

УДК 657.37

Олійничук В.М.,
к.е.н., доцент
Чортківський інститут підприємництва і бізнесу
Тернопільський національний економічний університет

ОСОБЛИВОСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Постановка проблеми. В сучасних умовах бухгалтерський облік – це динамічна гнучка система, яка постійно вдосконалюється і покликана забезпечувати, в першу чергу, інтереси власників, а також баланс їх інтересів з інтересами інших груп користувачів інформації.

Виконання бухгалтерським обліком покладених на нього функцій вимагає від власників належної уваги до організації обліку в цілому і, зокрема, до облікової політики підприємства, через яку вони реалізують свої власні інтереси у сфері бухгалтерського обліку підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми облікової політики досліджувались у працях зарубіжних вчених: Б. Нідлза, Р. Ентоні, Дж. Ріса, Ван Бреда та ін., і вітчизняних вчених: Ф.Ф. Бутинця, Г.Г. Кирейцева, О.ІІ. Кундря-Висоцької, В.С. Леня, В.Б. Клевець, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Ю.Б. Валуєва, Т.В. Барановської.

Однак слід констатувати той факт, що в українських літературних джерелах питання формування облікової політики і особливості її реалізації у фінансовій звітності підприємств не знаходять належного відображення. Хоча увага звертається на важливість облікової політики, однак дискусія щодо суб'єктів її формування, організації в стратегічному напрямі для практичної діяльності підприємств не набула широкого розповсюдження.

Постановка завдання. Метою нашого дослідження є визначення місця облікової політики в системі бухгалтерського обліку та особливості її реалізації у фінансовій звітності підприємства.

Досягнення поставленої мети визначає зміст досліджень, які зводяться до вирішення таких взаємопов'язаних завдань теоретичного, методичного, організаційного та практичного характеру:

- дослідити послідовність процесу формування і організації облікової політики, відповідальність за дотримання облікової політики;
- дослідити стратегію відображення організації облікової політики та особливості її реалізації у фінансовій звітності підприємств.

Відповіді на ці питання дозволять власнику використовувати облікову політику як реальний інструмент організації бухгалтерського обліку на підприємстві і практично підходити до її реалізації у фінансовій звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження. У найбільш загальному вигляді проблема вироблення облікової політики полягає, на нашу думку, у тому, що система бухгалтерського обліку (СБО) повинна адаптуватися до сучасних управлінських концепцій, що дійсно сприяють поглибленню теорії і розвитку практики управління і обліку в тому числі. Водночас СБО повинна залишатися невідчутною до різного роду штучних побудов, які засновуються на необґрунтованих ідеях, на прагненні некритично запозичити напрацювання зарубіжних, у першу чергу, американських "корифеїв" у царині управління в його широкому значенні і бухгалтерського обліку як важливої інформаційної функції. Стратегія суб'єкта господарювання, як правило, має формуватися не менше, ніж на п'ять років з поетапною розбивкою за періодами досягнення намічених виробничих, фінансових та інших параметрів розвитку.

Аналіз літературних джерел дає підстави вважати, що облікова політика підприємств вбачається головним чином такою, що це, по-перше, сукупність способів ведення бухгалтерського обліку.

По-друге, вона виробляється і впроваджується для складання та подання фінансової звітності і ведення бухгалтерського обліку, причому у випадках, коли підприємство відчуває в цьому потребу.

По-третє, її елементами можуть бути як окремі варіанти рішень і їх комбінації, що регламентовані в рамках державного регулювання бухгалтерського обліку, так і рішення ненормативного характеру, вироблені підприємством, виходячи з реально існуючих проблем і власного розуміння можливостей їх розв'язання [1-3].

У такому своєму значенні вона викликає суттєві зауваження загального характеру, деякі положення є спірними, окремі взагалі не в змозі встояти перед критикою.

Одним з вихідних моментів у формуванні облікової політики є її зарегламентованість, і це, мабуть, одне із найбільш слабких місць, від якого походять інші спірні та помилкові положення. Політика початково зорієнтована не на пошук ефективних форм організації облікового персоналу й розширення складу і поглиблення змісту інформаційних облікових моделей, не на розвиток обліку в

інтересах системи управління, а на узгодження поведінки з чинними регламентами.

Безумовно, законодавчі регламенти повинні знайти своє місце в обліковій політиці підприємства, проте не вони мають визначати необхідність її формування. Наприклад, маркетингова чи інші види діяльності ніяк не регламентуються законодавчо, хоча кожна з них засновується на обранні переважних варіантів, тобто має альтернативний характер і власну політику поведінки.

Якщо ж вважати доцільним існування облікової політики в принципі, наприклад, на зразок політики маркетингової, фінансової, інвестиційної, цінової, податкової, котра розглядається в [1, с. 39] в одному ряді з обліковою, то необхідність її виникнення не можна пов'язувати тільки з регламентацією окремих правил, які мають альтернативні рішення. Вона або має існувати об'єктивно, або ні, і будь-який проміжний варіант тут просто недоречний.

Ця логіка міркувань зберігається, коли облікова політика розглядається як у вузькому, так і в широкому значенні. Про яку політику можна говорити, якщо її об'єктом є обмежене коло питань, стосовно котрих існують законодавчо визначені альтернативи, наприклад, метод нарахування амортизації? Це – явне непорозуміння. Політика, якщо це справді політика, може бути такою тільки тоді, коли вона охоплює всі актуальні для підприємства проблемні питання, у тому числі питання обліку, проте у зв'язку з іншими функціями управління. Вона або існує, або її немає.

Помилковим є твердження, що облікова політика повинна використовуватися підприємством для складання та подання фінансової звітності. Ніяк не принижуючи важливості цього етапу в циклічному обліковому процесі, зазначимо, що він є заключним, і акцент на звітність, тобто підпорядкування всієї облікової політики тільки цілям складання звітності можна вважати непорозумінням або недоосмисленням загальної мети та головних завдань бухгалтерського обліку в цілісній системі управління.

Складові облікової політики дійсно охоплюють усю систему об'єктів бухгалтерського обліку – основні засоби, нематеріальні активи, запаси, доходи і витрати, інші процеси. Але, з одного боку, увага приділяється, по-суті, другорядним питанням, таким як суб'єкти формування політики, фактори формування, порядок документального оформлення та внесення змін. Поряд з ними йдеться про внутрішні регламенти і методи організації та ведення обліку, які не є політикою в реальному її значенні, тобто такою, що має в полі зору дійсно актуальні питання розвитку як власне обліку, так і "сусідніх" з ним функцій.

З іншого боку, коло проблем, які складають політику, практично обмежене лише декількома питаннями, що пов'язані з методами оцінки об'єктів обліку, нарахуванням амортизації, створенням резервів покриття майбутніх витрат і платежів.

У сфері її інтересів не знаходяться, наприклад, такі питання, як альтернативні можливості калькулювання собівартості продукції різними методами (визначенням повної собівартості, собівартості за прямими витратами методом директ-костинг, розподілу і списання непрямих витрат), доцільності чи недоцільності впровадження тих або інших варіантів управлінського обліку та контролінгу, що є зараз предметом активного пропагування та гострої дискусії, використання в обліку маржинальних і різного роду умовних розрахункових цін; ефективного поєднання централізованої і децентралізованої форм організації облікового персоналу, визначення способів первісної оцінки внесеного засновниками підприємства і збільшеного ним у процесі діяльності власного інтелектуального капіталу, відображення в бухгалтерському обліку джерел його формування та фінансування витрат на створення нових інтелектуальних результатів, які збільшують вартість підприємства; постановка і розв'язання проблем змістовної неузгодженості бухгалтерських інформаційних моделей видів діяльності з аналогічними моделями функцій планування, контролю, регулювання, моделювання витрат окремих сфер діяльності підприємства [2].

Зазначені питання є дійсно важливими. Від того, як вони будуть вирішені, залежать цілеспрямованість і стан не тільки власне обліку, хоча цей результат не можна переоцінити, але й системи управління в цілому.

В існуючому сьогодні вигляді облікова політика являє собою, з одного боку, сукупність способів ведення бухгалтерського обліку з метою складання та подання фінансової звітності і в цьому своєму значенні конкретизує його метод, але не має ніякого політичного навантаження. З іншого боку, вона регламентує спрямованість і зміст суто процедурних рутинних питань із організації бухгалтерського апарату, вироблення посадових інструкцій, документального оформлення і порядку її затвердження. У цьому сенсі вона теж не має ніякої політичної, стратегічної спрямованості, а є продуктом так званої паперотворчості.

У той же час з кола її інтересів випадають проблемні питання, що мають досить важливе значення для розвитку системи управління в цілому і обліку зокрема. Вона практично ігнорує цілісну систему управління, складовою котрою є бухгалтерський облік, хоча його об'єкти є також об'єктами функцій планування, контролю, регулювання.

Бухгалтерський облік є однією з основних функцій загального циклічного процесу управління господарськими операціями, що відбуваються в основних сферах діяльності підприємства – інвестиційній, постачальницькій, виробничій, збутовій – процесу, що об'єктивно існує і здійснюється стосовно кожної окремої сфери завдяки взаємозв'язку всіх функцій управління. Але функції управління зосереджені в організаційно відокремлених відділах, діяльність яких дублює одне одного, а це призводить до її неузгодженості, до втрати підприємством ряду можливостей.

Саме ці ключові проблеми набувають сьогодні особливої актуальності, саме вони повинні стати предметом управлінської політики, стратегії підприємства, незалежно від того, як вона буде називатися – облікова, планова чи інша. І всі її складові мають бути підпорядковані єдиній для всіх функцій меті – посиленню динамізму і покращенню якості функціонування всієї системи управління на основі взаємопроникнення функцій та доцільного інтегрування управлінського персоналу різної функціональної спеціалізації, в першу чергу, з планування й обліку. Тоді і політика їх буде спільною з усіма впливаючими з цього позитивними наслідками.

Стратегія суб'єкта господарювання, як правило, має формуватися не менше, ніж на п'ять років з поетапною розбивкою за періодами досягнення намічених виробничих, фінансових та інших параметрів розвитку [3].

Фінансова звітність, як система встановлених на законодавчому рівні показників, що характеризують фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів, відображає частину стратегії підприємства і є засобом комунікації та інформатизації потенційних учасників бізнесу, характеризуючи його інвестиційну привабливість.

Уніфікація підходів до складання фінансових звітів забезпечується через облікову політику, розроблену для умов підприємства з урахуванням відповідних положень нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Згідно зі ст. 1 Закону України та п. 3 П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [4-5].

Основними засадами формування та реалізації облікової політики є принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, встановлені Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, які є обов'язковими для дотримання всіма суб'єктами господарювання. Облікова політика як складова системи бухгалтерського обліку повинна формуватися в межах встановлених принципів.

Визначені наступні вимоги до облікової політики:

– законність: обрані або розроблені методичні прийоми, способи та процедури організації та ведення обліку суб'єкта господарювання не повинні суперечити чинному законодавству;

– адекватність: облікова політика підприємства повинна відповідати особливостям умов та специфіці його діяльності;

– ефективність: витрати на впровадження або розробку певного елемента облікової політики підприємства не повинні перевищувати ефекту від їх впровадження;

– єдність: облікова політика суб'єкта господарювання повинна бути єдиною незалежно від кількості підрозділів, філій або підприємств. Це забезпечить можливість порівнювати та аналізувати в межах корпорацій, холдингів, асоціацій;

– гласність: облікова політика повинна доводитись до відома внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації для отримання ними уявлення про використані способи формування даних [6].

Кожне підприємство самостійно визначає свою облікову політику, якої повинно дотримуватися із року в рік. Облікова політика реалізується через визначення у розпорядчому документі виконавчого органу переліку методів оцінки, обліку і процедур, щодо яких нормативно-методична база передбачає більш, ніж один їх варіант.

На досліджуваному нами державному підприємстві “Чортківський комбінат хлібопродуктів” Держкомрезерву України, згідно Наказу про облікову політику від 04 квітня 2011 року передбачено для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій дотримуватися норм національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затвердженого Міністерством фінансів України. Бухгалтерський облік ведеться на основі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій за меморіально-ордерною формою з елементами комп'ютерної обробки. З метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансових звітів перед складанням річної фінансової звітності, постійно діючою інвентаризаційною комісією, проводиться інвентаризація активів і зобов'язань згідно з Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків, затвердженою наказом Мінфіну України від 11.08.1994р. № 69. Всі положення, що входять до Наказу “Про облікову політику підприємства” складають єдину систему бухгалтерського обліку підприємства, зміни та доповнення можуть бути внесені наказом по комбінату в міру необхідності [7].

По відношенню до фінансової звітності облікова політика має забезпечити дотримання встановлених Законом України та П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” принципів, а також прийняття одного із альтернативних методів оцінки активів, зобов'язань, які є окремими елементами звітності, зміст і перелік яких визначено відповідними П(С)БО.

Основними структурними компонентами фінансової звітності є Баланс підприємства і Звіт про фінансові результати. Елементи цих двох звітів беруть участь у формуванні інших форм фінансової звітності, які деталізують інформацію про грошові потоки, структуру власного капіталу підприємства, діяльність за сегментами. Тому особливості реалізації облікової політики у фінансовій звітності доцільно розглядати безпосередньо через Баланс підприємства і Звіт про фінансові результати.

Передумовою зіставності статей фінансової звітності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни [8].

Розглянемо зміст кожного із принципів залежно від його участі та послідовності створення інформації для потреб фінансової звітної в умовах дії національних стандартів фінансової звітності.

Принцип єдиного грошового вимірника передбачає, що вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці.

Принцип безперервності означає оцінку активів та зобов'язань підприємства, виходячи із припущення, що його діяльність буде тривати далі. Це положення виключає наміри чи потреби підприємства ліквідувати або суттєво зменшити масштаби своєї діяльності, що вимагає проведення оцінки контрольованих ним активів і зобов'язань відповідно до умов економічного середовища існування бізнесу.

Принцип історичної (фактичної) собівартості визначає пріоритетною оцінку активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Цей принцип за економічним змістом забезпечує оцінку контрольованих активів при початковій постановці їх на баланс підприємства залежно від каналів надходження.

Принцип обачності передбачає застосування у бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Інформаційна цінність показників фінансової звітності полягає у наданні їм прогностичного характеру, що досягається за допомогою періодичної переоцінки окремих активів, зобов'язань до справедливої чи іншої вартості.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображають у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Вимоги принципу нарахування та відповідності доходів і витрат забезпечуються П(С)БО 15 "Доходи" і П(С)БО 16 "Витрати", а практичний прояв його відображається у П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" та опосередковано – у П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів". Визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку та звіті про фінансові результати регулюється одночасно П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" і П(С)БО 16 "Витрати" (табл. 1).

Таблиця 1

Нормативне забезпечення принципу нарахування та відповідності доходів і витрат [1]

Доходи П(С)БО 15 "Доходи"	Витрати П(С)БО 16 "Витрати"
<p>П. 5. Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.</p> <p>П. 8. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається за таких умов: покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив); підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією можуть бути достовірно визначені.</p> <p>П. 10. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.</p> <p>П. 17. Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були зазанані витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.</p> <p>П. 20. Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у такому порядку:</p> <ul style="list-style-type: none"> - проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку корисного використання активами; - роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди; - дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату. 	<p>П. 6. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.</p> <p>П. 7. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені.</p> <p>Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.</p> <p>П. 8. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості</p> <p>П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати"</p> <p>П. 10. Витрати слід негайно відображати у звіті про фінансові результати, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами підприємства.</p>

Принцип нарахування доходів і витрат полягає у їх визнанні при визначенні фінансового результату звітного періоду. Принцип відповідності поділяє доходи і витрати за видами діяльності, проте класифікація видів діяльності визначена лише П(С)БО 15 "Доходи": дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи, інші доходи, надзвичайні доходи.

У П(С)БО 16 "Витрати" класифікаційні групи виділяються за елементами і статтями витрат [9]. Визначення фінансового результату звітного періоду у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) передбачає відображення доходів і витрат за видами діяльності, а також класифікацію витрат за елементами витрат. Структура складових фінансового результату за видами діяльності надає інформацію щодо відповідності заявленої статутної діяльності фактичному стану: основна маса прибутку має створюватися в результаті операційної діяльності, в тому числі від основного виду діяльності, що характеризує показник валового прибутку (збитку).

Принцип повного висвітлення, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Вимоги цього принципу забезпечуються через встановлену функцію як для всієї фінансової звітності, визначену Законом України, так і окремих її форм, що встановлено П(С)БО 2 "Баланс", П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів", П(С)БО 5 "Звіт про власний капітал", які передбачають надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації щодо структурних елементів відповідних форм фінансової звітності. Окрім того, активи і зобов'язання визнаються у фінансовій звітності за умови, що вони генерують майбутні економічні вигоди у результаті їх утримання і використання.

Надання суттєвої звітної інформації з дотриманням її якісних ознак, визначених відповідними П(С)БО, що відображають Концептуальну основу фінансової звітності, за умови повного висвітлення сприяє створенню меж оціночних суджень основних користувачів фінансової звітності.

Принцип послідовності передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності. Відповідно до П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", зміна облікової політики допускається у разі зміни статутних вимог; зміни вимог органу, який затверджує П(С)БО; якщо зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності.

Цей принцип передбачає застосування обраної облікової політики для складання проміжної і річної фінансової звітності таким чином, щоб їх показники формувалися з дотриманням встановлених методів і процедур в умовах звичайної діяльності. Принципи оцінки активів, зобов'язань, доходів і витрат для проміжних звітів мають бути тими самими, що і для річної фінансової звітності. П(С)БО допускає зміну облікової політики щодо оцінки елементів фінансової звітності, але при цьому у періоді її зміни необхідно перерахувати таку оцінку активів і зобов'язань за попередні проміжні періоди звітного року з урахуванням нової облікової політики. Витрати, які за своїм характером не визнаються активами на кінець року, не визнаються такими і у проміжній звітності.

Таким чином, принцип послідовності належить до організаційних, оскільки регулює дотримання встановлених обліковою політикою вимог щодо якісних показників фінансової звітності

Принцип автономності, згідно з яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства. Основне призначення принципу автономності спрямоване на відображення у фінансовій звітності майна суб'єкта господарювання без включення майна його власників та інвесторів, які контролюють господарську діяльність, для формування реальної вартості активів, якими володіє суб'єкт і які можуть бути використані для погашення його зобов'язань перед учасниками бізнесу. За своєю суттю принцип автономності має чітке юридичне спрямування, забезпечуючи відображення активів і зобов'язань підприємства, які виникли внаслідок юридичного оформлення права володіння ними, що є основою відображення їх у бухгалтерському обліку та бухгалтерській звітності.

Принцип періодичності припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності, а тому є також організаційним, оскільки обумовлює строки складання звітності. Законом України визначено, що звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік

Принцип превалювання сутності над формою у фінансовій звітності має забезпечити облік операцій відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми, а тому є основним серед інших принципів. Публічна фінансова звітність корпоративних підприємств повинна відображати усі контрольовані активи, які приносять економічні вигоди від їх утримання і використання.

Юридично суб'єкт господарювання виступає власником майна, прав і обов'язків, основою чого є нерухоме майно. При цьому нерухомість має належати підприємству на правах власності. У Господарському кодексі підприємство розглядається як самостійний суб'єкт господарських прав: "Суб'єктами господарювання визнаються учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та

обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством" [10].

Згідно з економічною концепцією капіталу, активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому.

Наступними методологічними складовими облікової політики, що використовуються підприємством для складання фінансової звітності, є методи.

Методи фінансової звітності наводять в обліковій політиці, виходячи з альтернативних варіантів, наведених у відповідних нормативних актах або встановлюються відповідними посадовими особами (головним бухгалтером, на вимогу керівника), виходячи з їх суб'єктивних суджень із урахуванням умов діяльності підприємства.

Стосовно фінансової звітності, методи регулюють визнання й оцінку окремих елементів звітності, порядок і перелік яких визначено відповідними П(С)БО та іншими нормативними актами. Основні методологічні елементи облікової політики, з допомогою яких формуються показники фінансової звітності, наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

Методи облікової політики фінансової звітності

Метод	Можливий варіант	Підстава
Межа суттєвості	Визначається відповідними П(С)БО та наказом керівника	П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" Лист МФУ від 29.07.03 р. № 04230-04108 "Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності"
Тривалість операційного циклу	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 2 "Баланс"
Методи амортизації основних засобів і нематеріальних активів	- прямолінійний; - виробничий; - кумулятивний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості;	П(С)БО 7 "Основні засоби" П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"
Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів	- прямолінійний; - виробничий; - 50% вартості в першому місяці використання об'єкта і решта - 50% - в місяці їх вилучення з активів; - 100% вартості в першому місяці використання об'єкта	П(С)БО 7 "Основні засоби"
Строк корисного використання ОЗ і нематеріальних активів	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 7 "Основні засоби" П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"
Методи оцінки вибуття запасів	- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO); - нормативних витрат; - ціни продажу	П(С)БО 9 Запаси"
Методи визначення величини резерву сумнівних боргів	- застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; - застосування коефіцієнта сумнівності	П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"
Спосіб розрахунку коефіцієнта сумнівності	- визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; - класифікація дебіторської заборгованості за строками непогашення; - визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3- 5 років	П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість"
Методи оцінки активів чи зобов'язань в операціях пов'язаних сторін	- порівнюваної неконтрольованої ціни; - ціни перепродажу; - "витрати плюс"; - балансової вартості	П(С)БО 23 "Розкриття інформації про пов'язані сторони"

На підприємстві, що нами досліджується, відповідно до Наказу "Про облікову політику", згідно з

П(С)БО 7 “Основні засоби” амортизацію об’єктів основних засобів нараховують прямолінійним методом. Однак, на нашу думку, недоліками прямолінійного методу нарахування амортизації є: зменшення вартості грошових коштів у часі, які у вигляді амортизації повертаються на підприємство і спрямовуються на придбання нових основних засобів, а також не враховується моральний і фізичний знос основних засобів.

Наступним елементом облікової політики фінансової звітності є процедури. Складання фінансової звітності підпорядковується певній послідовності як щодо порядку заповнення окремих форм, так і формування окремих статей фінансових звітів. Процедури фінансової звітності забезпечують виконання вимог принципів і методів визначення, визнання та оцінки елементів окремих форм фінансових звітів та їх складання.

Формування статей окремих форм фінансових звітів здійснюється відповідно до П(С)БО 2 “Баланс”, П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”, П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал”, П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами”, які регулюють методологію відповідних звітів.

Послідовність складання окремих форм фінансової звітності підпорядковується логічним операціям у їх історичному розвитку: спочатку складається скорегований попередній баланс, за даними якого заповнюється звіт про фінансові результати, а потім – усі інші форми звітності. Найбільш доцільною є наступна послідовність складання фінансової звітності:

- Попередній скорегований баланс
- Звіт про фінансові результати (ф. №2)
- Заключний баланс (ф. №1)
- Звіт про власний капітал (ф. №3)
- Звіт про рух грошових коштів (ф. №4)
- Примітки до річної фінансової звітності (ф. №5)
- Додаток до Приміток до річної фінансової звітності “Інформація за сегментами” (ф. №6)

Під формуванням облікової політики підприємства розуміють вибір: найбільш прийняттого способу ведення обліку з багатьох способів, які допускає законодавство та нормативні акти, деякої сукупності відомих способів ведення бухгалтерського обліку та встановлення порядку їх застосування в конкретній господарській ситуації.

Сутність процесу формування облікової політики підприємства вбачають у сукупності дій з вибору наявних способів ведення обліку одного, який буде застосовуватись на підприємстві, що охоплює лише один етап методики її формування. Методика формування облікової політики підприємства передбачає встановлення осіб, відповідальних за розробку, встановлення термінів та алгоритму формування, документального оформлення і порядку затвердження облікової політики підприємства. Формування облікової політики підприємства повинно включати комплекс дій власника щодо організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (п. 5, ст. 8) визначено, що підприємство самостійно встановлює свою облікову політику [4]. Проте ні Законом, ні П(С)БО, що регулюють питання ведення обліку, не встановлено, які саме суб’єкти повинні здійснювати формування облікової політики на практиці.

Облікова політика є складовою частиною фінансової звітності підприємства і повинна відображатися у примітках до фінансової звітності.

Ефективність ведення бухгалтерського обліку характеризується можливістю отримати повну, точну, достовірну та оперативну інформацію про стан підприємства та зміни, які відбуваються у фінансовій звітності. Однак цифри, надані в звітах, не несуть жодної інформації про те, яким методом вони були отримані, отже, прийняте на їх основі рішення не може бути достатньо об’єктивним. Наприклад, із балансу можна побачити збільшення запасів. Проте причиною збільшення може бути як придбання нових запасів, так і просто зміни в їх оцінці. Зниження прибутків звітного періоду може бути викликано як зниженням ефективності діяльності підприємства, так і зміною підходу до створення резервів. Визначення дійсних причин конкретних змін та прийняття правильного фінансового рішення можливе лише за умови ознайомлення з обліковими принципами та оцінкою, за допомогою яких отримано інформацію. Ці принципи в більшості країн знаходять відображення в примітках у вигляді розкриття облікової політики.

Суб’єкт формування облікової політики при виборі конкретного елемента повинен оцінити його на показники фінансової звітності і, як наслідок, на аналітичні показники; з’ясувати, чи узгоджена зміна в аналітичних показниках із загальною концепцією розвитку підприємства; встановити відповідність реакції користувачів тактичним цілям підприємства. Слід врахувати, що процес вибору ускладнюється неможливістю точної кількісної оцінки реакції користувачів звітності на зміни аналітичних показників фінансового стану економічного суб’єкта, їх зіставлення з величиною впливу на податки та іншими економічними факторами.

Суб’єкт формування може оцінити загальний вплив та економічні наслідки вибору методичних елементів облікової політики, знаючи загальну тенденцію, яку має його зміна на розмір показників

звітності. В літературі серед найбільш поширених способів впливу на величину показників звітності, зокрема прибутку, називають завищення обсягів прибутку та заниження собівартості шляхом зміни методу оцінки запасів, методу амортизації необоротних активів, капіталізації витрат, створення резервів [1, с. 24].

В табл. 3 відображено зміни, які спричинені вибором окремих елементів методичної складової облікової політики на досліджуваному нами підприємстві.

Таблиця 3

Вплив елементів облікової політики на аналітичні показники за даними фінансової звітності

Об'єкт облікової політики	Елемент облікової політики	Вплив на аналітичні показники, розраховані за даними фінансової звітності					
		поточна ліквідність	стійкість економічного середовища	оборотність активів	рентабельність активів	рентабельність капіталу	рентабельність продукції
1	2	3	4	5	6	7	8
Переоцінка основних засобів	Не здійснюється	X	X	X	X	X	X
	Здійснюється	X	-	-	-	-	X
Амортизація основних засобів, ІНМА, НМА	Прямолінійна	+	+	+	+	+	+
	Прискорена	+	+	+	+	+	+
	Уповільнена	X	+	-	+	+	+
	Податкова	X	+	+	+	+	+
Оцінка матеріально-виробничих запасів при їх вибутті	Середньозважена, ідентифікована собівартість	X	X	X	X	X	X
	ФІФО	+	+	-	+	+	+
Порядок обліку та розподілу загально-виробничих витрат	Змінні	X	-	X	-	X	-
	Постійні	X	X	X	-	X	-
Порядок списання витрат майбутніх періодів	Протягом більш тривалого періоду	X	X	X	X	X	X
	Протягом менш тривалого періоду	X	-	+	-	-	-
Спосіб підрахунку собівартості	Повна собівартість	X	X	X	X	X	X
	Фактична виробнича собівартість	-	-	+	-	-	-
Формування резервів майбутніх витрат	Не формуються	X	X	X	X	X	X
	Формуються	-	-	X	-	-	-
Порядок розподілу чистого прибутку	Створюються фонди ек. стимулювання	X	X	X	-	-	-
	Не створюються фонди	X	X	X	+	+	-

Як видно з даних табл. 3, зміна облікової політики впливає на поточна ліквідність, стійкість економічного середовища, оборотність активів, рентабельність активів, капіталу і продукції.

Висновки з даного дослідження. Облікова політика підприємства, як і політика в цілому, є явищем абстрактним. Реалізація політики (як в економічній, так і в будь-якій іншій сфері суспільного життя) пов'язана з її формалізацією, яка відбувається через встановлення організаційної структури та законодавчих норм.

Облікова політика є важливим інструментом організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Вдало, попередньо глибоко проаналізована комбінація можливих варіантів облікової політики дає змогу підприємству ефективно здійснювати господарську діяльність.

Облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і досягти успіхів у конкурентній боротьбі.

Дослідження ступеня висвітлення документального оформлення облікової політики підприємства в спеціалізованій літературі дозволяє виділити дві групи, які мають найбільшу питому вагу. Це стосується пропозицій оформлення облікової політики у вигляді наказу про облікову політику (58 %) та відсутності визначення конкретного виду документа (зазначається, що для оформлення використовується відповідна організаційно-розпорядча документація). Значно менше прихильників пропонують оформлювати облікову політику у вигляді положення [2].

Відображення у обліковій політиці підприємства принципів фінансової звітності визначається Законом України та П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Принципи є стандартними і обов’язковими до виконання всіма суб’єктами, які складають фінансову звітність. Зміст окремих принципів у обліковій політиці можна не наводити, оскільки він визначається законодавчими актами.

Література

1. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис. кандидата екон. наук: 08.06.04 / Тетяна Василівна Барановська. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 278 с.
2. Бакаев А. Учетная политика предприятия / Александр Бакаев, Леонид Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 1. – С. 52-57.
3. Валуев Ю. Б. Функції управління промисловим підприємством: дискусійні питання теорії / Юрій Борисович Валуев // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Вип. 207: в 5 т. Том 3. – Дніпропетровськ: ДНУ. – 2005. – С. 683-694.
4. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
5. П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. №87.
6. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства. Міністерство аграрної політики України, наказ № 921 від 17.12.2007 р.
7. “Про облікову політику підприємства ” наказ від 04.04.2011р , ДП “Чотківський комбінат хлібопродуктів ” Держкомрезерву України
8. Фінансова звітність за національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку: [Практ. Посібник] – К., 1999. – 336 с
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України / Режим доступу: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92>
10. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. Зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс] /Режим доступу www.liga.net
11. Організація бухгалтерського обліку / За ред. Ф.Ф. Бугинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 592 с.

УДК 657.1: 339.92

Щирба М.Т.,
к.е.н., доцент кафедри аудиту, ревізії та контролю
Тернопільський національний економічний університет

КОНЦЕПЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ

Постановка проблеми. Процеси глобалізації у світовій економіці, висока нестабільність й невизначеність зовнішнього середовища, посилення конкуренції на міжнародних й вітчизняних ринках, стрімкий розвиток інформаційних технологій призвів до ускладнення системи менеджменту підприємств. Основою процесів підготовки, прийняття і реалізації управлінських рішень є інформація про внутрішній стан підприємства, його зовнішнє середовище, а також управлінські дії та їх наслідки. Від об’єктивності інформації залежить не тільки ефективність управління, але й результативність діяльності економічного суб’єкта в цілому.

Однією із основних складових інформаційної системи підприємства, що забезпечує менеджерів різного рівня управління інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень є управлінський облік. В умовах функціонування та розвитку ринкових відносин в нашій країні поступово змінюється обліковий механізм: контрольна функція бухгалтерського обліку, що домінувала в командно-адміністративній економіці поступається місцем функціям новітніх інформаційних систем управління, значна частка яких реалізується у сфері управлінського обліку.

Основною помилкою більшості менеджерів вітчизняних підприємств є те, що ними управлінські рішення базуються на даних минулих періодів і не спрямовуються на прогнозування майбутніх подій. Компанії зарубіжних країн з розвинутою ринковою економікою ще в 60-70-х роках ХХ століття перейшли на новий рівень управління - застосування управлінського обліку, в результаті чого отримують кращі показники фінансово-господарської діяльності.