

# УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ: СПОРНОСТЬ ИСХОДНОЙ КОНЦЕПЦИИ

## ACCOUNTING POLICY OF ENTERPRISE: DIVISIVENESS OF THE ORIGINAL CONCEPT



**Борис ВАЛУЕВ,**  
доктор экономических наук,  
Одесский институт финансов  
Украинского государственного  
университета финансов  
и международной торговли

**Borys VALUYEV,**  
PhD Economics,  
Odessa Institute of Finance  
of the Ukrainian State University  
of Finance and International Trade



**Елена ДРОЗДОВА,**  
Одесский институт финансов  
Украинского государственного  
университета финансов  
и международной торговли

**Olena DROZDOVA,**  
Odessa Institute of Finance  
of the Ukrainian State University  
of Finance and International Trade

Проблема в ее общем значении заключается в том, что за учетную политику выдается набор тривиальных положений, касающихся в лучшем случае методики учета определенных сторон деятельности предприятия, в отношении которых существует несколько возможных решений, и поэтому предприятие вправе избрать наиболее предпочтительный для него вариант.

В обычных случаях – это ничего полезного не дающие декларации о давно известных общих правилах, содержащихся в разного рода нормативных документах, без которых можно совершенно спокойно обойтись. Это, в частности, порядок составления и перечень входящих в них вопросов по поводу учетной политики предприятия, которая в этом «основополагающем документе» не только не обнаруживается, но даже не предполагается.

Это требует определенных усилий и средств, но самое удивительное – создает иллюзию творчества там, где его и в помине нет.

Вместе с тем «политика» по своей сути не связана с общей программой развития системы управления, хотя учет в целом и бухгалтерский в том числе, как планирование, контроль и регулирование, имеют в поле влияния общую для всех них совокупность хозяйственных процессов и находятся в общей системной связи и взаимозависимости.

Но бухгалтерская служба в свое время была организационно отделена от планирования в общем информационном процессе по политическим соображениям административно-командной системы управления бывшего Советского Союза. В связи с этим она не стала органичной составляющей целостной системы управления предприятием, что привело к ее серьезным утраченным возможностям.

Последовала обратная реакция на замкнутость службы бухгалтерского учета, в известной мере ею стали игнорироваться информационные интересы целостной системы. Появилась «своя» собственная учетная политика.

В мировом значении ее искусственное культивирование привело к образованию своего рода замкнутого круга, когда какая-то часть системы вступает в определенные, пусть не антагонистические, но противоречия с самой системой.

Начало этого столетия характеризуется активизацией научных исследований в области учетной политики. Появились работы И.Белоусовой, Ф.Бутинца, Н.Макарова, Ю.Чацкиса, в которых исследованы важные вопросы этики нового учетного направления [1-5]. Заметное место в формировании учетной политики заняла кандидатская диссертация В.Барановской [1].

Но в последние годы научный интерес к вопросам учетной политики заметно ослаб. Стало меньше публикаций по этой проблематике в связи с тем, что она постепенно перешла в рутинную область, когда часто стали повторяться одни и те же уже изрядно надоевшие положения, такие, как ее экономическая сущность, назначение и составляющие, документальное оформление и порядок внесения в него изменений. Тем более что в управленческую проблематику она так и не вошла.

Этим и определяется цель статьи, заключающаяся в том, чтобы подчинить учетную политику, а скорее учет в целом, интересам всей системы управления. Ведь ни он сам, ни его политика, если рассматривать их в «чистом виде», вне связи с ее целью и задачами, никакой ценности не представляют и, естественно, никакой политики не делают.

*Рассматриваются основные положения учетной политики предприятия, не имеющие в действительности политической направленности. Определены ее реальные направления, составляющие ее проблемный характер.*

*The main principles of accounting policy of enterprise without political orientation are reviewed. It is determined its real directions, consisting its problematic nature.*

### К ИСТОРИИ ВОЗНИКНОВЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Так уже сложилось, что функция бухгалтерского учета занимает основное место в системе информационного обеспечения предприятия. Функция планирования выделилась из единой бухгалтерской службы очень давно в связи с созданием в бывшем Советском Союзе иерархической системы планирования. Последняя на вертикальном и горизонтальном уровнях управления охватывала все слезы единого народнохозяйственного комплекса страны. Именно поэтому на предприятиях были созданы планово-экономические отделы, а в последующем – отделы труда и заработной платы, финансовый отдел и другие функциональные структуры. Таким образом, управление предприятием как единым хозяйственным комплексом, ограниченно объединяющим собственно процессы, ресурсы, расходы и результаты, было рассредоточено в нескольких отделах, организованных по функциональному признаку [6, с. 155].

Как показала практика, теоретическое обоснование функционального подхода оказалось для предприятия ошибочным, подчиненным интересам административно-командного управления. Его ключевым стало положение, что *одним из наиболее важных принципов научно обоснованного построения аппарата управления является первичность функции и вторичность органа управления* [7, с. 111-112].

Но возможные ошибки и последствия функционального принципа разделения труда в управлении еще в 1975 году предвидели болгарские экономисты, полагая, что он таит в себе две взаимосвязанные опасности. Первая – это все большее отдаление организационной структуры от целей, ради достижения которых она создана. В этих условиях ослабляется связь целей с подразделениями, непосредственно

ведущими хозяйственной деятельностью и реализующими цели объекта управления. Более того, отдельные звенья системы управления становятся все более обособленными и даже могут приобретать самостоятельное значение. Это может привести к тому, что возникающие в функциональной структуре задачи решаются без жесткой ориентации на цели управления. Появляется серьезная угроза «управления ради управления», работа над структурами ради структур, над методами ради методов, над АСУ ради АСУ.

Вторая угроза – это обратное влияние структур, методов, информации на формирование целей управления. При нормальной процедуре они определяются исходя из анализа проблем объекта управления, потом исходя из целей решаются вопросы выбора функций, структур, методов управления. Но при отдаленности структур от целей, при ослаблении связи с ними других звеньев механизма управления может возникнуть ситуация, когда не цели определяют структуру, а напротив, сама структура, состав функций кадров и т.д. начинают все больше влиять на выбор целей и на их интерпретацию.

Возникает угроза не только самостоятельной жизни отдельных звеньев управления («управления ради управления»), но и не меньшая опасность подчинения целей управления интересам системы управления, которая идентифицируется как угроза «игнорирования объекта управления» [8, с. 179-180].

Естественно, что бухгалтерский персонал не мог не реагировать отрицательно на изменения, происходящие в связи с повышением роли планирования и создания на предприятиях планово-экономических служб. Привычки, которые укоренились в связи с его монопольным положением, понимание собственной значимости в управлении процессом хозяйственной деятельности – все эти и многие другие, сопряженные с ними обстоятельства, определили «кастовость» бухгалтерской профессии, вполне ощутимую информационную закрытость бухгалтерии для планового и других отделов, организованных «в пику» бухгалтерии, усиливающих реальное проявление угроз функционального разделения труда.

Противостояние консервативных сил бухгалтерии созданию системы оперативного учета проявилось еще на ранней стадии его зарождения в начале 20-х годов прошлого столетия в различного рода высказываниях: подкуп под устои бухгалтерского учета; суррогат бухгалтерского учета как неизбежное зло; оперативный учет должен не только дублировать, но и разрушать бухгалтерский учет; создание оперативного учета в корне нарушает работу по преодолению недостатков бухгалтерского учета [9, с. 41].

Эти соображения престижного характера определили отношение к оперативному учету представителей традиционной бухгалтерии. Их противодействие оказалось настолько велико, что оперативный учет еще долгое время не проникал в сферу экономических показателей, а постепенно оттеснялся в область регулирования производственных, технических процессов, стал все чаще называться оперативно-техническим учетом. И наконец, он превратился в достояние диспетчерских служб, где весьма плодотворно использовался, развивался, обогащался специалистами по организации производственного планирования [10, с. 9].

#### УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА В ЕЕ СЕГОДНЯШНЕМ ПОНИМАНИИ

«Кастовость» бухгалтерской профессии сохранилась по сути на всем протяжении существования административно-командной системы управления бывшего Советского Союза. Ответом системы бухгалтерского учета на акцию, проведенную в период выведения из ее состава функции планирования, стала учетная политика. Она появилась практически из ничего в то время, когда никто не мог себе представить, а тем более задекларировать «плановую политику», «контрольную политику», «аналитическую политику» и еще какую-то иную политику, определяющую правила поведения других функций управления.

Учетная политика являлась исключением, которое было сделано из общего ряда политик только для этой функции управления. В чем она состоит, что отличает ее от иных незадекларированных политик в области управления экономикой предприятий?

Ответ на вопрос дается в диссертации Т.В.Барановской, в которой творчески обобщены результаты многих (преимущественно российских) авторов. В первом разделе политика рассматривается в нескольких смыслах:

□ в политологическом смысле она употребляется в значении характера человеческого образа жизни, взаимодействия разных социальных групп, классов, прослоек общества, как активная форма деятельности социальных субъектов в области бухгалтерского учета с целью реализации собственных интересов;

□ в рамках философии учета она представляет собой отдельные теории, концепции, гипотезы и другие теоретические конструкции, составляющие методы единого познавательного процесса, с помощью которого раскрывается содержание ее как комплексного, многогранного и многомерного явления бухгалтерского учета;

□ в экономическом смысле благодаря выбору определенных методических приемов можно влиять на величину многих экономических показателей деятельности предприятия: себестоимости, прибыли, рентабельности и др. [1, с. 27-35].

С таким же успехом можно провозгласить, что ее можно рассматривать, например, в психологическом, правовом и некоторых других аспектах. От этого ровным счетом ничего по существу не изменится, разве что вопрос окажется сложнее, запутаннее, «научнее».

Ближе к истине находится высказывание профессора Я.В.Соколова: «Учетная политика – это способ, который позволяет администрации предприятия легально манипулировать финансовыми результатами» [11, с. 397].

Видимо, можно согласиться с тем, что в ее появлении преобладал экономический смысл, хотя и функция планирования преследовала ту же цель еще на стадии проектирования перспективных параметров деятельности, т.е. раньше, чем определяются фактические результаты и возникает необходимость манипулирования.

Однако она не породила ни вслед за учетом, ни после него «плановую политику», в общем, обошлась без нее. Учетная политика – это, скорее всего, вызов функции учета общей системе управления, какое-то, может быть, неосознанное желание подняться над другими функциями, «посмотреть на них сверху», показать собственную значимость, свое превосходство в общем управленческом процессе.

Так или иначе, но она возникла и сформировалась как бухгалтерская категория вне целостного циклического процесса управления, так и не вписавшись в его системную логику и после появления учетной политики. Учетная политика органически не связана с планированием. Это особенно четко проявляется в формировании производственных расходов и себестоимости продукции. Если в фактическую производственную себестоимость согласно с правилом стандарта 16 не включаются сверхнормативные прямые и нераспределенные непрямые расходы, которые списываются на себестоимость реализации, а в полную себестоимость не попадают административные и сбытовые расходы, то плановая себестоимость все эти расходы в свой состав включает.

Отсюда рассогласованными с функцией учета оказались контроль, анализ и регулирование, ориентированные на выявление отклонений от плановых параметров.

В этом проявляется, на наш взгляд, самый серьезный недостаток учетной политики – ее несвязанность с общим управленческим процессом. Учетная политика ради учетной политики – угроза, которую давно видели специалисты в функциональном разделении управленческого труда.

Но ведь сам по себе, в своем «чистом виде» учет мало кому нужен, может быть, вообще никому не нужен. Его смысл – во взаимодействии с планированием, контролем, регулированием. Учет для собственного развития, но во имя развития всей системы управления – именно в этом видится нам его предназначение.

Другой весьма существенный недостаток учетной политики заключается в искусственном преувеличении ее значения в общем учетном процессе предприятия.

Думается, что не имеет практического значения, на скольких уровнях государства формируется учетная политика:

□ на уровне государственных органов развития системы учета (Верховная Рада, Кабинет Министров, Министерство финансов);

□ на уровне предприятия;  
или же целесообразно иметь:

□ межгосударственную (региональную) учетную политику;

□ государственную учетную политику;

□ учетную политику предприятия.

Весь вопрос состоит в том, какое назначение имеет каждый уровень рассмотрения, что в нее вкладывается в каждом конкретном случае.

Если это набор нормативных регламентаций на уровне государственных органов управления, то они обязательны для всех предприятий на этом нижнем уровне, и все оговорки относительно самостоятельности предприятий так или иначе предполагают определенную степень обязательности соблюдения регламентов. Говорить в таком раскладе о политике можно с большой натяжкой, иногда лучше вообще ее не трогать.

Не имеет практического значения, как называть элементы учетной политики: объектом, элементом, положением. Также не суть важно в данном случае, каким должен быть состав ее элементов.

Вряд ли имеет смысл делить учетную политику на организационную, методическую и техническую составляющие. Не имеет смысла разделять в контексте учетной политики методы на методика и методологию.

Уже само название второго раздела диссертации Т.Барановской «Учетная политика как инструмент организации бухгалтерского учета на предприятии» говорит о том, что в сущности никаких действительно политических, судьбоносных положений она не содержит. Сделанный ею обзор дефиниций учетной политики дает основание утверждать, что в общем-то имеется ввиду методика ведения учета. Из восьми разновидностей этого понятия в пяти – это методика или просто ведения учета, или с целью составления и представления финансовой отчетности [1, с. 33-34].

Но способы ведения бухгалтерского учета составляют в своей сумме его метод, сформировавшийся на протяжении многих столетий, и никакой политики в себе он не содержит. Нельзя рассматривать в одном ряду политики маркетинговую, финансовую, инвестиционную, ценовую и учетную, как это делает Т.Барановская [1, с. 39]. Принципиальная ошибка заключается в том, что названные ею сферы деятельности, в которых действительно проводилась в жизнь связанная с их спецификой политика поведения, отождествляются с учетной политикой.

Вызывают недоумение попытки возвести в ранг политики такие сугубо канцелярские процедуры, не имеющие к ней совершенно никакого отношения, как: наличие первичных документов, их составление, хранение, передача; закрепление прав, обязанностей и ответственности главного бухгалтера согласно существующему положению; пункты о том, что состав бухгалтерии определен штатным расписанием, обязанности каждого сотрудника закрепляются должностными инструкциями, а бухгалтерский учет ведется на основе плана счетов активов, капитала и обязательств с применением единой формы документов и регистров.

В определенной степени эти вопросы входят в организацию бухгалтерского учета, но они существовали и в те далекие времена, когда об учетной политике не было ни малейшего представления.

Третьим очень существенным недостатком проводимой по всем приказам, положениям и другим регламентам учетной политики является создание иллюзии о существовании на предприятии программы воплощения в практику реальных мер, которые действительно представляют для бухгалтерского персонала предмет забот, более того, решения по ним могут быть альтернативными.

Проблемный характер вопросов, как бы их не рассматривали – в узком или широком значении – представляется определяющим фактором, дающим ответ на вопрос о том, политика это или просто решение рутинных задач ведения бухгалтерского учета.

О какой политике можно говорить, если ее предмет составляет ограниченный круг вопросов, в отношении которых существуют законодательно установленные правила, хотя и предусматривающие возможность какого-то ограниченного выбора?

Это – явное недоразумение, полагает И.Рузмайкина. Политика, если она действительно политика, может быть ею только тогда, когда она охватывает все актуальные для предприятия проблемные вопросы, в том числе вопросы учета, но в связке с другими функциями управления. Она или существует, или ее нет.

Ошибочно утверждение, что политика должна формироваться предприятием для составления и представления финансовой отчетности. Никак не уменьшая значение этого этапа в циклическом учетном процессе, указывает она, он имеет завершающее значение, и акцент на отчетности, т.е. подчинение всей политики только этой одной цели, нужно считать недоразумением или недомыслием общей цели и основных задач бухгалтерского учета [12, с. 22-29].

Исходя из высказанных соображений, попытаемся обосновать и выделить наиболее общие концептуальные положения формирования учетной политики большого торгового комплекса, которая отражала бы не правила ведения бухгалтерского учета, а объединенные усилия системы управления для достижения конечной цели.

Строго говоря, имеется ввиду выработка общей программы «поведения» системы управления, поскольку происходящее на предприятии процессы находятся под воздействием всех функций управления – планирования, учета, контроля, анализа, регулирования. Тем не менее, согласимся с И.Рузмайкиной, что термин «учетная политика» хотя и требует изменения названия исходя из необходимости ее управленческой переориентации, но его все же следует сохранить как прочно утвердившийся в научной сфере и десятилетней практике [12, с. 41].

#### УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА В ОБЩЕЙ СТРАТЕГИИ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ – НЕКОТОРЫЕ ОБЩИЕ НАПРАВЛЕНИЯ

Шесть концептуальных направлений могут рассматриваться как такие, которые в той или иной степени представляются актуальными с точки зрения развития хозяйственного учёта, поскольку содержат действительно проблемные задачи и различные варианты их решения как в интересах развития всей системы управления, так и построения учёта в организационном и информационном отношении [13, с. 52-62].

**Первое направление** предполагает разработку программы, которая связана с выбором организационных структур на основных уровнях компетенции – собственника, определяющего состав, полномочия, ответственность органов стратегического управления (общее собрание, наблюдательный совет, ревизионная комиссия), находящиеся на этом уровне функциональные и программно-целевые структуры, органов тактического управления (правление / совет директоров), органов оперативного управления – подразделений, где непосредственно происходят хозяйственные процессы основных сфер деятельности.

В организационном смысле нужно определиться относительно предпочтительности централизации/децентрализации функций планирования, учёта, контроля и регулирования, целесообразного сочетания этих форм, делегирования полномочий в структуре этого уровня, так как от этого зависит выбор предпочтительных альтернатив: во-первых, функционального подхода к формированию организационной структуры управления, дивизионального, процессно-функционального, проектного (матричного); во-вторых, подхода к интеграции функций в структурах; в-третьих, определения различных вариантов построения информационных моделей – плановых, бухгалтерских и т.п.

Каждый из вариантов определяет необходимость целесообразного комбинирования функций управления, в том числе централизацию или децентрализацию планирования и учёта, без которых задача создания систем циклического управления практически немыслима.

Вариантами организации персонала разной функциональной специализации могут быть:

1. Широкая децентрализация функций и персонала на уровень организационных структур, в которых непосредственно происходят хозяйственные процессы, с сохранением общего руководства в функциональных структурах уровня компетенции правления (совета директоров).
2. Частичная децентрализация функций.
3. Организация проектных структур.

**Второе направление** связано с выбором моделей хозяйственного механизма, посредством которого осуществляется воздействие системы управления на трудовые коллективы подразделений предприятия, а через них – на материально-вещественные факторы производства, расходы, доходы и финансовые результаты деятельности.

Различного рода попытки прошлых лет и предложения отдельных современных авторов использовать в управлении цехами и службами механизм товарно-денежных отношений, в частности показатели реализации, дохода, прибыли, ставят перед предприятиями необходимость выбора приоритетного варианта на основе теоретического и экспериментального анализа предлагаемых решений:

1. Использование товарно-денежного механизма в производственных подразделениях как с предметно-замкнутым, так и с технологическим циклом производства с применением при этом условно-расчетных цен.

2. Создание на предприятии хозяйственных стратегических подразделений, самостоятельно выходящих на рынки продукции, материалов, энергоресурсов, услуг и в связи с этим самостоятельно определяющих цены на продукцию, ресурсы и услуги.

3. Распространение «товарного» механизма не только на службы, ведущие хозяйственную деятельность в отдельных сферах предприятия, но и выполняющие исключительно технологические управленческие и другие «нетоварные» процессы и «продающие» свои услуги производственным цехам.

4. Использование условных трансфертных цен в рамках корпораций.

5. Построение внутреннего механизма управления с использованием реальных экономических отношений и показателей, находящихся исключительно в поле влияния подразделений.

Нужно иметь в виду, что «товарные» варианты отношений между производственными подразделениями, передающими результаты своего труда на последующие технологические переделы по условно-расчетным или даже трансфертным ценам, никаких действительно товарно-денежных отношений не отражают, ибо их просто нет, это все придуманные мифы, не оправдавшие себя в прошлом.

В то же время пропагандируется ничем не оправданная необходимость разрабатывать условные цены на внутренне передаваемую продукцию и услуги, калькулировать по каждому технологическому переделу детали, узлы, услуги, используя полуфабрикатный вариант калькулирования себестоимости и в планировании, и в учёте. Даже в условиях компьютерной технологии обработки информации это дело совсем не безобидное.

Представляются абсурдными ситуации, когда работы управленческих служб по планированию, маркетингу, расчетам с поставщиками идентифицируются как бизнес-единицы, ставятся в один ряд с разработкой нового продукта, материально-техническим снабжением и др. и «продаются» на предприятии внутренним потребителям в значении товара [14, с. 128-130].

**Третье направление** составляет проблему, возникшую в связи с принципиально новым подходом, который предусматривает объединение в значении логистических расходов на снабжение, производство и сбыт. Исходя из этого могут быть рассмотрены в значении возможных вариантов следующие предлагаемые для ведения аналитического учёта группировки:

1. Содержащиеся в стандарте 9, в плане счетов и инструкции по его применению бухгалтерские группировки.

2. Объединение в одну группу расходов на закупку, хранение и передачу в производство материалов, предназначенных для изготовления продукции и других видов деятельности.

3. Выделение материальных затрат, связанных с деятельностью предприятия в основных идентифицированных его сферах.

4. Выделение расходов на снабжение, производство, сбыт, информатизацию, детализация их внутри каждой группы по отдельным целевым направлениям.

В расходах на снабжение предлагается выделить отдельные их подгруппы: на управление заказами, управление закупками, управление запасами, внешнеэкономическую транспортировку, организацию

складской деятельности, технологический процесс хранения и внутреннего перемещения.

Производственные логистические затраты связаны, по мнению отдельных авторов, с минимизацией подготовительного цикла производства, управлением логистизацией производственных технологических процессов и технологических запасов производства, управлением заказами на производстве, управлением методами учёта затрат и калькулирования себестоимости, организацией в цехах складского хозяйства, внутрипроизводственным перемещением материалов, поддержкой стандартов качества.

5. Планирование, учет и контроль укрупненных групп логистических затрат. Внутри снабженческих выделяются, например, затраты на управление закупками, заказами, запасами, транспортирование [15, с. 91-95].

**Четвертое направление** имеет целью определить приоритетный подход в организации управленческого учёта. Варианты, заслуживающие серьезной теоретической проработки, представляются такими:

1. Управленческий учёт объединяет функции планирования, учёта, контроля, регулирования на одном участке экономики – в сфере производства. Его ведение возлагается на бухгалтерию предприятия.

2. Он может вестись в производственном отделе, как это делалось на ранней стадии его возникновения в США. В этом случае существенно усиливается связь организации и технологии производства с процессом управления формированием затрат на изготовление продукции.

3. Обычные системы хозяйственного учёта, планирования и контроля на эту «инородную» систему практически не реагируют.

4. Управленческий учёт распространяется на все участки экономики предприятия. Составляющие управленческий цикл функции сосредоточиваются в организационных структурах, где непосредственно происходят процессы финансовых и капитальных инвестиций, текущего финансового, материально-технического, энергетического, технического, инновационного обеспечения, производства продукции, сбыта.

В этом варианте доминирует процессно-функциональный подход в управлении, учёт в основном децентрализован и в принципе становится единым – управленческим – без его деления на финансовый и управленческий.

Эти направления не исчерпывают решений, составляющих политику в области хозяйственного учёта. Они – только часть общей программы стратегического развития системы управления и практически в одинаковой степени определяют политику предприятия в области планирования, учёта, контроля и регулирования.

**Пятое направление** сдержит следующие варианты распределения непрямых расходов в процессе калькулирования себестоимости продукции:

□ общепроизводственные расчеты распределяются по видам продукции в соответствии с прямой заработной платой;

□ они распределяются по сложной базе, объединяющей прямую заработную плату и нормативную величину расходов;

□ расходы распределяются по правилам стандарта 16;

□ расходы списываются на себестоимость реализации;

□ расходы списываются на финансовые результаты;

□ калькулируется продукция по полным затратам;

□ продукция калькулируется только по прямым затратам.

Наконец, **шестое направление** связано с необходимостью выделить и отразить в бухгалтерских и плановых моделях расходы, которые возникают в основных сферах деятельности в результате использования всех видов ресурсов. Возможные варианты:

□ разгрузить группу административных от несвойственных им расходов;

□ разработать информационные модели доходов этих сфер;

□ использовать в учете счета-экраны для сосредоточения в синтетическом и аналитическом учете расходов и источников финансирования отдельных целевых направлений с последующим их списанием на счета-потребители информации.

Все другие вопросы, рассматриваемые как составляющие учетной политики, но не имеющие для предприятия проблемного значения,

должны решаться в рамках его обычной деятельности либо согласно стандартам бухгалтерского учета и соответствующим инструкциям, либо самостоятельно, исходя из особенностей предприятия и здравого смысла. *К политике относиться они не должны.*

#### УЧЁТНАЯ ПОЛИТИКА ДИВЕРСИФИЦИРОВАННОГО ТОРГОВОГО КОМПЛЕКСА – ОТДЕЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ

Рассмотрим некоторые особенности формирования учетной политики в большом торговом комплексе с глубоким уровнем диверсификации деятельности:

Большой диверсифицированный торговый комплекс представляет собой систему корпоративного типа, в которой организационно обособлены отдельные, специфические виды деятельности, требующие скоординированных усилий в области управления.

Организационными формами входящих в комплекс структур могут быть: предприятия, имеющие статус юридических лиц, дочерние предприятия и филиалы, созданные исходя из отраслевой структуры, глубины диверсификации деятельности, необходимости решения специфических, четко выраженных функциональных задач.

2. Учетная политика диверсифицированного торгового комплекса должна представлять собой систему стратегических решений, охватывающую деятельность целостной системы управления. Нелогично вырабатывать для отдельных составляющих несколько политик – плановую, учетную, контрольную, аналитическую, решений, носящих действительно политический характер. В отношении отдельно взятых функций управления должны существовать правила, методика, инструкции, положения, в соответствии с которыми они должны выполняться.

3. Как правило, корпорации – многоотраслевые системы, и крупный торговый комплекс исключения не составляет. Направлениями его деятельности могут быть, например, розничная торговля одеждой, обувью, смешанными товарами, парфюмерией, торговля товарами, принятыми на комиссию и т.д.

В таких многопрофильных комплексах могут и, скорее всего, вырабатываются своего рода товарные, торговые политики, отражающие специфику деятельности каждого отдельно взятого направления.

В торговом комплексе, например, по продаже верхней одежды может объективно существовать отдельная торговая ассортиментная политика в отношении как мужской, так и женской одежды, учитывающая различного рода специфику – пол, возраст, сезонность, моду и т.п. характеристики.

Приведем еще один пример: на предприятии, реализующем верхнюю одежду, открыт отдел комиссионной торговли. Видимо, и здесь может существовать политика для каждого отдела.

Примеров можно приводить много, из этого следует, что на торговых предприятиях с диверсификационной деятельностью необходимо вырабатывать «политику объекта управления» для каждого отдельно взятого направления, отражающего деятельность корпорации в прострстве.

Временной срез учетной (не товарной или ассортиментной) политики должен отражать совершенно другие стороны деятельности предприятия – политику в области управления процессами основных направлений.

Словом, сложность системы определяет сложность внутреннего состава и содержания мероприятий, которые должны находиться в поле интересов, а отсюда и постоянного внимания всех подсистем целостной системы управления.

Это положение вытекает из сформулированного У.Р.Эшби «закона необходимого разнообразия», согласно которому разнообразие системы управления зависит от разнообразия объекта управления [16, с. 293-302].

Закон сформулирован исходя из требований к построению организационной структуры системы управления, но его действие распространяется, на наш взгляд, и на другие подсистемы. В нашем случае, когда рассматривается задача и подход к выработке учетной политики управленческой организации, в основу ее разработки целесообразно положить иерархический принцип, когда:

□ сложность и разнообразие объекта являются исходным, определяющим началом;

□ сложность и разнообразие системы управления адекватно отражают сложность и разнообразие объекта;

□ сложность и разнообразие составляющих учетной политики адекватно отражают разнообразие проблем, которые существуют в объекте и системе управления.

#### ВЫВОДЫ

1. Наборы методических положений и различного рода регламентов ведения делопроизводства, выдающихся по нерадивости за учетную политику предприятия, ею в действительности не являются.

2. В своей совокупности они практически никак не связаны с общими задачами развития целостной системы управления предприятием, просто игнорируют ее интересы и цели. При всем значении функции учета в информационном обеспечении управленческого процесса его «политика» никак не вписывается в стратегическую программу развития системы управления.

3. Обоснованы и выделены направления, обеспечивающие наиболее важные и актуальные проблемы совершенствования учета в контексте развития целостной системы управления, определены возможные варианты их решения.

4. Рассмотрены особенности формирования учетной политики большого торгового комплекса с глубоким уровнем диверсификации. Дальнейшее исследование целесообразно вести в разработке развернутой программы стратегии развития целостной системы управления.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Барановська Т.В. Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові /Т.В. Барановська // Вісник ЖДТУ. – 2003. – №3. – С. 18-26.
2. Белоусова І.А. Організація роботи облікового апарату як елемент облікової політики /І.А. Белоусова // Вісник ЖДТУ. – 2004. - №(27). – С. 17-22.
3. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку // Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 528 с.
4. Макаров Н.Н. Договорная политика как составляющая учетной политики / Н.Н. Макаров. – М.: ИД «Финансы и кредит», 2009. – 104 с.
5. Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку / Ю.Д. Чацкіс, Е.С. Гейер, О.Л. Наумчук, І.О. Власова. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
6. Валуев Ю.Б. Процесно-функціональне управління промисловим підприємством: Монографія. / Ю.Б. Валуев. – Одеса. Інститут проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України, 2011. – 298 с.
7. Слезингер Г.Э. Совершенствование процессов управления предприятием / Г.Э. Слезингер. – М.: Экономика, 1975. – 311 с.
8. Стефанов Н., Симеонова К., Костов К., Качаунов С. Программно-целевой подход в управлении: Теория и практика. – М.: Прогресс, 1975. – 200 с.
9. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
10. Зверенчук Л. Ф., Зернов Л. С., Фитерман И. И. Система оперативного контроля рентабельности швейного производства. – М.: Лекция индустрия, 1976. – 144 с.
11. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
12. Рузмайкіна І.В. Формування довгострокової програми розвитку системи управління економічними процесами в олійно-жировій промисловості: дис. канд. екон. наук: 08.07.01 // ІПРЕД НАНУ.- Одеса, 2006. – 199 с. – С. 22-29.
13. Валуев Б.І., Рузмайкіна І.В. Проблеми посилення управлінської орієнтації питань облікової політики // Вісник національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. Частина 3. Зб. наук. праць. Випуск 4(36). – Рівне, 2006. – С. 52-62.
14. Акулов В. Б., Рудаков М.И. Теория организации: учебное пособие / В.Б. Акулов, М.Н. Рудаков // Петр. ГУ, 2002. – С. 128-130.
15. Пушкар М.С., Богач А.Г., Мельник В.Г. Логістичні системи підприємства: облік, аналіз, аудит. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 91-95.
16. Эшби У.Р. Введение в кибернетику. – М.: ИЛ, 1959. – 432с. – С. 293-302.