

РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА
ДЛЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯFORMING ACCOUNTING POLICIES
FOR THE REQUIREMENT OF MANAGEMENT

УДК 657.1

Вороніна В.Л.

к.е.н., доцент кафедри
бухгалтерського обліку і аудиту
Полтавський університет економіки
і торгівлі

Зюкова М.М.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри фінансів
і банківської справи
Полтавський національний технічний
університет імені Юрія Кондратюка

У статті розкрито сутність, важливість формування на підприємстві облікової політики. Обґрунтовано необхідність переосмислення значення облікової політики в процесі управління підприємством. У зв'язку з цим вказується на необхідність змін у визначенні поняття «облікова політика» з урахуванням спрямованості облікової політики на задоволення інформаційних потреб як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів, тобто обґрунтування управлінського характеру облікової політики. Окреслено основні проблеми формування облікової політики підприємства для потреб управління.

Ключові слова: користувачі, облікова політика, підприємство, управління, управлінський облік.

В статье раскрыта сущность, важность формирования на предприятии учетной политики. Обоснована необходимость переосмысления значения учетной политики в процессе управления предприятием. В связи с этим отмечается о необходимости изменений в определении понятия «учетная политика» с учетом направленности учет-

ной политики на удовлетворение информационных потребностей как внешних, так и внутренних пользователей, то есть обоснования управленческого характера учетной политики. Определены основные проблемы формирования учетной политики предприятия для нужд управления.

Ключевые слова: пользователи, учетная политика, предприятие, управление, управленческий учет.

The article reveals the essence, the importance of forming an accounting policy at the enterprise. The necessity of rethinking the importance of accounting policy in the process of enterprise management is substantiated. In this regard, it is noted that there is a need to change the definition of the "accounting policy", taking into account the direction of the accounting policy to meet the information needs of both external and internal users, that is, justification of the managerial nature of the accounting policy. The main problems of formation of the accounting policy of the enterprise for management needs are determined.

Key words: users, accounting policy, enterprise, management, management accounting.

Постановка проблеми. Розвиток ринкових відносин в Україні, наявність підприємств різних форм власності та розширення міжнародних економічних зв'язків сприяють підвищенню вимог до якості облікової інформації, яка відображає стан господарювання та фінансові результати діяльності підприємства.

Проблеми, що виникають у процесі глобалізації економіки, зумовлюють необхідність створення якісно нової системи управління та адекватної системи обліку. Чинна система обліку не може повністю задовольнити інформаційні потреби власників, інвесторів, кредиторів, менеджерів та інших користувачів через свою обмеженість, тому актуальною стає переорієнтація обліку на потреби менеджменту підприємства.

Основним джерелом інформації для потреб управління є звітність, а внутрішнім розпорядчим документом для її формування – облікова політика. Чітко та правильно сформована облікова політика суттєво впливає на ефективність управління діяльністю підприємства, тому на кожному підприємстві з урахуванням специфіки діяльності має бути обрано той варіант обліку, що забезпечить найбільш повну реалізацію управлінських функцій.

Сьогодні все частіше спостерігається формальний підхід до формування облікової політики на підприємствах. Тому дослідження формування облікової політики є нагальними, що зумовлює актуальність теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні, організаційні та методичні аспекти формування облікової політики підприємства розглядаються в працях Р. Алборова, А. Банаєва, П. Безруких, Ф. Бутинця, Т. Войтенко, С. Голова, З. Гуцайлюка, Н. Гончарової, П. Житного, А. Кашаєва, В. Кулик, С. Левицької, Н. Малюги, М. Пушкаря, Б. Нідлза, М. Пушкаря, В. Сопка, М. Щирби та інших. Сьогодні продовжуються наукові дискусії про доцільність затвердження єдиної облікової політики та складання уніфікованої звітності для потреб управління підприємством. Думки вчених щодо цього питання часом кардинально протилежні: від повного заперечення до визнання їх необхідності. На основі аналізу публікацій українських і зарубіжних авторів, бухгалтерської нормативно-законодавчої бази можна зробити висновки, що облікова політика має вагомий вплив на побудову бухгалтерського обліку підприємства та потребує постійного дослідження.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження облікової політики як інструмента організації управлінського обліку на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. На нашу думку, одним із складників організації облікового процесу є правильно сформована облікова політика. Аналізуючи публікації на тему облікової політики та виходячи з практичного досвіду, вважаємо, що поняття облікової політики підприємства сьогодні трактується достатньо обмежено, оскільки є спрямованим на визначення принципів, правил та процедур лише фінансового обліку. Як зазначає С. Левицька, «суб'єкти господарювання оперують сьогодні різними видами обліку: аналітичним, синтетичним, оперативним, статистичним, бухгалтерським, податковим, первинним, табельним, динамічним, актуарним, соціальним, креативним, стратегічним тощо» [4, с. 218].

Визначення поняття «облікова політика» у національних та міжнародних нормативно-правових актах представлено в таблиці 1.

На нашу думку, визначення облікової політики у національних та міжнародних стандартах обмежує функції облікової політики підприємства до складання та подання фінансової звітності підприємства; не поширюється на питання організації та ведення обліку та не впливає на вагомість під час розв'язання конкретних управлінських завдань.

Вітчизняні вчені-економісти пропонують власне визначення облікової політики підприємства. Ф. Бутинець зазначає, 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)» [1, с. 10].

В. Кулик визначає облікову політику підприємства як «систему способів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що використовується підприємством для інформаційного забезпечення ухвалення економічних рішень та передбачає найбільш достовірне відображення фактів господарської діяльності» [3, с. 54].

М. Пушкар та М. Щирба стверджують, що облікова політика – це механізм управління обліком, який здійснюють на основі вибору та розроблення суб'єктом господарювання способів (варіантів), правил і процедур щодо організації та методики ведення обліку, складання і подання звітності виходячи із загальноприйнятих принципів та із специфіки діяльності підприємства для отримання повної, об'єктивної, достовірної і неупередженої інформації з метою ухвалення зацікавленими особами обґрунтованих управлінських рішень [15, с. 132].

Таблиця 1

Визначення поняття «облікова політика» у нормативно-правових актах

Нормативно-правовий акт	Визначення
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [7]	Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [8]	Облікова політика є елементом системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві
Закон Республіки Армєнії «Про бухгалтерський облік» [9]	Облікова політика – сукупність принципів, основ, способів, правил, форм і процедур, застосовуваних із метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності
Закон Республіки Молдова «Про бухгалтерський облік» [10]	Облікова політика – сукупність основних принципів, якісних характеристик, правил, методів і способів, затверджених керівництвом суб'єкта для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансових звітів.
Закон Республіки Білорусь «Про бухгалтерський облік та звітність» [11]	Облікова політика – сукупність способів і методів ведення бухгалтерського обліку, які використовуються підприємством
Закон Республіки Казахстан «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» [12]	Облікова політика – конкретні принципи, основи, положення, правила і практики, які прийняті до застосування індивідуальним підприємцем або організацією для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності відповідно до вимог законодавства Республіки Казахстан про бухгалтерський облік та фінансову звітність, міжнародними або національними стандартами, міжнародним стандартом для малого та середнього бізнесу та типовим планом рахунків бухгалтерського обліку, виходячи з потреб і особливостей діяльності
Положення про бухгалтерський облік «Облікова політика організації» (ПБО 1/2008) Російської Федерації [13]	Під обліковою політикою організації розуміється прийнята нею сукупність способів ведення бухгалтерського обліку: первинного спостереження, вартісної оцінки, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [14]	Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності

Т. Войтенко визначає облікову політику як обрану підприємством з урахуванням установлених норм та особливостей, методологію бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей та завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління [2, с. 15].

Таким чином, на основі проведеного дослідження ми можемо стверджувати, що облікова політика, будь-то внутрішній документ чи сукупність інструментів та методів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, або комплекс взаємопов'язаних стандартів діючого законодавства, виступала і в майбутньому буде виконувати роль основи, базису організації ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, проте в умовах глобалізації та гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, облікова політика є ще й початковою ланкою у процесі створення уніфікованої системи обліку й формування єдиної облікової політики відповідно до вимог міжнародних стандартів.

Професор М. Пушкар вважає, що «основне призначення облікової політики полягає в:

1) упорядкуванні облікового процесу та лібералізації системи обліку на підприємстві;

2) формуванні методики обліку майна, капіталу і зобов'язань, фактів господарської діяльності та результатів діяльності підприємства на основі загальноприйнятих принципів та правил;

3) забезпеченні повною, достовірною та неупередженою інформацією менеджменту з метою здійснення ефективного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та визначення стратегії подальшого його розвитку в майбутньому;

4) забезпеченні формування та своєчасного надання інформації різним користувачам, яка міститься у фінансовій звітності;

5) роз'ясненні користувачам внутрішньої і зовнішньої звітності конкретних правил та процедур ведення обліку та складання звітності;

6) наданні обліку плановірності та послідовності;

7) підвищенні ефективності ведення обліку на підприємстві» [15, с. 30–31].

Сьогодні формування облікової політики на підприємствах України має низку проблем. Ці проблеми виникають уже на самому початку роботи над обліковою політикою, а саме під час визначення пріоритетних напрямів побудови бухгалтерського обліку на підприємстві.

О. Левченко у своїй праці стверджує, що формування та дотримання прийнятої на підприємстві облікової політики є однією з важливих умов отримання достовірної інформації для відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Однак під час її формування на підприємствах

виникає низка суттєвих проблем, які потребують усунення [5, с. 26]:

– більшість підприємств визначили свою облікову політику ще на початку реформування бухгалтерського обліку, тобто одночасно з набранням чинності Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Після цього до наказів не вносилися жодні зміни, незважаючи на затвердження нових П (С) БО та внесення змін і доповнень до чинних;

– зміст більшості наказів про облікову політику не структурований. Деякі питання формування обліку окремих об'єктів наводяться не в повному обсязі або зовсім не висвітлені;

– досить часто методи обліку обираються виходячи не з економічної обґрунтованості, інформаційних потреб та стратегії підприємства, а керуючись простотою застосування.

Необхідно вказати на те, що в економічній літературі виділяють декілька видів облікової політики: облікова політика для цілей фінансового обліку; облікова політика для цілей оподаткування та облікова політика для цілей управлінського обліку [6, с. 49; 16, с. 24]. Уважаємо, що оскільки бухгалтерський облік є інформаційною базою для різних видів обліку, то облікова політика повинна бути єдиною для облікового процесу підприємства та враховувати вимоги різних користувачів облікової інформації. Облікова політика сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативного реагувати на зміни, що відбуваються у процесі діяльності підприємства.

На нашу думку, існує значна залежність управлінських рішень від якості бухгалтерської інформації. Формування облікової політики для потреб управління підприємством містить взаємозв'язок конкретних принципів, методів, правил і способів, що застосовуються підприємством для підготовки та подання фінансової звітності, істотно впливають на оцінку і ухвалення рішень зацікавленими користувачами. Тому основною метою під час розроблення та впровадження на підприємстві облікової політики має стати формування повної, достовірної та неупередженої інформації для потреб управління.

На нашу думку, основними проблемами формування облікової політики підприємства для потреб управління є:

– ігнорування змін нормативної документації та невідображення їх у Положенні про облікову політику;

– формальність під час складання Положення про облікову політику, необґрунтованість елементів і дублювання окремих пунктів нормативних документів;

– відсутність структуризації Положення про облікову політику, неповне висвітлення питань формування обліку окремих об'єктів;

– не розробляється облікова політика за видами обліку;

– відсутність розроблення облікової політики щодо формування внутрішньої (управлінської) звітності.

Тому облікова політика для цілей управлінського обліку повинна передбачати варіант обліку витрат; систему обліку витрат; метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; порядок формування та перелік цін; перелік центрів витрат та центрів відповідальності; перелік об'єктів витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції; перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат; базу розподілу загальновиробничих витрат; варіант зведеного обліку витрат виробництва; оцінку готової продукції; оцінку залишків незавершеного виробництва; метод обліку доходів; робочий план рахунків витрат, доходів і фінансових результатів; перелік планів і бюджетів; перелік реєстрів управлінського обліку; склад та форми внутрішньої звітності, періодичність їх заповнення і подання відповідальними особами тощо.

Застосування в практичній діяльності вищеперерахованих об'єктів та їх елементів облікової політики в системі управлінського обліку дасть можливість здійснювати обґрунтовану оцінку діяльності центрів відповідальності та їх вклад у загальні результати роботи підприємства.

Висновки з проведеного дослідження. Наведені проблеми та пропозиції необхідно врахувати під час розроблення заходів оптимізації облікової політики підприємств, а усунення цих проблем під час формування облікової політики на підприємстві сприятиме обґрунтованості статей бухгалтерського обліку з метою прийняття раціональних управлінських рішень користувачами фінансової звітності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Ф., Бардаш С., Малюга Н., Петренко І. Контроль і ревізія. Житомир: ЖІТІ, 2000. 512 с.
2. Войтенко Т. Облікова політика. Податки і бухгалтерський облік. 2010. № 1. С. 16–22.

3. Кулик В. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.

4. Левицька С. Облікова політика підприємства в контексті економічних реформ. Вісник Львівської комерційної академії. 2014. № 35. С. 218–222.

5. Левченко О. Проблеми формування облікової політики в сільськогосподарських підприємствах України. Облік і фінанси АПК. 2010. № 4. С. 57–60.

6. Лень В., Гливенко В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2004. 576 с.

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020.

8. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» від 27.06.2013 р. № 635. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876&cat_id=293536.

9. О бухгалтерском учете: Закон Республики Армения от 26.12.2002 г. URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1344&lang=rus>.

10. О бухгалтерском учете: Закон Республики Молдова от 27.04.2007 № 113. URL: <http://www.buhgalteria.ru/modules/helppbu/?id=28>.

11. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь от 18.10.1994 г. № 3321-XII. URL: <http://pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=V19403321&p2={NRPA}>.

12. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности: Закон Республики Казахстан от 28.02.2007 г. № 234-III. URL: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30092011.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). URL: <http://www.buhgalteria.m/modules/helppbu/?id=28>.

14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

15. Пушкар М., Щирба М. Теорія і практика формування облікової політики : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2010. 260 с.

16. Рыбакова О. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование. Москва: Финансы и статистика, 2005. 464 с.