

Вороніна В.Л.

к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
ВНЗ Укоопспілки «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

**ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ДЛЯ
ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ
FORMING ACCOUNTING POLICIES FOR THE REQUIREMENT OF
MANAGEMENT**

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 зазначається про необхідність змін у визначенні поняття «облікова політика» з врахуванням 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 учетной 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.

Keywords: *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 обумовлюють 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.

На сьогоднішній день все частіше спостерігається формальний підхід до формування облікової політики на підприємствах. Тому, дослідження формування облікової політики є досить нагальними, що обумовлює 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 з 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, однією із складових організації облікового процесу є правильно сформована облікова політика. Але, аналізуючи публікації на тему облікової політики та виходячи з практичного досвіду, вважаємо, що поняття облікової політики підприємства на сьогоднішній день трактується достатньо обмежено, оскільки є спрямованим в основному на визначення принципів, правил та процедур лише фінансового обліку. Як зазначає С.О. 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.

Таблиця 1

Визначення поняття «облікова політика» у нормативно-правових актах

Нормативно-правовий акт	Визначення
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в	Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика,

облікових оцінках та помилки» [7]	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 Арменії «Про бухгалтерський облік» [9]	Облікова політика – сукупність принципів, основ, способів, правил, форм і процедур, застосовуваних з 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 являє собою конкретні принципи, основи, положення, правила і практику, 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 їх 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

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 при розв'язанні конкретних управлінських завдань.

Вітчизняні вчені-економісти пропонують власне визначення облікової політики підприємства. Бутинець Ф.Ф. 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.А. Кулик визначає облікову політику підприємства як «систему способів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що використовується підприємством для інформаційного забезпечення прийняття економічних рішень та передбачає найбільш достовірне відображення фактів господарської діяльності» [3, с. 54].

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

Т.В. Войтенко визначає облікову політику як обрану підприємством, з урахуванням встановлених 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 й 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.С. 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 вже на самому початку роботи над обліковою політикою, а саме при визначення пріоритетних напрямків побудови бухгалтерського обліку на підприємстві.

Левченко О.П. 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, при її формуванні на підприємствах виникає ряд 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 в переважній більшості 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 структуровано. 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 відзначити 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]. Вважаємо, 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 оперативно 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 являє собою взаємозв'язок конкретних принципів, методів, правил і способів, що застосовуються підприємством для підготовки та подання фінансової звітності, істотно впливають на оцінку і прийняття рішень зацікавленими користувачами. Тому основною метою при розробці та впровадженні 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 в Положенні про облікову політику;
- формальність при складанні 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 розробки 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 в загальні результати роботи підприємства.

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

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, И. І. Петренко.— Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.
2. Войтенко Т. В. Облікова політика / Т. В. Войтенко // Податки і бухгалтерський облік. – 2010. – № 1. – С. 16-22.
3. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія / В. А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. – 373 с.
4. Левицька С. О. Облікова політика підприємства в контексті економічних реформ / С. О. Левицька // Вісник Львівської комерційної академії. – 2014. – № 35. – С. 218-222.

5. Левченко О. П. Проблеми формування облікової політики в сільськогосподарських підприємствах України / О. П. Левченко // Облік і фінанси АПК. – 2010. – №4. – С.57-60.
6. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: [навчальний посібник] / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 576 с.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: 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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: 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. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1344&lang=rus>.
10. О бухгалтерском учете: Закон Республики Молдова от 27.04.2007 №113 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.buhgalteria.ru/modules/helppbu/?id=28>.
11. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь от 18.10.1994 г. № 3321-XII [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <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 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30092011.
13. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]. – Режим доступа:

<http://www.buhgalteria.m/modules/helpbu/?id=28>.

14. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

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

16. Рыбакова О. В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование / О. В. Рыбакова. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 464 с.