

УДК 657.622

Ляшенко С. І.

Харківський державний університет харчування та торгівлі

## ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ

У статті розглянуто перспективи розвитку сучасного управлінського обліку, який повинен здійснювати не лише збір і реєстрацію інформації, але й її аналіз і оцінку в системі бюджетного контролю, що вимагає розробки облікової політики для цілей управління.

**Ключові слова:** значення, облікова політика, управлінський облік, процес формування облікової політики, звітність.

**Постановка проблеми.** Облікова політика є складовою частиною фінансової звітності і повинна розроблятися самостійно кожним підприємством в Україні, що зареєстровано у встановленому чинним законодавством порядку. Основна її мета – забезпечити одержання достовірної інформації (про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності), яка необхідна всім користувачам фінансової звітності для прийняття відповідних управлінських та інвестиційних рішень.

При виборі облікової політики необхідно враховувати наступні фактори: організаційно-правову форму (статус) підприємства; форму власності; галузеву належність; розміри підприємства; наявність структурних підрозділів; стратегію фінансово-економічного розвитку; рівень окупності витрат; рівень технічної оснащеності підприємства; кадрове забезпечення (рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів, ініціативності та підприємливості керівників); економічний стан на підприємстві та в Україні в цілому; стан законодавства.

Таким чином, у роботі ставиться завдання узагальнити теоретичні розробки вітчизняних та зарубіжних науковців щодо сутності облікової політики, її розробки для цілей управління, а також визначити вимоги, які до неї пред'являються.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження щодо вирішення проблемних питань та різних аспектів в організації обліку та облікової політики підприємств присвячено праці багатьох вітчизняних вчених-економістів, зокрема: Т.В. Барановської [1], М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, П.Є. Житнього [2], М.В. Кужельного, Є.В. Мниха, Л.Б. Пантелійчука, В.С. Рудницького, В.В. Сопка, В.Г. Швеця та російських Т.О. Башкатової, М.А. Вахрушиної, О.І. Костюкової, М.С. Кузьміної та інших.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** На сьогоднішній день питання щодо вимог, які пред'являються до формування облікової політики для цілей управління висвітлено на недостатньому рівні, що і зумовлює актуальність даного дослідження.

**Мета статті.** Мета дослідження полягає в обґрунтуванні облікової політики та її розробки, метою якої є створення комплексу взаємопов'язаних між собою документів, що забезпечують єдність методики при організації та веденні бухгалтерського, податкового та управлінського обліку на торговельних підприємствах, підвищення якості та достовірності всіх видів звітності, надання корисної та оперативної інформації керівництву для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

**Виклад основного матеріалу.** Відповідно до чинного законодавства сутність облікової політики в інформаційній системі управління вітчизняних підприємств визначено досить коротко: «облікова політика – сукупність принципів, методів

і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [3]. Однак ця стислість зовсім не свідчить про незначність того, що слід розуміти під цим поняттям.

При переході на МСФЗ дуже важливо грамотно скласти облікову політику. Від грамотно продуманої постановки обліку, що відображено в обліковій політиці, залежатимуть підсумкові показники фінансової звітності.

Пункт 5 МСФЗ 8 «Облікова політика, зміни в обліковій політиці та помилки» трактує облікову політику як конкретні принципи, основи, угоди, правила та практику, застосовувані суб'єктом господарювання для підготовки та подання фінансової звітності [4].

Виходячи з головної мети щодо розробки облікової політики, М.С. Кузьміна управлінську облікову політику розуміє як сукупність регламентних внутрішньофірмових процедур інформаційного обміну, спрямованих на прийняття управлінських рішень для досягнення цілей підприємства [5]. На думку М.А. Вахрушиної, облікову політику для цілей управління можна визначити як сукупність способів ведення управлінського обліку, які забезпечують його безперервність і наступність і сприяють реалізації можливостей його елементів (бюджетування, обліку і звітності, внутрішньогосподарського контролю та аналізу) в інтересах внутрішньофірмового управління господарюючим суб'єктом [6]. Вчені-економісти Костюкова О.І. та Башкатова Т.О. констатують, що в обліковій політиці для цілей управління слід передбачати наступні аспекти:

1. Організаційні (вироблення цілей організації; визначення переліку осіб, відповідальних за ведення управлінського обліку; визначення елементів організації управлінського обліку, що підлягають затвердженню; порядок затвердження облікової політики для цілей управлінського обліку);

2. Технічні (розробка робочого плану рахунків; визначення планово-облікових одиниць виміру; порядок обробки інформації; порядок забезпечення збереження і конфіденційності управлінської інформації; формування управлінської звітності; правила проведення інвентаризації);

3. Методичні (вибір методів нарахування амортизації; оцінки виробничих запасів; контролю використання сировини; обліку витрат на виробництво і калькулювання продукції; визначення елементів і статей витрат для прийняття управлінських рішень; визначення переліку об'єктів обліку витрат і об'єктів калькуляції; порядок розрахунку показників економічної ефективності) [7].

В результаті управлінська облікова політика буде внутрішнім механізмом, регулюючим перетворення облікової інформації для менеджерів з метою вчасного прийняття тактичних й стратегічних управлінських рішень.

Вважаємо, що під обліковою політикою для цілей управління підприємств торговельної галузі слід розуміти внутрішній документ, який розкриває всі особливості поелементного ведення управлінського обліку та забезпечує можливість прийняття своєчасно обґрунтованих ефективних управлінських рішень, адже охоплює всі компоненти менеджменту в інформаційному структурно-логічному процесі.

Пропонуємо в облікову політику для цілей управління включити наступні елементи (таблиця).

Таблиця  
Перелік і призначення елементів облікової політики для цілей управління

Елемент облікової політики	Призначення елементів облікової політики
Загальні положення про управлінську структуру організації	Визначення основних організаційно-виробничих підрозділів, їх функцій і напрямів діяльності, основних місць виникнення витрат і центрів фінансової відповідальності.
Робочий план рахунків для цілей управлінського обліку	Формування аналітичних рахунків у розрізі субрахунків.
Склад і класифікація витрат	Класифікація витрат в системі управлінського обліку за його напрямками: процесом прийняття управлінських рішень, прогнозуванням, плануванням, нормуванням, організацією, обліком, контролем, регулюванням, стимулюванням, аналізом.
Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції	Класифікація витрат за об'єктами обліку, об'єктами калькуляції, вибір бази розподілу непрямих витрат.
Порядок ціноутворення	Узагальнення інформації про можливість застосування тих чи інших методів ціноутворення (за довірливими цінами, за заданою вартістю).
Визначення дати отримання доходу	Обґрунтування та визначення дати отримання доходу за касовим методом та (або) методом нарахування.
Термін списання вартості основних засобів	Класифікація основних засобів за технологічними операціями для вірного списання амортизаційних нарахувань до витрат підприємства.
Визначення ліміту вартості малоцінних необоротних матеріальних активів	Формування груп об'єктів обліку з тривалим періодом використання вартістю не більше 2500 грн. повинні бути включені до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.
Система бюджетування і внутрішня управлінська звітність	Визначення складу і структури бюджетів і формування переліку необхідної внутрішньої управлінської звітності; відображення в них ряду вартісних і натуральних, а також розрахункових показників для оцінки, аналізу та прогнозування подальшої діяльності підприємства та окремих його структурних підрозділів; визначення переліку осіб, які розробляють бюджети і внутрішню управлінську звітність.

Система запропонованих елементів управлінської облікової політики дає можливість згрупувати інформацію за явищами і процесами, що відбуваються всередині і поза підприємством, і, таким чином, створити умови для використання цих інформаційних потоків менеджерами в цілях управління, що є цінним для подальшого розвитку вітчизняного бізнесу у конкурентному просторі невизначеності.

Отже, в контексті вищевикладеного, доцільно визначити, роль і місце саме управлінської облі-

кової політики в ринкових структурах господарювання торговельного сегменту за сучасних соціально-економічних умов.

Досліджено: у бухгалтерському обліку для відображення способів ведення обліку та оцінки фактів фінансово-господарської діяльності призначена бухгалтерська облікова політика підприємства, а самі принципи ведення обліку та методи оцінки активів і зобов'язань визначаються нормативними законодавчими документами. В управлінському ж обліку формування адекватної і повної облікової політики часто необґрунтовано відкладається, що пов'язано з недостатнім розумінням її ролі в системі управління підприємством. Управлінський облік не регламентований зовнішніми нормативними актами. Він ведеться за правилами, встановленими самим підприємством з урахуванням специфіки його діяльності. Якщо цінність такого обліку для підприємства вище, ніж цінність даних офіційної бухгалтерської звітності, то до питання постановки та організації цього обліку необхідно підходити не менш серйозно. Вся схвалена сукупність способів ведення управлінського обліку (за аналогією з бухгалтерським) повинна бути врегульована у внутрішньому документі – «Положенні про управлінську облікову політику».

Відсутність такого документа значно знижує достовірність подання інформації про справжній стан бізнесу підприємства і, пов'язаних з цим перспектив, призводить до невірних оцінок і управлінських рішень (у тому числі – в розрізі за підрозділами підприємства). Це, у свою чергу, компрометує витрати фінансових і часових ресурсів, раніше направлених на побудову системи управлінського обліку та звітності.

В ході наукового дослідження практичної діяльності суб'єктів господарювання торговельної сфери виявлено, що організаційна побудова на підприємстві системи обліку і звітності з метою управління бізнесом аналогічна постановці бухгалтерського обліку і реалізується схожими етапами. При цьому експлуатація системи управлінського обліку і звітності регламентується документами, аналогічними за змістом документам, що регламентують практику бухгалтерського обліку. Але цілі даних видів обліку істотно різняться. Відповідно розрізняються і цілі відповідних їм облікових політик. Якщо основна мета облікової політики бухгалтерського обліку – вибрати і документально закріпити вибраний підприємством один з допустимих загальноприйнятими стандартами спосіб ведення обліку, то призначення облікової політики з метою управлінського обліку набагато ширше. У компактній формі це можна представити у такий спосіб: забезпечити адекватне і стандартизоване відображення в обліку та звітності особливостей бізнесу підприємства і його підрозділів.

Вважаємо за доцільне, – з урахуванням такого призначення, облікова політика, що реалізується на підприємстві з метою управлінського обліку, повинна володіти корпоративним статусом, тобто:

- поширюватися на підприємство цілком, у тому числі – на його структурні підрозділи;
- затверджуватися керівництвом підприємства;
- встановлювати порядок і принципи ведення обліку стосовно до всіх сегментів і видів діяльності підприємства з урахуванням їх специфіки.

Повинен бути вибраний механізм формування записів у головній книзі управлінського обліку, а саме – метод трансформації даних бухгалтерського обліку або метод первинного обліку. При цьо-

му повинен бути розширений перелік первинних документів, які тепер стають призначеними для системи управлінського обліку. Послідовно вирішуються питання визначення відповідальності за надання первинних документів та методологічний супровід, закріплення функцій оформлення та занесення у вигляді записів на рахунки управлінського обліку первинних документів, і т. і. Тобто створюється цілісна інформаційно-технологічна інфраструктура, яка не поступається щодо забезпечення системі бухгалтерського обліку на підприємстві, що дозволяє забезпечити управлінський облік на необхідному методологічному та функціональному рівні і, можливо, інтегрована з системою бухгалтерського обліку. Це забезпечить перевагу управління підприємством на базі ретельно відібраної й вивреної інформації і багаторазово виправдає значні вкладення у створення системи повноцінного управлінського обліку та звітності.

Отже, управлінська облікова політика встановлює принципи, відповідно до яких ведеться управлінський облік на підприємстві. Зокрема, це стосується методів визначення фінансового результату, розподілу накладних витрат (обліку непрямих витрат), оцінки майна та капіталу, фінансових зобов'язань та ризиків.

**Висновки і пропозиції.** У підсумку до універсальних вимог, які необхідні при розробці облікової політики з метою управління підприємств різних форм власності і напрямків діяльності пропонуємо віднести:

1. Контекстний розгляд суті операцій, що означає – перший розділ політики щодо обліку будь-якого виду операцій повинен в обов'язковому порядку відображати економічний сенс (бізнес – зміст) операції або групи взаємозалежних операцій.

2. Зв'язок кореспонденції рахунків управлінського обліку зі статтями внутрішньої звітності – процес узгодження положень управлінської облікової політики відбувається в підрозділах підприємства, і керівникам цих підрозділів набагато

простіше розбиратися з відображенням операцій у власній внутрішній звітності, ніж у методології складання рахунків управлінського обліку. Орієнтований на бізнес менеджер оцінює правильність тої чи іншої дії з точки зору правильності відображення відповідних доходів і витрат, активів і пасивів, а не з точки зору методології внутрішнього обліку, яка важлива, але є прерогативою лише фахівців з обліку.

3. Зв'язок з підрозділами – кожен розділ управлінської політики з обліку відповідного виду операцій повинен містити посилання на задіяні в даних операціях підрозділи і визначати при цьому їх роль.

4. Вихідні дані і формати – необхідно спланувати, як в рамках управлінського обліку повинна здійснюватися підготовка вихідних даних (перелік і форми первинних документів, відповідальні за їх надання особи, оформлення та занесення на рахунки управлінського обліку) і які аналітичні розрізи матиме вихідна інформація (по підрозділах, по каналах збуту, по продуктах тощо).

5. Механізм формування записів у головній книзі управлінського обліку – вибір між методом трансформації даних бухгалтерського обліку з метою управлінського обліку і методом первинного обліку.

6. Ступінь точності управлінського обліку – рознесення по підрозділах активів і пасивів, доходів і витрат; вибір між касовим методом і методом нарахування, списання основних засобів, приблизні схеми обліку – все це вимагає оцінки і усвідомленого вибору.

Слід відзначити: проект зі створення і реалізації повноцінної управлінської облікової політики – це витратне з точки зору ресурсів і часу завдання, яке, як показує науково-практичне дослідження діяльності торговельних підприємств, нажаль дуже важко вирішити за відсутності усвідомлення і розуміння ролі управлінського обліку і внутрішньої звітності у підвищенні ефективності та розвитку ринкових суб'єктів господарювання за умови кризових явищ в економіці.

#### Список літератури:

1. Барановська Т. В. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика : автореф. дис. ... канд. екон. наук. / Т. В. Барановська. – К., 2005. – 21 с.
2. Житний П. Є. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Є. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3-10.
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV (із останніми змінами станом на 16.10.2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <<http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=20&ArtID=12>>.
4. Учетная политика, изменения в учетной политике и ошибки: МСФО (IAS) 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <<http://www.msfofm.ru/ifrs?id=315>>.
5. Кузьмина М. С. Формирование управленческой учетной политики / М. С. Кузьмина // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 4. – С. 73.
6. Вахрушина М. А. Учетная политика для целей управленческого учета / М. А. Вахрушина // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 23. – С. 67.
7. Костюкова Е. И. Организационно-методические основы функционирования системы управленческого учета / Е. И. Костюкова, Т. А. Башкатова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 36. – С. 12-17.

**Ляшенко С. И.**

Харьковский государственный университет питания и торговли

### УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ТОРГОВЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНИЯ

**Резюме**

В статье рассмотрены перспективы развития современного управленческого учета, который должен осуществлять не только сбор и регистрацию информации, но и ее анализ и оценку в системе бюджетного контроля, что требует разработки учетной политики для целей управления.

**Ключевые слова:** значение, учетная политика, управленческий учет, процесс формирования учетной политики, отчетность.

**Ljashenko S. I.**

Kharkiv State University of Food Technology and Trade

### THE ACCOUNTING POLICY OF COMMERCIAL ENTERPRISES FOR MANAGEMENT PURPOSES

**Summary**

The article considers the prospects of development of modern management accounting, which should carry out not only the collection and recording of the data and its analysis and assessment in the system of budgetary control, which requires the development of accounting policies for management purposes.

**Key words:** value, the accounting policies, management accounting, the process of formation of the accounting policy statements.