirements of European legislation on audit regulation have been generalized. The practice of organization of national audit systems in countries of the European Economic Area have been analyzed. The classification of audit national systems based on the division of powers between the competent authorities and the functioning of public oversight systems have been substantiated.

The peculiarities of building the audit national systems that should be taken into account in determining ways of developing the national audit to improve its quality have been determined. The propositions for the organization of the audit national system in Ukraine taking into account the requirements of the European Directives and the experience of European countries have been elaborated.

auditing, audit, audit infrastructure, audit regulation system, public oversight system, organization of audit national systems

Одержано 11.11.14

УДК 657

Н.Я. Зарудна, канд. екон. наук

Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль

Облікова політика пивоварного підприємства у сфері постачання

У статті розглянуто підходи до визначення поняття «облікова політика» науковцями і нормативними актами, виокремлено її основні складові елементи. Окреслено передумови раціональної організації обліку процесу постачання на підприємствах пивоварної галузі. Доведено вплив галузевих особливостей діяльності пивоварних підприємств на процес постачання та організацію його обліку. Виходячи із визначених елементів облікової політики та галузевих особливостей діяльності підприємств пивоварної промисловості, запропоновано обов'язкові складові організації обліку процесу постачання матеріальних цінностей.

організація обліку, облікова політика, процес постачання, пивоварні підприємства, Наказ про облікову політику

© Н.Я. Зарудна, 2014

Н.Я. Зарудная, канд. экон. наук

Тернопольский национальный экономический университет, г. Тернополь

Учетная политика пивоваренного предприятия в сфере снабжения

В статье рассмотрены подходы к определению понятия «учетная политика» учеными и нормативными актами, выделены ее основные составляющие элементы. Определены предпосылки рациональной организации учета процесса снабжения на предприятиях пивоваренной отрасли. Доказано влияние отраслевых особенностей деятельности пивоваренных предприятий на процесс поставки и организацию его учета. Исходя из определенных элементов учетной политики и отраслевых особенностей деятельности предприятий пивоваренной промышленности, предложено обязательные составляющие организации учета процесса снабжения материальных ценностей.

организация учета, учетная политика, процесс поставки, пивоваренные предприятия, Приказ об учетной политике

Постановка проблеми. Важливим питанням організації бухгалтерського обліку на підприємствах пивоварної галузі, що повинно бути вирішене, є повне та всебічне відображення в системі обліку інформації про перебіг процесу постачання матеріальних цінностей. При оформленні Наказу про облікову політику необхідно включати розділ, у якому повинні знайти відображення питання правильного оформлення у первинній документації та повного розкриття у фінансовій звітності інформації про витрати процесу постачання. Адже маючи таку інформацію, керівництво після відповідної аналітичної обробки матиме можливість визначити ефективність процесу постачання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У сучасних умовах господарювання формування зростає значення облікової політики в господарській діяльності підприємств, а саме доцільність використання самостійного складання облікової політики, виходячи із сфери діяльності конкретного підприємства. Проблемам визначення «облікової політики» присвячено чимало праць. Серед них заслуговують на увагу теоретичні праці А. Г. Богача [2], Ф. Ф. Бутинця [11], П. Є. Житного [5], М. С. Пушкаря [13], С. В. Свірко [14]. Проте, залишається поза увагою дослідження впливу галузевої спрямованості діяльності підприємств на побудову облікової політики.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження діючих підходів до визначення поняття «облікова політика» та розробка положень, що забезпечать раціональну організацію обліку процесу постачання на пивоварних підприємствах. Для цього, по-перше, необхідно виявити галузеві особливості, що впливають на процес постачання та, відповідно, і на організацію його обліку на підприємствах пивоварної галузі; по-друге, окреслити склад елементів, що повинні бути відображені у Наказі про облікову політику.

Виклад основного матеріалу. На сучасному етапі економічного розвитку підприємств та відносин між ними у сфері постачання організація обліку повинна підпорядковуватись не стандартній і загальноприйнятій оперативності, аналітичності та точності обліку, а критерію цільової доцільності. На думку М. С. Пушкаря, критерієм доцільності отримання інформації служитиме економічний ефект, який буде отримано від використання цієї інформації [13].

Донедавна система обліку надавала інформацію менеджерам відносно того, які події мали місце у минулих періодах. Але ефективність та ймовірність передбачення майбутнього на основі такої інформації досить низька. Прогнозувати майбутнє на основі таких даних було можливим лише екстраполюючи минуле. Для стратегічного управління підприємством в цілому (та процесами зокрема) необхідна принципово нова інформаційна база – показники про тенденції внутрішнього та зовнішнього середовища

підприємства. Тому, щоб отримати таку інформацію про діяльність підприємства у сфері забезпечення виробництва матеріальними цінностями, слід раціонально організувати систему бухгалтерського обліку процесу постачання, а для цього надзвичайно важлива наявність наступних передумов, що зазначені на рис. 1.

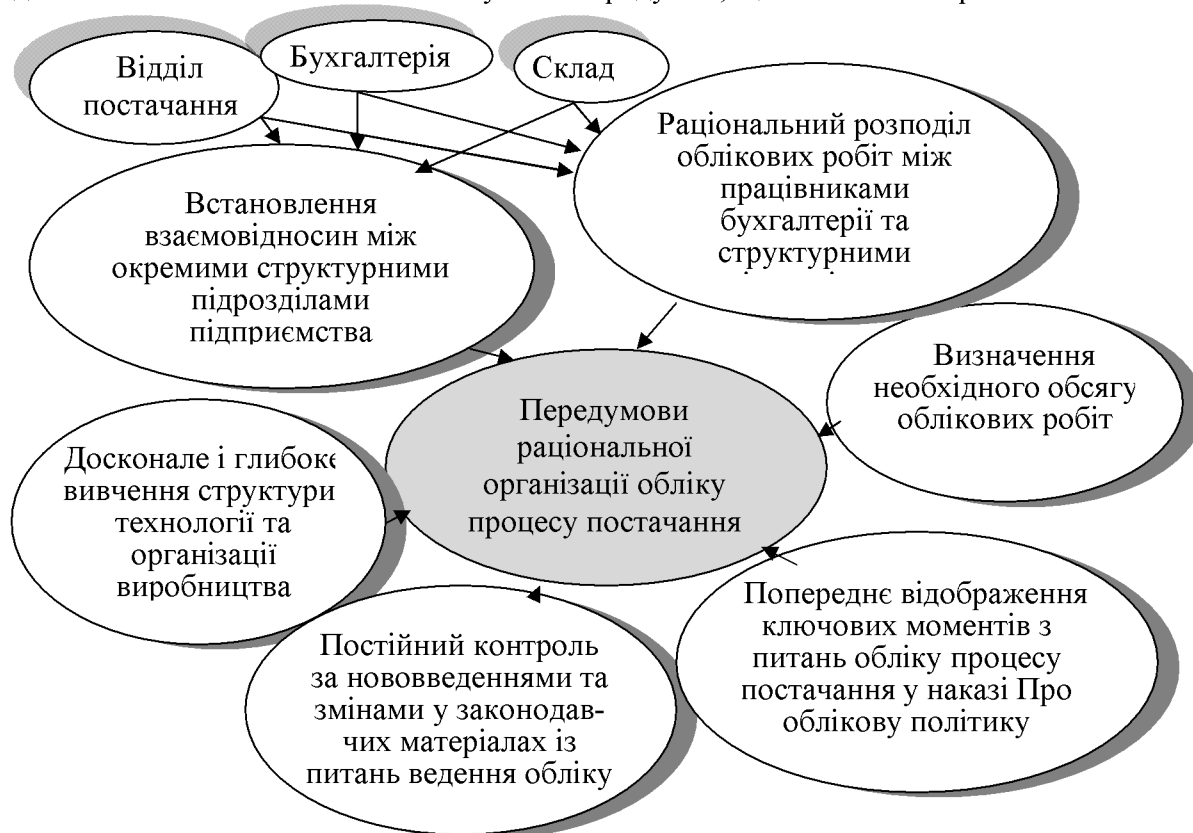


Рисунок 1 – Передумови раціональної організації обліку процесу постачання на пивоварних підприємствах

Джерело: розроблено автором

Враховуючи зазначені передумови (рис. 1), необхідно відобразити в обліковій політиці питання щодо організації обліку процесу постачання з метою усунення наявних недоліків, що мають місце на сьогоднішній день. Перш за все, необхідно виявити різні підходи до її визначення провідними науковцями. На думку В. А. Дерія, під обліковою політикою слід розуміти офіційно затверджене на підприємстві надане державою йому право вибору, з урахуванням специфіки діяльності підприємства та чинних правових актів, відповідних методик та форм, техніки ведення бухгалтерського обліку [4, с. 10]. Слід погодитися із твердженнями Ф. Ф. Бутинця, котрий підкреслює, що «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) [11, с. 10] та П. Є. Житного, котрий розглядає облікову політику не просто як вибір форми ведення обліку, а як метод управління обліковим процесом (у спрощеному вигляді) та методів управління діяльністю суб'єкта господарювання (у більш широкому розумінні) [5]. Більше підходів до визначення сутності облікової політики подано у табл. 1.

Таблиця 1 – Визначення поняття «облікова політика» у працях науковців та у нормативних документах

№ з/п	Джерело	Визначення поняття «облікова політика»
1	Закон України № 996 [6]	сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності
2	НП(С)БО 1 [9]	
3	М(С)БО 8 [8]	конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів.
4	Білуха М. Т. [1]	вибір суб'єктом господарювання методичних прийомів відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій на конкретний період із числа легалізованих державними органами управління (переважно на рік).
5	Богач А. Г., Мельник В. Г. [2]	не лише сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя залежно від поставлених цілей щодо управління підприємством. Це своєрідна конституція, яка передбачає права й обов'язки системи обліку щодо формування інформаційних ресурсів як корисної для управління інформації.
6	Голов С. Ф. [3]	принципи та правила ведення бухгалтерського обліку в певній організації.
7	Кужельний М. В., Левицька С. О. [7]	сукупність способів організації та ведення бухгалтерського обліку відповідно до загальних правил та особливостей господарської діяльності підприємства.
8	Лень В. С. [10]	сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу.
9	Пушкар М. С., Щирба М. Т. [13]	передбачає вирішення таких принципово важливих питань як розробка концепції облікової політики підприємства; межі застосування фінансового обліку.
10	Свірко С. В. [14]	сукупність облікових принципів, методів, процедур та заходів для забезпечення якісного, безперервного проходження інформації від етапу первинного спостереження до узагальнюючого – складання звітності.
11	Соколов Я. В. [15]	засіб, що дозволяє адміністрації підприємства (фірми) легально маніпулювати фінансовими результатами.
12	Ткаченко Н.М. [16]	сукупність форм і методів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.
13	Швець В. Г. [17]	облікову політику можна розглядати, з одного боку, як сукупність прийомів і методів, за допомогою яких здійснюється керівництво бухгалтерським обліком в Україні в особі уповноважених на те законодавчих та виконавчих органів влади, з іншого – як сукупність конкретних методів і способів організації та форм бухгалтерського обліку, прийнятих підприємством на підставі загальних правил і особливостей господарської діяльності.
14	Collin S. M. H. [18, p. 4]	accounting policies the accounting bases used by a company when preparing its financial statements (база бухгалтерського обліку, якою користуються компанії при підготовці фінансової звітності)

Джерело: складено автором

На основі опрацьованих джерел можна зробити висновок, що при визначенні поняття «облікова політика», більшість авторів виділяють такі основні складові елементи:

- система визначення та оцінки окремих видів активів, зобов'язань, доходів та витрат;
- самостійно обрана форма бухгалтерського обліку (система облікових реєстрів, способів відображення та узагальнення інформації в них на основі єдиних методологічних засад та з урахуванням галузевих особливостей діяльності й діючої технології обробки облікових даних);
- система управлінського обліку;
- правила документообороту;
- технологія обробки облікової інформації тощо.

Отже, підсумовуючи думки різних науковців, можна зробити висновок, що облікова політика – це сукупність принципів, процедур, форм і методів бухгалтерського обліку, які обирає підприємство на підставі загальних правил, виходячи з організаційно-технічних, економічних та інших особливостей господарської діяльності та поставлених цілей. Зважаючи на це, при застосуванні процесної концепції менеджменту (пропонованої А. А. Пилипенко та Д. Р. Пилипенко [12], за якої діяльність підприємства розглядається через сукупність виконуваних у ньому процесів) у обліковій політиці мусить знайти відображення методика та організація обліку цих процесів.

Розпорядчим документом, який регламентує питання обліку на підприємстві є Наказ про облікову політику. До недавнього часу у цьому Наказі відображались питання, які стосуються лише бухгалтерського обліку та фінансової звітності та він носив лише формальний поверхневий характер. Проте, аналіз останніх досліджень у цій сфері показує, що існує не лише необхідність включення питань організації та методики фінансового обліку процесів, що мають місце на підприємстві, а й управлінського обліку до Наказу про облікову політику. Це дасть змогу управлінському персоналу отримувати необхідну інформацію за наперед визначеною формою, що скоротить час на її збір. Про ефективність такого підходу наголошують і А.Г. Богач та В.Г. Мельник, адже, на їх думку, облікова політика має здійснюватись таким чином, щоб на основі певної методики збору й обробки наявних даних забезпечити потреби всіх рівнів керівництва фірми (в тому числі й відділи логістики, маркетингу, менеджменту тощо) оперативною і релевантною інформацією для прийняття управлінських рішень. Тобто зміст наказу щодо облікової політики підприємства потрібно формувати як регламент з методології, організації та методики здійснення не лише фінансового обліку, а й управлінського [2].

При цьому, облікова політика в цілому повинна враховувати цілий ряд важливих факторів, що впливають на її розробку. До таких факторів відносять: форму власності підприємства та його організаційно-правову структуру; вид діяльності та галузеву приналежність; кількість працюючих, види та кількість виготовлюваної продукції; система оподаткування та можливості отримання пільг; організація процесів постачання та збуту; технічну забезпеченість облікових робіт; дотримання трудового порядку та стимулювання кваліфікованої праці тощо. Тому при побудові облікової політики щодо процесу постачання на пивоварному підприємстві слід визначити коло відповідальних осіб за її формування.

Оскільки організація ведення бухгалтерського обліку в кожній галузі визначається її особливостями, то необхідна наявність окремих методик, які враховуватимуть ці галузеві особливості сфери діяльності. Тому перед тим, як вести мову про розробку облікової політики на пивоварному підприємстві слід визначити особливості цієї галузі, що матимуть вплив на її побудову. Коротко зупинимось на

основних. Пивоварна промисловість відноситься до харчової промисловості, проте її готова продукція – є харчосмаковим (а не харчовим) продуктом, тому кількість виготовленої продукції не регламентується законодавчо. Оскільки готова продукція (пиво) має обмежений термін зберігання, то система постачання повинна орієнтуватися не лише на виробничу та збутову програми та прямо залежати від них, а й враховувати чинники можливостей обсягів споживання. Вузьке коло споживачів хмільного напою сприяло розширенню переліку продукції, що виготовляється на підприємстві за рахунок включення до виробничої програми безалкогольних виробів та низькокалорійного пива. Ці нововведення змінюють і види матеріальних цінностей, якими потрібно забезпечувати виготовлення нових видів продукції. Різносторонність готової продукції деяких пивоварних підприємств з одного боку (одні виготовляють тільки пиво, інші – пиво і солод, треті – пиво і квас або інші безалкогольні вироби, четверті – пиво і хлібобулочні вироби тощо) та використання одних і тих же вхідних матеріальних цінностей – ячменю, дріжджів, з іншого, вимагають розробки методик обліку замовлень та послідовності передачі у виробництво обсягів вхідних матеріальних цінностей. Відсутність необхідності виділяти окремі цехи для виготовлення різних сортів пива спричинена однорідністю структури технологічного процесу пивоварного виробництва. Ця особливість сприяє економії витрат на доставку матеріальних цінностей безпосередньо у виробництво. Сезонність виробництва у сучасних умовах відчутна менше за рахунок виробництва пастеризованих сортів пива із продовженим терміном зберігання, проте сезонними є закупки сільськогосподарської продукції для виготовлення пива (ячменю, хмелю та ін.). Висока матеріаломісткість виробничого процесу та пряма залежність кількості витрачених матеріальних цінностей від їх якості та вологості вносить свої корективи до організації процесу постачання. Специфіка сировини, що використовується у виробництві пива, вимагає постійного обліку у різних вимірниках (для прикладу, облік руху солоду необхідно проводити за фізичною вагою та за рівнем сухих речовин, а ячменю – вологість і вміст бур'янистої домішки тощо).

Дані особливості вносять свої корективи і у завдання, які ставляться перед системою обліку на підприємстві (рис. 2, де скорочення МЦ – матеріальні цінності).

Основними об'єктами обліку у процесі постачання є: витрати на здійснення цього процесу, обсяг придбаних матеріальних цінностей у натуральному та вартісному вираженні та розрахунки із їх постачальниками. Виходячи із заданих об'єктів обліку, необхідно включити у наказ Про облікову політику розділи, які регулюватимуть питання організації їх обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Виходячи із означених вище елементів та галузевих особливостей діяльності підприємств пивоварної промисловості, організацію обліку процесу постачання матеріальних цінностей пропонується розглядати в розрізі таких аспектів:

- організація роботи облікових працівників, що реєструють надходження матеріальних цінностей (бухгалтери, працівники відділу постачання, завідувачі складами, матеріально-відповідальні особи, лаборанти тощо);
- організація обліку надходження матеріальних цінностей, розрахунків із постачальниками, забезпеченість зобов'язань перед ними, а також системи оподаткування таких операцій;
- раціональне документальне оформлення наявності матеріальних цінностей відповідної якості та розрахунків із постачальниками;
- організація обліку приймання матеріальних цінностей та їх зберігання у розрізі місць (склади, комори, цехи тощо);



Рисунок 2 – Вплив галузевої специфіки діяльності пивоварних підприємств на організацію процесу постачання та його обліку

Джерело: розроблено автором

- організація синтетичного та аналітичного обліку надходження матеріальних цінностей у бухгалтерії (визначення рахунків першого, другого та третього порядку, реєстрів обліку тощо);
- об'єктивна оцінка матеріальних цінностей при їх надходженні із різних джерел та вибутті у виробництво (при доведенні їх до стану, придатного до використання у виробничому процесі або для іншого споживання);
- організація обліку витрат на постачання.

Список літератури

1. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч.] / М.Т. Білуха. – К. : ЦНЛ. – 2007. – 690 с.

2. Богач А.Г. Передумови раціональної організації обліку в логістичній системі підприємства [Електронний ресурс] / А.Г. Богач, В.Г. Мельник // Наука й економіка. – 2011. – № 3 (23) – С. 40–49. – Режим доступу : http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/nie/2011_3/040-049.pdf.
3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : [практ. посіб.] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.
4. Дерій В.А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві : [курс лекцій] / В.А. Дерій. – Тернопіль : Джура, 2003. – 92 с.
5. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–10.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс] / (у редакції від 15.10.2014) – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
7. Кужельний М.В. Організація обліку : [підруч.] / М.В. Кужельний, С.О. Левицька. – К. : ЦУЛ, 2010. – 352 с.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс] / Міжнародний документ в редакції від 01.01.2012 р. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс] / (Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р.). – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
10. Організація бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / За ред. В.С. Леся. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
11. Організація бухгалтерського обліку : [підруч.] для студ. спец. «Облік і аудит» ВНЗ ; За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – [3-є вид., доп. і перер.] – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 592 с.
12. Пилипенко А. А. Розвиток облікової парадигми в контексті сучасних теорій менеджменту та процесів поширення інноваційних знань / А.А. Пилипенко, Д.Р. Пилипенко // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 196–200.
13. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
14. Свірко С.В. Первинна організація бухгалтерського обліку бюджетних установ: формування облікової політики / С.В. Свірко // Економіка та підприємництво. – К. : В-во КНЕУ. – 2002. – Вип. 8. – С. 137–148.
15. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика. – 2000. – 496 с.
16. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : [підруч.] / Н.М. Ткаченко. – 3-тє вид. допов. і перероб. – К. : Алерта, 2008. – 926 с.
17. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч.] / В. Г. Швець. – [2-ге вид., перер. і доп.]. – К. : Знання, 2008. – 535 с.
18. Collin S. M. H. Dictionary of Accounting. – Fourth edition / S. M. H. Collin. – London : A & C Black, 2009. – 240 p.

Nataliya Zarudna

Ternopol National Economic University, Ternopol, Ukraine

The Accounting Policy of Brewery Enterprises in the Sphere of Supply

The article discusses approaches to domestic and foreign scholars and interpretations of existing regulations to determine the nature of the concept of «accounting policies». Based on the analysis, the principal components accounting policies were identified. The preconditions of rational organization accounting process in enterprises supplying the brewing industry were outlined. The branch activity of brewery was determined and the impact on the supply and organization of brewery was proved.

The main features of enterprises brewing industry are: the use of the same input material values for different types of finished products, seasonal harvesting of agricultural products is a direct correlation amounts of wealth spent on their quality and humidity, specific materials, which requires a permanent record of different meter and so on. These features have a direct impact on the organization of the supply, and that, in turn, should be reflected in the accounting policies.

Based on the items identified under the accounting policies and industry characteristics of enterprises brewing industry, the mandatory components of accounting process of supply items were proposed.

organization of accounting, accounting policies, the process of delivery, breweries, industry characteristics, order of the accounting policies

Одержано 01.11.14