

УДК 330. 101. 541

Галина Машталяр

Halyna Mashtalyar

**ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА****THE FORMATION OF ENTERPRISE ACCOUNTING POLICY**

*Розглянуто підходи по удосконаленню облікової політики в системі управління підприємством.*

**Ключові слова:** облікова політика, бухгалтерський облік, управлінський облік, фінансова звітність.

*Approaches concerning the improvement of accounting policy in enterprise management system are considered.*

**Keywords:** accounting policy, accounting, management accounting, financial reporting.

**Постановка проблеми.** За останній час в Україні розвивається бізнес, розширюються зв'язки вітчизняних підприємств із зарубіжними країнами. Відбуваються значні зміни в нормативній і законодавчій базі, які регламентують діяльність підприємств. Зокрема, це стосується і змін в організації обліку, пов'язаних з прийняттям Податкового кодексу України, поступовим переходом на міжнародні стандарти фінансової звітності.

У господарській та обліковій практиці спостерігається невідповідність формування облікової політики потребам управління підприємством. Згідно чинного законодавства, облікова політика є інструментом фінансової звітності та обов'язковим елементом бухгалтерського обліку. Питання формування облікової політики є актуальним з точки зору забезпечення підприємства інформацією, яка впливає не тільки на ведення бухгалтерського обліку, але і на прийняття управлінських рішень. Цей вплив здійснюється через обрання певного варіанта облікової політики.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Існують різні підходи до поняття облікової політики. Потрібно зазначити, що в дослідженнях авторів Ф. Бутинця, С. Голова, М. Кужельного, В. Пархоменка, В. Сопка, І. Стеців, М. Пушкарка та інших облікова політика розглядається як сукупність правил реалізації бухгалтерського обліку, які повинні забезпечити максимальний ефект від ведення бухгалтерського обліку та забезпечити достовірність фінансової звітності. Разом з тим, недостатньо розглядаються питання удосконалення облікової політики для управлінського обліку.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження суті і змісту облікової політики, вивчення підходів до удосконалення облікової політики в системі управління підприємством.

**Викладення основного матеріалу.** Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» і ПС(Б)О 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», термін «облікова політика» визначено як сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [1, 2].

Згідно МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», облікова політика – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів [3]. Необхідно зазначити, що МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» вимагає від суб'єктів господарювання, що переходять на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, розкривати всі ключові моменти щодо принципів та методів бухгалтерського обліку у примітках до фінансової звітності.

Із наведених трактувань облікової політики видно, що вони майже ідентичні.

Існують різні підходи до визначення облікової політики.

Одні автори трактують облікову політику відповідно до положень закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (п. 5 ст. 8) [1]. Ці вчені визначили, що облікова політика – це методи відображення господарських операцій в обліку (метод списання матеріалів і ін., передбачені П(С)БО. Вона належить до об'єкта організації облікового процесу «забезпечення», а саме нормативно-правового, методичного і методологічного [4, 9].

Інші автори вважають, що до облікової політики доцільно відносити не лише методи списання матеріалів і ін., а і форму бухгалтерського обліку, графіки документообігу тощо. Тобто елементи, що належать до інших об'єктів організації [7, 8].

Деякі автори вважають, що облікова політика включає організаційну, методичну і технічну сторони організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Організаційна – охоплює організаційну структуру бухгалтерії та її місце в системі управління і взаємодію з іншими структурами. Методичний аспект – це способи оцінки майна, нарахування амортизації і ін. Технічний аспект включає робочий план рахунків, форму бухгалтерського обліку, технологію обробки інформації, способи і строки проведення інвентаризацій [5]. Інші подають ці аспекти як теорію, організацію, методику і технологію облікової політики [7, с. 56].

В Україні облікова політика формується з урахуванням двох рівнів.

На макрорівні – це політика державних органів щодо розвитку системи обліку. Облікова політика формується через урядові структури і оформляється у вигляді законів, що регулюють питання обліку, аудиту та звітності, а саме: визнання країною міжнародних бухгалтерських стандартів та впровадження їх у національну систему обліку; вирішення питань щодо рівня регламентації обліку; розробка національного плану рахунків; розробка та затвердження форм звітності; методологічне і організаційне керівництво системою обліку в країні.

На мікрорівні – це політика окремого підприємства щодо забезпечення надійної фінансової звітності. Підприємство, з урахуванням чинних законодавчих актів, формує внутрішній нормативний документ – облікову політику, в якому визначається форма організації бухгалтерського обліку, робочий план рахунків бухгалтерського обліку, форми первинних облікових документів, порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань, методи оцінки активів та зобов'язань, правила документообігу та технологія обробки облікової інформації, порядок контролю за господарськими операціями, інші рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку.

При формуванні облікової політики враховуються особливості тієї галузі, до якої відноситься підприємство. Міністерствами, відомствами, іншими галузевими структурами розроблені різні положення, рекомендації і методичні вказівки з питань бухгалтерського обліку. Тому підприємствам можна керуватися ними, але лише в частині, що не суперечить чинному законодавству.

На вибір облікової політики впливає кілька факторів:

- організаційно-правова форма господарювання;
- структура управління підприємством;
- забезпеченість сучасними засобами обробки інформації та інформаційно-методичне забезпечення.

Згідно з Листом Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. №31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику» [10], наказ повинен містити такі розділи:

- нормативи та методичні принципи бухгалтерського обліку;
- техніка бухгалтерського обліку;
- організація бухгалтерського обліку.

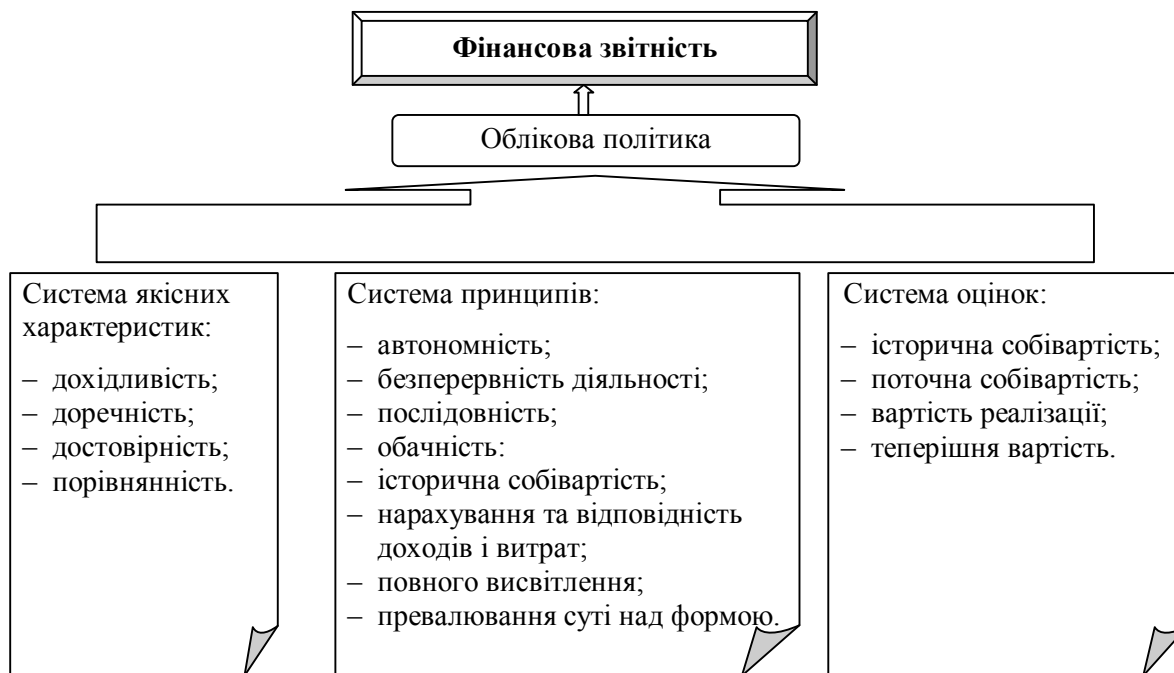
Облікова політика підприємства повинна формуватись із дотриманням якісних характеристик і принципів підготовки фінансової звітності. Тільки така фінансова звітність вважається достовірною (рис. 1).

Облікова політика підприємства розроблена із дотриманням якісних характеристик і принципів підготовки фінансової звітності повинна забезпечувати:

- повноту відображення у фінансовій звітності всіх фактів господарської діяльності;
- готовність до бухгалтерського обліку витрат і пасивів, а не можливих прибутків і активів, що не допускає створення прихованих резервів;
- відображення в бухгалтерському обліку фактів і умов господарської діяльності, виходячи не тільки з їх правової форми, але і з їх економічного значення;
- тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам за рахунками синтетичного обліку, а також показників фінансової звітності даним синтетичного і аналітичного обліку;
- раціональне ведення бухгалтерського обліку, виходячи з умов господарської діяльності і величини підприємства.

В системі бухгалтерського обліку формування облікової політики чітко регламентується нормативними документами [1, 2, 3, 10]. Разом з тим, у відповідності з основними вимогами, окремі елементи облікової політики формуються підприємством самостійно, виходячи із професійного судження. Сферою застосування професійних суджень можуть бути: строк корисного використання основних засобів, методи амортизації основних засобів, критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості, методи оцінки вибуття запасів, методи визначення величини

резерву сумнівних боргів, межа суттєвості та інше. Вибір елементів облікової політики впливає на фінансові результати та фінансовий стан підприємства.



**Рис. 1.** Загальні вимоги до формування облікової політики підприємств

Джерело: складено на основі [2].

Облікова політика впливає на інформативність фінансової звітності. Різним користувачам фінансової звітності потрібна відмінна інформація про діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень. Огляд інтересів користувачів фінансової звітності наведено в табл. 1.

Таблиця 1

### Інтереси користувачів фінансової звітності

Потреби користувачів інформації	Користувачі інформації									
	зовнішні						внутрішні			
	інвестори	дебітори, кредитори	ДП	ДКЦФР	органи статистики	банки	власники	акціонери	менеджери	керівники підрозділів
Достовірність фінансової звітності	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Оцінка фінансового стану	+	+	-	-	-	+	+	+	+	+
Платоспроможність	+	+	+	-	-	+	+	+	+	+
Інвестиційна привабливість	+	-	-	+	-	-	+	+	+	-
Оцінка ділової активності	+	+	-	-	-	-	+	+	+	+
Формування доходу, витрат	+	+	+	+	-	-	+	+	+	+
Розподіл прибутку	-	-	-	+	-	-	+	+	+	+
Управління ресурсами	-	-	-	-	-	+	+	+	+	+
Стратегія розвитку	+	-	-	-	-	+	+	+	+	+
Прогнозування показників діяльності	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+
Контроль показників діяльності	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+
Можливість банкрутства	+	+	-	+	-	+	+	+	+	+

Всі користувачі фінансової звітності поділяються на зовнішніх і внутрішніх.

До зовнішніх користувачів фінансової звітності належать інвестори, кредиторі, податкові органи, органи державної статистики, ДКЦПФР, інші. Ці користувачі фінансової звітності використовують її для створення єдиної інформаційної бази, для оцінки стабільності і ефективності роботи підприємства, його фінансового стану.

До внутрішніх користувачів фінансової звітності належать власники і керівництво підприємством. Інформація фінансової звітності використовується ними для детального фінансового аналізу з метою виявлення резервів росту прибутку, поліпшення ділової активності підприємства, розробки стратегії розвитку підприємства та інше.

Облікова політика, сформована відповідно до вимог бухгалтерського обліку, в достатньому обсязі забезпечує інформацією зовнішніх користувачів і є недостатньою для задоволення потреби внутрішніх користувачів. Це пов'язано з тим, що окремі види діяльності, або процеси на підприємстві зумовлюють окремі вимоги для формування інформації для прийняття управлінських рішень. Так, в системі бухгалтерського обліку інформація про доходи і витрати формується за елементами витрат, за видами діяльності. В управлінському обліку ці показники формуються за видами продукції, процесами, центрами відповідальності. Джерела інформації про доходи і витрати використовуються як в управлінському так і в бухгалтерському обліку

В зв'язку з тим, що облікова політика пов'язана з управлінням, такі автори, як С. Савченко, О. Пальчук, Л. Саловська вважають, що «...облікова політика є невід'ємною частиною цілісної системи управління, яка потребує усвідомлення змісту окремо взятих функцій управління та їх взаємодії. Це дасть змогу вирішити конкретні питання формування облікової політики з чіткою управлінською спрямованістю» [6, с. 173].

Управлінський облік є необхідною умовою діяльності сучасного підприємства. Завданнями системи управлінського обліку на підприємствах є:

- обґрунтування вибору стратегії розвитку підприємства;
- встановлення системи показників для оцінки ступеня досягнення стратегічних завдань;
- участь у складанні планів діяльності та бюджетів;
- встановлення процедур збору, вимірювання, обробки та передавання інформації користувачам;
- виявлення центрів відповідальності;
- розробка системи управлінської звітності.

На відміну від бухгалтерського обліку, який регламентується нормативними актами, управлінський облік ведеться за правилами, які встановлюються підприємством самостійно.

В науковій літературі майже немає напрацювань стосовно принципів, що визначають управлінську орієнтацію облікової політики. Ряд авторів визначають такі принципи, що мають вказувати на спрямованість політики стратегічного бачення проблем і шляхів їх вирішення [6, с. 180-181]:

- актуальність – передбачає визначення кола проблемних, переважно стратегічних питань;
- системність – йдеться про необхідність розгляду локальних питань в системному контексті;
- варіантність – передбачає використання різних методів для вирішення визначених проблем;
- стабільність – облікова політика охоплює стратегічні питання для підприємств, які розробляються на тривалий термін;
- ефективність – до складу програми формування облікової політики вводяться питання, від вирішення яких очікується певний результат.

Для ефективної побудови системи обліку, з метою якіснішого задоволення потреб управління, необхідно:

- визначити стратегічні цілі і мету функціонування;
- визначити організаційну структуру управлінського обліку;
- сформулювати вимоги до системи управлінської звітності;
- створити план рахунків управлінського обліку на основі управлінських вимог до звітності та організаційної структури підприємства;
- створити і використовувати в системі єдині стандарти (уніфіковані форми управлінської звітності).

Отже, облікову політику доцільно розробляти не тільки з метою впливу на систему бухгалтерського обліку, але і в напрямі пристосування її до потреб управління. В зв'язку з цим потрібно розрізняти такі завдання облікової політики:

1) в частині бухгалтерського обліку – задоволення потреб користувачів в інформації про результати діяльності підприємства;

2) в частині управлінського обліку – забезпечення управлінського персоналу економічною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

**Висновки.** В нормативних документах і літературних джерелах облікова політика трактується як методика, технологія та організація бухгалтерського обліку з метою достовірного відображення фінансового стану і результатів діяльності підприємства. Негативним є відсутність узгодженості облікової політики з управлінським обліком.

В обліковій політиці повинні знайти відображення всі питання, пов'язані з організацією комплексної системи обліку на підприємстві, які охоплюють всі види діяльності і процеси на підприємстві. Для узагальнення інформації для управлінського обліку потрібно розробити план рахунків управлінського обліку, методику накопичення управлінської інформації, форми і зміст управлінської звітності.

Подальше дослідження щодо підходів до формування облікової політики підприємства сприятимуть покращенню облікового процесу на підприємстві і підвищенню ефективності управління ним.

### Список використаної літератури

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.13 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» від 01.01.12 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929-020>.
4. Голов С. Бухгалтерський облік та фінансова звітність малих і середніх підприємств / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 3–15.
5. Гринів Б. В. Облікова політика суб'єкта господарювання / Б. В. Гринів // Торгівля, комерція, підприємництво : зб. наук. праць. – Львів : Вид-во «Коопосвіта» ЛКА, 1998. – С. 168–169.
6. Облікова політика : навч. посіб. / [В. М. Савченко, О. В. Пальчук, Л. В. Саловська та ін.]; за ред. Г. М. Давидова. – К. : Знання, 2010. – 479 с.
7. Організація бухгалтерського обліку / [за ред. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 592 с.
8. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : [монографія] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
9. Стеців І. І. Напрями аналізу ефективності облікової політики підприємства з метою визначення оптимальності її варіанту // Вісник Львівської комерційної академії. – Вип. 10. – Львів : Вид-во ЛКА, 2001. – С. 209–212. – (Серія економічна).
10. Про облікову політику : лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=58984&cat\\_id=34931](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931)

*Стаття надійшла до редакції 08.05.2013.*

### Відомості про автора

**Г. П. Машгаляр**, кандидат економічних наук, доцент, Чернівецький торговельно-економічний інститут Київського національного торговельно-економічного університету.