

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК МЕТОДОЛОГІЧНА ОСНОВА УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

НАТАЛІЯ РАДІОНОВА,

канд. екон. наук, доцент
кафедри обліку і аудиту,
Київський національний
університет технологій
та дизайну

У статті розглянуто питання особливості складання облікової політики підприємства в контексті управління підприємством. Метою дослідження є аналіз впливу облікової політики на ефективність управління підприємством. Завданням є вибір елементів облікової політики підприємства, які впливають на прийняття оптимальних управлінських рішень. Методи аналізу і синтезу використані для структурування предметної області дослідження на основі ідентифікації та формалізації питання особливості облікової політики в контексті управління підприємством. В результаті проведеного дослідження виділено особливості впливу елементів облікової політики підприємства на його фінансовий результат. Отриманий результат буде корисним для застосування суб'єктами господарювання усіх організаційно-правових форм та галузей діяльності. Результат дослідження має теоретичну і практичну цінність в частині виділення особливостей складання оптимальної моделі облікової політики для підприємств.

Ключові слова: організація бухгалтерського обліку, облікова політика, обліковий процес, фінансова звітність підприємств, наказ про облікову політику, елементи облікової політики, управління підприємством.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В сучасних умовах бухгалтерський облік – це динамічна гнучка система, яка постійно вдосконалюється та покликана забезпечувати, в першу чергу, інтереси власників та баланс їх інтересів з інтересами інших груп користувачів інформації.

Виконання бухгалтерським обліком покладених на нього функцій вимагає від власників належної уваги до організації обліку в цілому і, зокрема, до облікової політики, через яку вони реалізують свою власну політику у сфері управління підприємством. В межах розробки облікової політики для кожного підприємства можна підібрати ту модель ведення обліку, яка буде сприяти оптимальному рівню прибутку, податкових платежів, аналітичності облікових і звітних даних, що використовуються при прийнятті управлінських рішень.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання формування та реалізації облікової політики знайшли відображення в працях багатьох вчених: українських – М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Т. В. Войтенко, В. В. Євдокімова, Л. О. Коваленко, І. М. Клімович, О. А. Подолянчука, а також зарубіжних –

Р.А. Алборова, А.С. Бакаєва, П.С. Безруких, С.Л. Коротаєва, М.І. Кутера, Б. Нідлза, С.О. Ніколаєвої, В.Ф. Палія, Л.П. Хабарової, Е.С. Хендріксена, Л.З. Шнейдмана та інших.

Проте, на сьогодні, в науково-практичній літературі питання особливостей облікової політики в розрізі управління підприємством є недостатньо дослідженим. Крім того, формування окремих елементів облікової політики для кожного підприємства на загальнодержавному рівні не регламентується. Отже, це питання є актуальним для подальшого дослідження та проведення науково-практичних дискусій.

Метою дослідження є аналіз впливу облікової політики на ефективність управління підприємством. Завданням є огляд елементів облікової політики підприємства, які впливають на прийняття оптимальних управлінських рішень.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Поняття «облікова політика» (accounting policy) офіційно введено у міжнародну практику обліку в 1975 році з виходом Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку МСБО 1 «Розкриття облікової політики». В Україні облікова політика офіційно почала застосовуватися з 01.01.2000 року – з дати вве-

дення в дію положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО). Зміст терміну «облікова політика» розкривається Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». (ст. 1 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1]).

Ним визначається, що «облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [1]. Такий же зміст закладено і в балансовій політиці, розповсюдженій у бухгалтерському обліку країн Західної Європи.

Міжнародні стандарти обліку визначають облікову політику як «сукупність принципів, основ, домовленостей та процедур, які приймаються керівництвом при складанні та поданні фінансових звітів».

Як правило, облікова політика розробляється на тривалий час, однак вона підлягає змінам статутних вимог підприємства та чинного законодавства [2].

Вибір варіанту облікової політики підприємство здійснює у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Потрібно відзначити, що часта зміна облікової політики характеризує діяльність підприємства з негативного боку – як партнера з нечіткими обліковими приписами [7].

Облікова політика – це інструмент організації обліку на конкретному підприємстві, який включає сукупність способів та процедур ведення обліку, що впливають на величину фінансових результатів підприємства [4].

Не існує якихось жорстких вимог щодо того, що має бути відображено у наказі про облікову політику.

Головне призначення облікової політики — встановити найвигідніші для конкретного підприємства методи обліку та на їх підставі скласти фінансову звітність, що відповідає встановленим якісним характеристикам. Отже, формуючи облікову політику, підприємство має обирати принципи, методи і процедури обліку так, щоб достовірно відобразити фінансовий стан і результати своєї діяльності та забезпечити зіставність фінансових звітів [2].

Від уміло сформованої облікової політики багато в чому залежать ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його ро-

звитку на тривалу перспективу. Вдало обрана облікова політика позитивно впливає на діяльність підприємства, забезпечує ефективну роботу бухгалтерії [5].

Після того як було визначено, які процедури, способи і методи бухгалтерського обліку необхідні підприємству, аби фінансова звітність найбільш повно і достовірно розкривала його стан та всі необхідні аспекти діяльності, потрібно зафіксувати їх у наказі. Хоча розробляється облікова політика з переважною участю фахівців з бухгалтерського обліку, затвердження наказу про облікову політику прерогатива керівництва підприємства.

У наказі про облікову політику підприємству доцільно зосередити увагу на тому, які методи та процедури із запропонованих національним законодавством альтернатив обирає дане підприємство.

Отже, основна інформація, яку повинна містити облікова політика, — це опис принципів статей звітності підприємства та вибір одного з можливих методів обліку, передбачених П(С)БО, яких потрібно дотримуватися, щоб скласти фінансову звітність [6].

Крім того, підприємство переслідує власні інтереси, які найчастіше полягають у залученні нових інвестицій та підвищенні доходності. Таким чином, умовний за своєю природою вибір методики обліку призводить до реальних змін у складі вимог і зобов'язань підприємств. У зв'язку з цим важливого значення набуває дослідження та розробка моделі формування оптимальної облікової політики підприємства в ринкових умовах.

Облікова політика підприємства визначається на підставі принципів, методів та процедур, регламентованих не тільки національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Застосовні тут також норми інших нормативно-правових документів, що регулюють методологію бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які розроблені відповідними органами в межах компетенції, установлені положеннями ст. 6 Закону про бухгалтерський облік.

Поняття «принципи», «методи» та «процедури» знаходяться в певній ієрархії один відносно одного. Принципом бухгалтерського обліку є правило, яким слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій, відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Метод бухгалтерського обліку – це система прийомів, що забезпечують отримання, обробку та надання облікової інформації. Що ж до «процедури бухгалтерського обліку», таке визначення відсутнє як у вітчизняній, так і в зарубіжній науці. Існують погляди вчених, за одним із яких (Г.А. Велш,

Д.Г. Шорт) процедури бухгалтерського обліку є втіленням фундаментальних концепцій. Інакше кажучи – детальними правилами, що забезпечують реалізацію облікового процесу – від відображення господарських операцій в первинних документах до складання фінансових звітів (табл. 1) [9].

Таблиця 1

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКИ МІЖ КАТЕГОРІЯМИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

Принципи облікової політики	Автономності, безперервної діяльності, періодичності, єдиного грошового вимірника, історичної собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, повноти висвітлення, обачності, превалювання сутності над формою, постійності.			
Методи бухгалтерського обліку	Хронологічне і систематичне спостереження	Вимірювання господарських засобів, процесів	Поточне групування	Підсумкове узагальнення
Прийоми бухгалтерського обліку	Документування	Оцінка	Рахунки	Баланс
	Інвентаризація	Калькулювання	Подвійний запис	Фінансова звітність
Процедури бухгалтерського обліку	Збір, пошук, реєстрація, перевірка інформації	Вимірювання, оцінка, розрахунок	Класифікація, обробка, часткове узагальнення	Повне узагальнення, зберігання інформації

Розглядаючи всі теоретично можливі варіанти, підприємства при формуванні власної облікової політики встановлюють її лише щодо тих господарських операцій та подій, які мають місце в їх діяльності або плануються в найближчому майбутньому.

Кожне підприємство встановлює облікову політику самостійно виходячи зі своєї структури, галузі та інших особливостей діяльності. Має бути дотримано одну найважливішу умову — єдність облікової

політики на підприємстві. Це означає, що принципи, методи та процедури, передбачені обліковою політикою підприємства, повинні безпечно застосовуватися всіма його філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами. Отже, можна говорити, що облікова політика є не лише сукупністю методик з метою формування звітності, але й інструментом організації та управління бухгалтерським обліком на підприємстві (рис. 1).

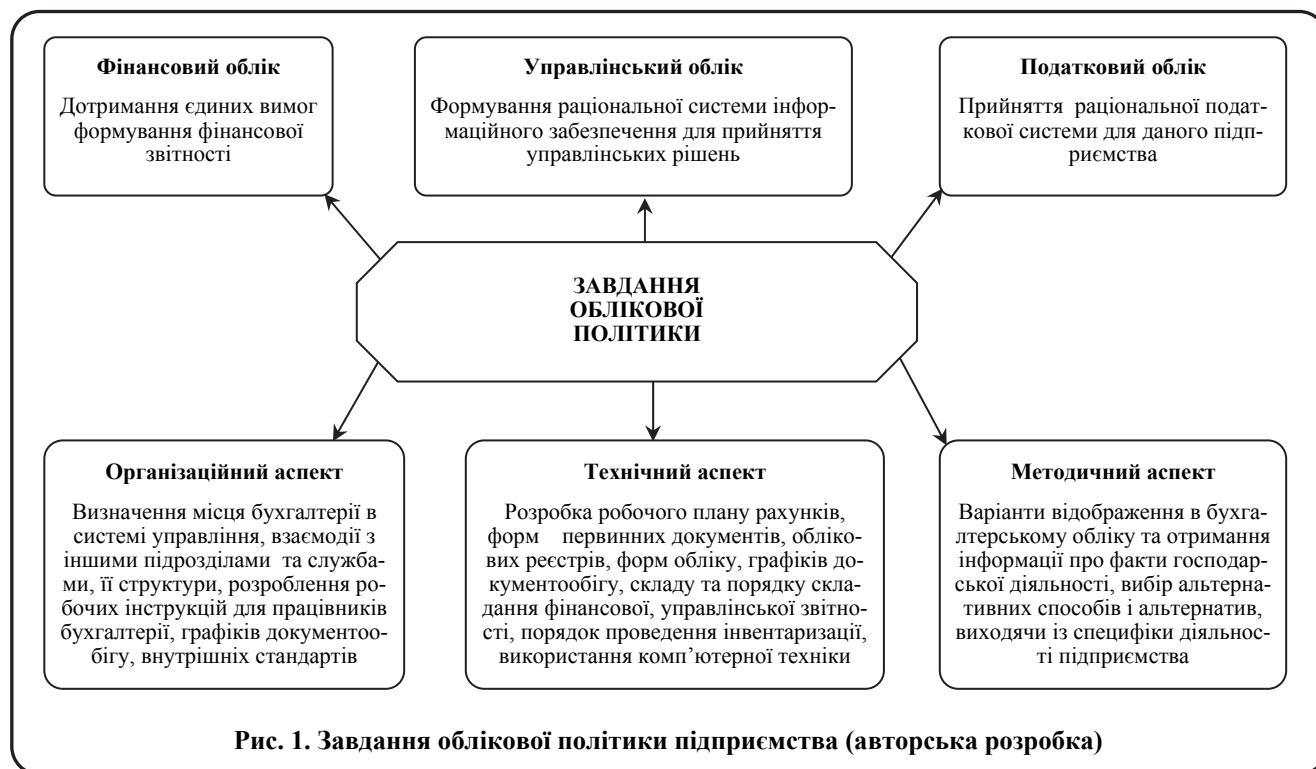


Рис. 1. Завдання облікової політики підприємства (авторська розробка)

На вибір і обґрунтування облікової політики підприємства впливають такі основні фактори:

- форма власності та організаційно-правова форма підприємства;
- галузева приналежність або вид діяльності;
- обсяги діяльності, чисельність працівників і т.п.;
- система оподаткування;
- ступінь свободи діяльності в ринкових умовах (самостійність рішень в питаннях ціноутворення, вибору партнерів);
- стратегія фінансово-господарського розвитку (мета і завдання економічного розвитку, очікувані напрямки інвестицій);
- наявність матеріальної бази (забезпечення комп'ютерною технікою й іншими засобами оргтехніки, програмними продуктами тощо);
- система інформаційного забезпечення підприємства (по всіх необхідних для ефективної діяльності підприємства напрямках);
- рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів, ініціативи керівників підприємства;
- система матеріального стимулювання і ефективності роботи підприємства [3].

Оскільки Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» не встановлює чітких правил щодо формування та реалізації облікової політики, то у сформованих умовах труднощі розробки облікової політики полягають у тому, що фахівці з обліку повинні не тільки розуміти теорію, що стоїть, за проголошеними бухгалтерськими принципами обліку, а й знати якою мірою цих принципів по суті та за формою дотримуються на практиці, а також який допускається ступінь свободи здійснення принципів за їх природою.

Цілком очевидно, що облікова політика підприємства стосується передбаченого нормативними документами вибору тільки тих принципів і методів, які пов'язані з оцінкою або обліком статей звітності (наприклад, методу визначення величини резерву сумнівних боргів чи методу амортизації нематеріальних активів). Причому, як уже зазначалося раніше, облікова політика залежно від установлених нею методів оцінки активів та зобов'язань може вплинути на фінансовий результат діяльності підприємства за звітний період. Наочним прикладом та-

кого впливу є застосування різних методів амортизації основних засобів. Так, при використанні методу прискореного зменшення залишкової вартості витрати підприємства протягом перших років експлуатації об'єктів основних засобів будуть більшими, ніж при застосуванні прямолінійного методу нарахування амортизації.

При формуванні облікової політики необхідний метод, який би дозволив спрогнозувати наслідки її реалізації. Таким методом в бухгалтерському обліку виступає моделювання, використання якого забезпечує обґрунтування різних методологічних і методичних прийомів щодо організації бухгалтерського обліку – можливості вибору облікової політики. Основним призначенням і головним завданням, облікової політики, яка приймається, є максимально адекватне відображення діяльності підприємства, формування повної, об'єктивної і достовірної інформації про неї, і як наслідок, ефективне регулювання цією діяльністю в інтересах справи й зацікавлених сторін.

Вибір того чи іншого варіанту дозволяє бухгалтерськими методами впливати на фінансові показники. Так, наприклад, застосування одного з методів нарахування амортизації впливає на показники вичерпаності фондів, рівень витрат звітного періоду, що, в свою чергу, збільшує або зменшує фінансовий результат, рентабельність і т.д. Наявність можливості представити ситуацію на підприємстві у більш вигідному для себе ракурсі знижує достовірність фінансової звітності. Це свідчить, перш за все, про рівень організації управління і про дотримання встановлених принципів облікової політики, але ніяк не відображається на достовірності інформації.

Отже, облікова політика пов'язана з господарською діяльністю виробничих систем і, як правило, спрямована на їх розвиток і вдосконалення. Однак, на практиці часто виробнича система не досягає потрібного рівня або ці процеси здійснюються дуже повільно, оскільки керівництво підприємств не надає належної уваги процесу формування облікової політики. Основними причинами, що пояснюють таку ситуацію є:

1. Недостатньо сформовані стійкі товарні та фінансові ринки, а також їх інфраструктура.
2. Відсутність достатнього досвіду роботи у сучасному економічному середовищі.

3. Трапляються випадки, коли функціональні процеси впроваджуються розрізнено, без відповідної підготовки. В результаті функціональна діяльність – планування, облік, аналіз, звітність тощо – на окремих підприємствах здійснюється на достатньо високому рівні, а виробнича система розвивається та вдосконалюється слабо [6].

Практична реалізація принципів облікової політики здійснюється за допомогою методів бухгалтерського обліку, які являють собою сукупність прийомів реєстрації (документація та інвентаризація), вартісного вимірювання (оцінка та калькуляція), поточного групування (рахунки та подвійний запис) та підсумкового узагальнення (баланс та звітність) фактів господарської діяльності підприємства.

Для більш наочного представлення впливу обра-

ного в обліковій політиці методу оцінки ТМЦ на фінансові результати, подивимося це на прикладі задачі. Для кращого сприйняття абстрагуємось від ПДВ.

Вихідні дані: Станом на 1.11 на підприємстві було 10 одиниць товару за ціною 10 грн. за одиницю. Протягом листопада на підприємство надходило 15.11 – 12 одиниць товару за ціною 11 грн., та 24.11 – 15 одиниць за ціною 12 грн. Протягом листопада продано було 20.11 – 8 одиниць по 20 грн. та 28.11 продано 10 одиниць по 20 грн. Операційні витрати підприємства становили за листопад 120 грн. За однаковими даними подивимося на значення чистого прибутку підприємства в залежності від вибраного в обліковій політиці методу списання ТМЦ (табл. 2).

Таблиця 2

ВПЛИВ МЕТОДУ СПИСАННЯ ТМЦ НА ЧИСТИЙ ПРИБУТОК ПІДПРИЄМСТВА

№ з/п	Показник	Методи оцінки ТМЦ		
		Фактичної собівартості	Fifo	Середньо-зваженої
1	Реалізовано 18 одиниць	360	360	360
2	Залишок на початок місяця	100	100	100
3	Надійшло	312	312	312
4	Залишок на кінець місяця	210	224	212
5	Собівартість реалізованих товарів	202	188	200
6	Валовий прибуток	158	172	160
7	Операційні витрати	120	120	120
8	Прибуток до оподаткування	38	52	40
9	Податок на прибуток 18%	6,84	9,36	7,2
10	Чистий прибуток	31,16	42,64	32,8

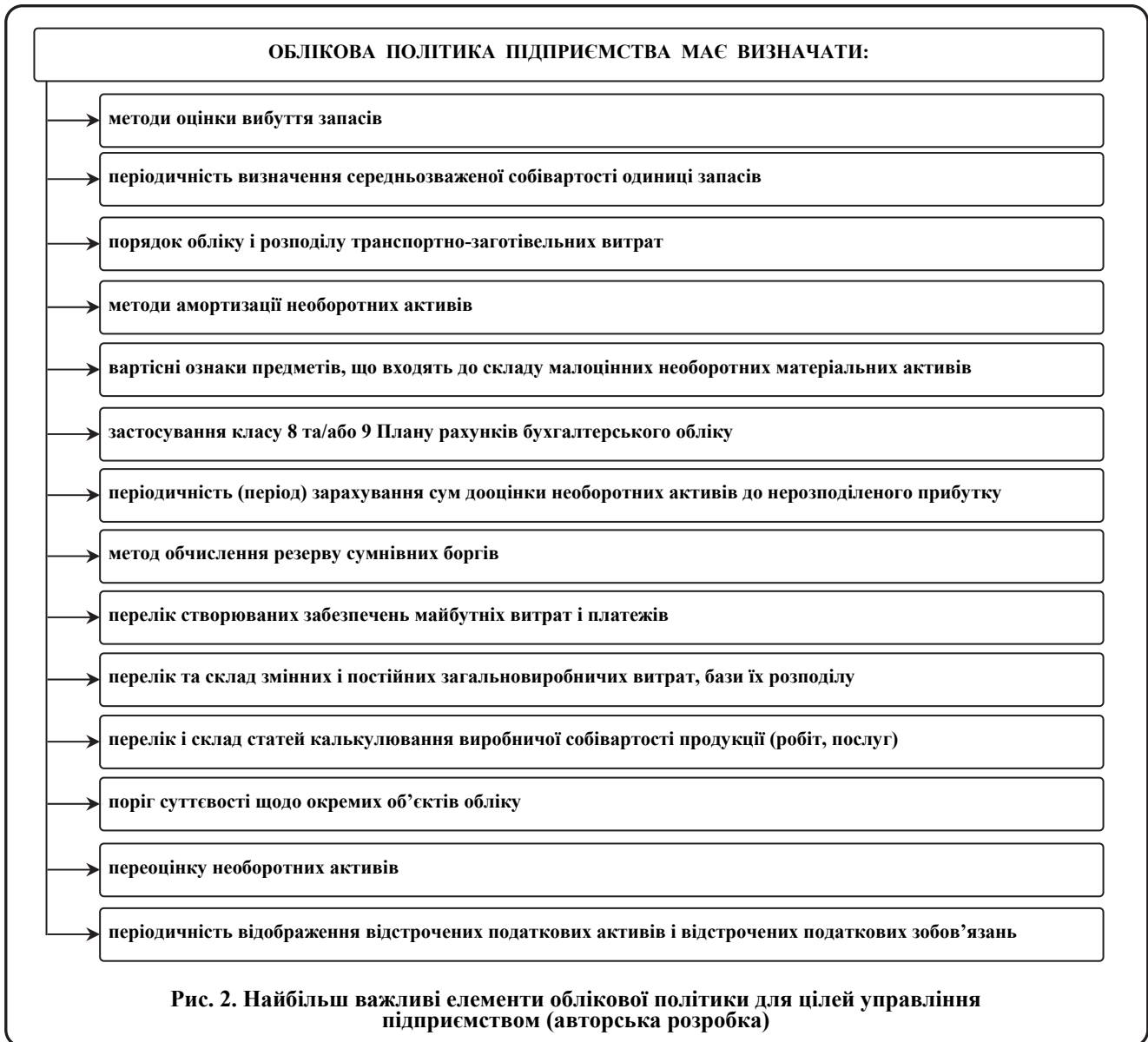
Як можна побачити з табл. 2 підприємство має різну величину чистого прибутку тільки в залежності від того, який метод оцінки ТМЦ зазначено в обліковій політиці та використовується на підприємстві. Найбільший рівень прибутку підприємство має за методом Fifo, найменший – за методом фактичної собівартості. Враховуючи те, що в сучасних умовах ціни на ті матеріальні цінності, які буде закуповувати підприємство протягом місяця можуть неодноразово змінюватися, потрібно обрати той метод обліку ТМЦ, який буде більш сприятливий для підприємства. Те саме можна сказати і про інші елементи облікової політики.

Облікова політика суттєво впливає на фінансові

результати діяльності підприємства, і чим менше регламентована діяльність його облікових служб у виборі методів бухгалтерського обліку, тим більше можливостей у фінансових менеджерів для маневру під час розробки фінансових рішень [5].

Основною метою при прийнятті на підприємстві облікової політики має бути формування повної, об'єктивної та достовірної інформації, що максимально адекватно розкриває його діяльність для заінтересованих осіб.

Ті елементи облікової політики, які є найбільш важливими для управління підприємством, представлені на рис. 2.



Це означає розкриття не тільки загальних положень, передбачених національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку щодо визначення облікової політики, а й формування правил, використання прийомів первинного обліку, положень з обліку майна, зобов'язань, основних засобів, фінансових вкладень, матеріалів, обліку витрат та обчислення собівартості продукції і сум незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів і джерел забезпечення наступних витрат, доходів від продажу продукції, робіт, послуг, заборгованості, капіталів, нерозподілених прибутків та ін. [8].

Облікова політика підприємства формується на

підставі чинного законодавства і полягає у виборі принципів, методів і процедур, пов'язаних з оцінкою чи обліком статей звітності. Отже, структура облікової політики складається з трьох взаємопов'язаних складових: принципів, методів і процедур. Інструменти облікової політики виступають методичним прийомом і не безпосередньо, а опосередковано – через фінансову звітність впливають на права та обов'язки підприємств, оскільки на підставі показників звітності іншими суб'єктами приймаються рішення щодо співпраці з господарюючим суб'єктом [10].

Для забезпечення об'єктивності процесу форму-

вання фінансових результатів з використанням методів облікової політики необхідне забезпечення тісного взаємозв'язку між власником (керівником) підприємства, який несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і за формування облікової політики, головним бухгалтером, за допомогою яко-

го всебічно обґрунтовується зміст облікової політики, і фінансового директора (якщо такий передбачений).

Отже, підприємства повинні здійснювати докладний аналіз доцільності застосування певних елементів облікової політики.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

У результаті проведеного аналізу діючих наказів про облікову політику підприємств встановлено, що в теперішній час процесу формування облікової політики приділяється недостатньо уваги, як зі сторони бухгалтерської служби, так і зі сторони керівництва підприємства. Так, наприклад, зміст наказу на новий фінансовий рік, в більшості випадків, є дублюванням вже діючого, разом з тим економічна ситуація вимагає суттєвих змін у веденні обліку. На теоретичному рівні наказ про облікову політику розглядається як один з обов'язкових елементів діяльності підприємства.

Багато наказів містять виключно методичні аспекти облікової політики, не розкриваючи організаційно-технічні сторони ведення бухгалтерського обліку. В більшості підприємств, накази переважені зайвою інформацією, мають місце випадки, коли наказ про облікову політику дублює нормативні документи. В основі вибору облікової політики повинна лежати модель використання якої забезпечить раціональне співвідношення прибутку, податкових платежів, аналітичності облікових і звітних даних, що використовуються при прийнятті управлінських рішень.

Процес вибору облікової політики включає дані бухгалтерського обліку, статистичного дослідження, різну маркетингову інформацію. В цьому проявляється нерозривний зв'язок бухгалтерського обліку з прийняттям управлінських рішень. При цьому інформація, яка досліджується, підлягає перетворенню шляхом її аналітичної обробки.

Використовуючи оптимальну модель облікової політики на підприємстві, власники та адміністрація забезпечують максимальну ефективність господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Формування та реалізація правильно обраної облікової політики є тим інструментом, який дозволяє керівництву підприємства не тільки побудувати бухгалтерський облік таким чином, щоб максимально задовольнити їх потреби в інформації для управління своєю власністю, а й впливати на рівень доходів, прибутку, інвестиційну привабливість підприємства, податкові відносини. Тому до формування облікової політики підприємства необхідно підходити з усвідомленням відповідальності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV із змінами і доповненнями, внесеними Законами України від 11.05.2000 р. № 1707-III, від 08.06.2000 р. № 1829-II.
2. **Войтенко Т.В.** Облікова політика – 2010: головне / Т.В. Войтенко // Податки і бухгалтерський облік. – 2010. – № ½. – С. 16-22.
3. **Євдокімов В.В.** Облікова політика підприємства, як чинник управління величиною фінансових результатів/В. В. Євдокімов // Вісник ЖДТУ (Економічні науки). – 2008. – № 3 (45). – С. 77–87.
4. **Костенко О.М.** Облікова політика як внутрішньо-господарський інструмент впливу на формування прибутковості підприємства / О.М. Костенко // Економіка і держава. – 2009. – № 6. – С. 71–78.
5. **Коваленко Л.О., Ремньова Л.М.** «Вплив облікової політики на результати управлінських рішень» – К. 2008. – № 7 – С. 23–27.
6. **Коваленко Л.О.** «Облікова політика підприємства як методологічна основа фінансового менеджменту», 2008. – С. 12–15.
7. **Клімович І. М.** Вплив облікової політики на фінан-

сову діяльність підприємства / І. М. Клімович // Електронний ресурс. Режим доступу: http://www.rusnauka.com/6_PNI_2011/Economics/7_80339.doc.htm

8. *Подольчук О.А.* Облікова політика та її вплив на доходи підприємств / О.А. Подольчук. – К. 2008. – № 4. – С. 103-108.

9. *Черній М.Я.* Формування облікової політики підприємств на основі організаційно-технологічних особли-

востей діяльності / М. Я. Черній // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 2 (23). – С. 381-388.

10. *Шпаковська Н., Мушнікова С., Котенко Н.* Місце облікової політики підприємства в системі фінансового менеджменту // Становлення облікової політики в Україні: Тези доп. Всеукр. Наук. Конф. 18-19 травня 2007 р. – Тернопіль: економ. Думка, 2007. – С. 228-230.

В статье рассмотрены вопросы особенности составления учетной политики предприятия в контексте управления предприятием. Целью исследования является анализ влияния учетной политики на эффективность управления предприятием. Задачей является выбор элементов учетной политики предприятия, которые влияют на принятие оптимальных управленческих решений. Методы анализа и синтеза использованы для структурирования предметной области исследования на основе идентификации и формализации вопросов особенности учетной политики в контексте управления предприятием. В результате проведенного исследования выделены особенности влияния элементов учетной политики предприятия на его финансовый результат. Полученный результат будет полезным для применения субъектами хозяйствования всех организационно-правовых форм и отраслей деятельности. Результат исследования имеет теоретическую и практическую ценность в части выделения особенностей составления оптимальной модели учетной политики для предприятий.

Ключевые слова: *организация бухгалтерского учета, учетная политика, учетный процесс, финансовая отчетность предприятий, приказ об учетной политике, элементы учетной политики, управления предприятием.*

The article deals with the peculiarities of the accounting policy in the context of management. The aim of the research is to analyze the influence of accounting policy on the effectiveness of management. The task is to select items of accounting policy that influence the optimal decision-making. Methods of analysis and synthesis used to structure the substantive research-based identification and formalization of the specifics of accounting policy in the context of management. The study highlights the influence of elements of accounting policy on its financial results. This result will be useful for application in entities of all legal forms and fields of activity. The result of the study has theoretical and practical value in terms of selection of optimal features models accounting policy for enterprises.

Key words: *organization of accounting, accounting policy, accounting processes, financial statements, the order of the accounting policy, the elements of accounting policy, management.*

НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ ЖУРНАЛ

**Бухгалтерський
облік і аудит**

ПЕРЕДПЛАТА!

**Передплатний індекс
у каталозі періодичних
видань ДП "Преса"**

74053