

УДК 657.1:658

СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ СКЛАДОВИХ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

І.В. КОЛОС

Київський національний університет технологій та дизайну

У статті визначено складові облікової політики підприємства; запропоновано методичні підходи щодо формування організаційної, методичної і технічної складових облікової політики на вітчизняних підприємствах

Облікова політика регулює порядок ведення бухгалтерського обліку на промисловому підприємстві і суттєво впливає на фінансові результати господарської діяльності. При формуванні облікової політики необхідно враховувати ринкові перетворення у веденні фінансового, управлінського та податкового обліку, а також використовувати сучасні методи аналізу, планування й управління.

Об'єкти та методи дослідження

Питанням облікової політики на підприємствах присвячені роботи авторів Ф.Ф.Бутинця, В.П.Завгороднього, Л.С. Коваль, В.Г. Швеця. В них розкрито сутність облікової політики, її складові, етапи розробки. В опублікованих працях немає однозначного підходу до виокремлення складових і визначення їх кількості, недостатньо досліджено можливості наповнення кожної складової облікової політики.

Постановка завдання

Метою даної статті є обґрунтування методичних підходів щодо формування складових облікової політики на вітчизняних підприємствах задля забезпечення потреб апарату управління у достатній та оперативній інформації для аналізу, планування й прогнозування, а також контролю і регулювання діяльності суб'єкта господарювання.

У процесі досягнення мети сформульовані такі основні завдання: вивчити відмінності структурних складових облікової політики на зарубіжних та вітчизняних підприємствах, запропонувати методичні підходи щодо формування облікової політики на вітчизняних промислових підприємствах, обґрунтувати послідовність формування облікової політики.

Результати та їх обговорення

Для організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві, а також його ведення все більшого значення набуває створення відповідного інструменту щодо регулювання методичних, методологічних, технічних, технологічних, організаційних та інших питань. В ролі такого інструменту виступає облікова політика, яка є складовою частиною фінансової звітності і повинна розроблятися самостійно кожним підприємством в Україні, зареєстрованим у встановленому законодавством порядку. Основна її мета – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, представленою відповідними методиками та обліковими процедурами, серед яких містяться альтернативні варіанти.

Облікова політика відповідно до норм Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначена як сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Серед науковців не існує єдиного підходу щодо виділення структурних складових облікової політики підприємства. В межах проведеного дослідження пропонуємо облікову політику формувати за складовими, які найчастіше виділяють як вітчизняні, так і зарубіжні науковці і практики (табл. 1): організаційну, методичну, технічну.

Таблиця 1. Порівняння визначень складових облікової політики

Складові Автор	Організаційна складова	Методична складова	Технічна складова
Ф.Ф. Бутинець [11]	Передбачає організаційну побудову облікового підрозділу, визначення його місця в управлінській і виробничій структурі підприємства, а також його взаємодії з іншими підрозділами підприємства.	Передбачає визначення способів ведення бухгалтерського обліку його об'єктів, які мають альтернативні способи відображення.	Визначення технічних засобів, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку.
Л.С. Коваль [7]	Пов'язана з визначенням організаційної структури бухгалтерії, побудовою бухгалтерії, її взаємозв'язком з іншими підрозділами підприємства.	Пов'язана з визначенням способів оцінки майна та зобов'язань, визначення виручки від реалізації, нарахування амортизації тощо.	Пов'язана з розробкою робочого плану рахунків, вибором способу побудови облікових регістрів, внутрішньої звітності, формуванням документообігу, вибором форми бухгалтерського обліку, проведенням інвентаризації.
Л.П. Хабарова [14]	Це побудова бухгалтерської служби, її місце в системі управління.	Включає такі елементи обліку, як способи оцінки майна та зобов'язань, способи нарахування амортизації, групування витрат, визначення виручки	Визначає форму ведення бухгалтерського обліку (реєстри).

Вивчення спеціальних джерел не виявило узгодженості щодо окремого виділення складових. Аналіз структурних складових облікової політики різними авторами узагальнено в табл. 2.

Частотність виділення організаційної, методичної та технічної складової при формуванні облікової політики різними авторами засвідчує:

- 86,67 % авторів схильні до обов'язкового внесення до складу облікової політики методичної частини;
- 66,67 % авторів погоджуються з присутністю в обліковій політиці організаційної складової;
- 53,3 % авторів не заперечують в складі облікової політики технічної складової.

Таблиця 2. Аналіз виокремлення складових облікової політики

Складова облікової політики	Автори														
	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Лист Міністерства Фінансів України Про облікову політику № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005р.	Бутинець Ф.Ф. [11]	Швець В.Г. [16]	Гуккаєв В.Б. [2]	Коваль Л.С.[7]	Хабарова Л.П.[14]	Загородній А.Г. Паргін Г.О. [5]	Голоскубова Н. [1]	Онишко Д. [10]	Коршикова Р. [8]	Дроздова Т. [3]	Чумакова О. [15]	Пантелійчук Л.[12]
Організаційна	-	-	-	+	+	+	+	+	+	-	-	+	+	+	+
Методична	-	-	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Технічна	-	-	+	+	+	+	+	+	-	-	+	-	-	-	+

За результатами проведеного дослідження можна стверджувати, що її зміст доцільно розкривати за такою послідовністю (рис. 1).

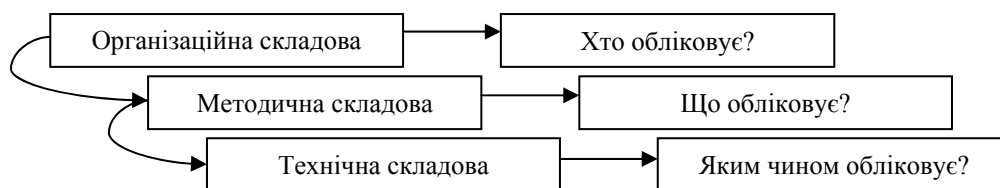


Рис. 1. Визначення змісту складових облікової політики (власна розробка)

Формування організаційної складової передуює формуванню методичної та технічної складових і включає об'єкти, які повинні забезпечити організаційну побудову облікового підрозділу, визначення його ролі та місця в управлінській структурі підприємства, а також його взаємодії з іншими підрозділами підприємства. Одночасно організаційною складовою може бути передбачено створення системи внутрішньогосподарського контролю для забезпечення збереження майна, дотримання законності та доцільності господарських операцій, а також достовірності бухгалтерської інформації.

В результаті дослідження організаційної складової облікової політики підприємства згруповані її можливі елементи (табл. 3), що слід обов'язково розкривати.

Найбільш складною та важливою проблемою для підприємства легкої промисловості в сучасних умовах господарювання є визначення суб'єкта, котрий здійснюватиме облік на підприємстві. Це пояснюється насамперед:

- високими професійними вимогами, що висуваються до бухгалтерів чи осіб, які здійснюватимуть облік;

– знанням специфіки обліку підприємств за галузевою ознакою (легка промисловість за підгалузями), величиною підприємства, організаційно-правовою формою (ВАТ, ЗАТ, ТОВ).

Таблиця 3. Можливі варіанти організаційної складової облікової політики

№ з/п	Можливі елементи	Альтернативні варіанти
1	Суб'єкт, що здійснює облік	– бухгалтер чи бухгалтерська служба; – керівник; – бухгалтер – приватний підприємець; – аудиторська фірма
2	Організація роботи облікового апарату	– централізована; – децентралізована; – змішана.
3	Обов'язки (відповідальність) бухгалтера та керівника підприємства	– регулюються чинним законодавством та закріплюються в посадових інструкціях
4	Структурні підрозділи, виділені на окремий баланс	– перелік відокремлених підрозділів, виділених на окремий баланс; – перелік відокремлених підрозділів, не виділених на окремий баланс

При виборі раціонального суб'єкта, що здійснює облік, запропоновано використовувати підприємствам алгоритм, який представлено на рис. 2.



Рис. 2. Алгоритм вибору суб'єкта, що здійснює облік

Методичною складовою визначаються способи визнання, оцінки та ведення бухгалтерського обліку об'єктів з можливих альтернативних варіантів, котрі дозволені чинними ПСБО. Найбільш повно розкрито зміст саме цієї складової як в нормативних актах, так і в спеціальних джерелах.

Призначенням технічної складової є визначення технічних засобів, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку. За результатами дослідження технічної складової облікової політики підприємства згруповані її можливі елементи (табл. 4), які необхідно обов'язково розкривати.

Таблиця 4. **Можливі варіанти технічної складової облікової політики**

№	Можливі елементи	Альтернативні варіанти
1	Технологія обробки облікової інформації	– ручна; – із застосуванням комп'ютерної техніки
2	Форма бухгалтерського обліку	– журнальна; – журнально-ордерна; – спрощена без ведення реєстрів обліку майна; – спрощена з веденням реєстрів обліку майна; – автоматизована.
3	Робочий план рахунків та субрахунків підприємства	– додаток до Наказу про облікову політику
4	Форми первинних облікових документів	– типові уніфіковані облікові документи; – перелік форм первинних документів, розроблених підприємством; – склад та порядок захисту документів, які містять інформацію з обмеженим доступом; – форми первинних документів для внутрішнього контролю
5	Правила документообігу та технології обробки облікової документації	– строк надання проміжної документації структурними підрозділами; – графік документообігу
6	Варіант обліку витрат діяльності	– з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» для суб'єктів малого підприємництва; – з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності»; – з використанням рахунків класів 8 та 9
7	Порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства	– кількість інвентаризацій в звітному році; – дати їх проведення; – перелік майна та зобов'язань, що підлягає інвентаризації; – склад інвентаризаційної комісії
8	Порядок ведення податкового обліку.	– накопичувальні відомості валових доходів і валових витрат

На елемент «форми первинних облікових документів» підприємствам легкої промисловості слід звернути особливу увагу. Оскільки основна відмінність будь-якого підприємства – це його процес виробництва (техніка, технологія), процес калькулювання собівартості і метод формування ціни, процес реалізації (умови роботи з конкретним замовником і споживачем). Саме тому, найбільш доцільним було б внести до складу документів з грифом «комерційна таємниця» ті, що містять вищевказану інформацію. Підприємство самостійно має визначати:

- перелік інформації, віднесеної до конфіденційної і таємної категорій (склад і обсяг відомостей). Як правило, до такої інформації включають відомості, пов'язані з виробництвом, технологією виготовлення, управлінням, фінансами та інше, розголошення яких заборонено;
- перелік осіб, що мають право класифікувати інформацію за режимом доступу;
- перелік осіб, що мають право доступу до інформації кожної з категорій;
- режим доступу до інформації (передбачений правовими нормами порядок одержання, використання, поширення і зберігання) колу осіб, що повинно контролювати або може отримувати певну її сукупність та систему її захисту.

Розглядаючи технічну складову облікової політики щодо обліку готової продукції та її реалізації до складу документів та реєстрів, які містять інформацію з обмеженим доступом, доцільно включити такий перелік: відомість обліку витрат на виробництво; зведені документи (відомості) надходження (випуску) та відпуску (відвантаження) готової продукції зі складу; договори продажу готової продукції; книга залишків готової продукції.

Для покращення системи контролю за рухом такої документації пропонуємо складати два журнали:

- 1) Журнал реєстрації документів з грифом «комерційна таємниця», в якому доцільно передбачити такі графи: назви; номеру; дати складання документу; особи, що склала документи; особа, що мають право доступу до документу, який підлягає реєстрації;
- 2) Журнал видачі документів з грифом «комерційна таємниця», в якому доцільно передбачити такі графи: дати видачі документу; назви документу, що видається; особи та посади особи, що видала та отримала документ.

При формування облікової політики необхідно враховувати зовнішні та внутрішні чинники. До зовнішніх чинників доцільно віднести: ступінь підприємницької незалежності (можливість самостійного прийняття рішень щодо вибору ділових партнерів, ціноутворення); ринкова кон'юнктура; система оподаткування (об'єкти оподаткування, податкові ставки, податкові пільги).

До внутрішніх чинників впливу на формування облікової політики підприємства відносять: організаційно-правову форму і форму власності (акціонерне товариство, товариство з обмеженою відповідальністю, спільне підприємство, приватне підприємство); вид діяльності, обсяги виробництва, середньооблікова чисельність працівників, собівартість продукції, рентабельність; наявність матеріальної бази для ведення облікових робіт; систему інформаційного забезпечення підприємства; рівень кваліфікації працівників бухгалтерії, ініціативності керівників.

Враховуючи результати проведеного дослідження в роботі запропоновано схему послідовності формування облікової політики (рис. 3), яка містить: процедури, методи, способи і принципи її формування; етапи формування облікової політики; фактори впливу на формування облікової політики.



Рис. 3. Послідовність формування облікової політики (власна розробка)

Зміст сформованої облікової політики підприємства оформлюється наказом про облікову політику. Як правило, це наказ підприємства №1 «Про облікову політику підприємства». З моменту затвердження керівником підприємства наказу про облікову політику своїм підписом облікова політика набирає чинності.

Зміни в обліковій політиці підприємства, згідно П(С)БО 6 п.9, можуть здійснюватися в разі: зміни статутних вимог; зміни вимог органу, який затверджує Положення (стандарти) бухгалтерського обліку; забезпечення достовірного відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Не вважається зміною облікової політики, за П(С)БО 6 п.10, встановлення облікової політики для: подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій; подій або операцій, які не відбувалися раніше. У разі зміни в обліковій політиці підприємство розкриває у примітках до фінансових звітів причини та суть зміни, суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення.

Висновки

Таким чином, можна сформулювати такі основні висновки та пропозиції: облікова політика має розроблятися з метою впливу на систему обліку в напрямі пристосування її до потреб апарату управління щодо аналізу, планування й прогнозування, а також контролю і регулювання діяльності

суб'єкта господарювання; обґрунтовано організаційну, методичну і технічну структурні складові облікової політики; запропоновано послідовність формування облікової політики підприємством. В подальшому доцільно обґрунтувати структурних складових фінансового, управлінського та податкового обліку з урахуванням інтересів широкого кола зацікавлених сторін.

ЛІТЕРАТУРА

1. Голоскубова Н. Облікова політика підприємства: готуємося до 2006 року // Бухгалтерський тиждень. – 2005. – №51. – с.15 – 28.
2. Гуккаев В.Б. Учетная политика предприятия. Учебное пособие. - М: Берататор – Пресс, 2002. – 433 с.
3. Дроздова Т. Облікова політика підприємства: структура, формування, зміна // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – №11. – с.41 – 54.
4. Житний П. Принципи формування облікової політики // Бухгалтерський облік та аудит. – 2005. – № 4. – с. 25 – 28.
5. Загородній А.Г., Партін Г.О. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства // Фінанси України. – 2001. – №1. – с.54 – 58.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996–XIV.
7. Коваль Л.С. Международные стандарты и теория бухгалтерского учета: Учебно-методическое пособие. – М.: Гелиос АРВ, 2002. – 144 с.
8. Коршикова Р. Облікова політика підприємства в 2002 році // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – №4. – с.6 – 10.
9. Лист Міністерства Фінансів України Про облікову політику № 31-34000-10-5/27793 від 21.12.2005 р.
10. Онишко Д. Облікова політика підприємства // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – №11. – с.4– 7.
11. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів вузів / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця- Житомир: ПП «Рута», 2005. – 673 с.
12. Пантелійчук Л. Формування облікової політики підприємства – важливий етап роботи підприємства // Бухгалтерський облік та аудит. – 2002. – № 9. – с.3 – 8.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р. № 87.
14. Хабарова Л.П. Учетная политика фирмы при проведении коммерческих операций. – М.: АО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1993. – 98 с.
15. Чумакова О. Облікова політика підприємства // Бухгалтерський облік та оподаткування . – 2002. – № 4. – с.23 – 28.
16. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К: Знання-Пресс, 2003. – 444 с.

Надійшла 22.08.2009