

4. Наказ МФУ «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі» від 31.12.2013 р. №1203 [Електроний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0161-14>

5. Наказ МФУ «Про затвердження стандартів внутрішнього аудиту» від 04.10.2011 р. №1247, зі змінами [Електроний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11/page2>

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати», затверджене наказом МФУ від 18.05.2012 р. №568, зі змінами [Електроний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12>

Микола ПАЛЮХ

к.е.н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

КОНТРОЛЬНА ФУНКЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

В теоретичному плані дослідження предмету, об'єктів і методу бухгалтерського обліку, його функцій досить ґрунтовні і можуть слугувати обґрунтуванням для практичного застосування на підприємствах [2, с.14-32; 6, с.28-86].

Однак цього не можна сказати стосовно поділу бухгалтерського обліку на окремі підсистеми управлінського й фінансового обліку, коли їх об'єкти, як і методика їх ведення відрізняються, причому це здійснюється з використанням автономних рахунків, що є характерним для країн європейської спільноти [1, с.16-23; 231-245].

Невирішеною раніше частиною загальної проблеми є відсутність конкретних наукових обґрунтувань прояву контрольної функції за окремими підсистемами управлінського й фінансового обліку.

Тому принципова схема організації системи бухгалтерського обліку з його поділом на підсистеми управлінського й фінансового уявляється як відокремленість першого за центрами відповідальності й зосередження другого в центральній (фінансовій) бухгалтерії на основі децентралізації облікового процесу за окремими його стадіями. Якщо виходити з визначення методу бухгалтерського обліку за О.П. Рудановським як системи процедур реєстрації, систематизації, координації та оцінки [7, с. 283] у поєднанні з адитивним підходом, за яким він включає документацію, оцінку, рахунки, подвійний запис, калькуляцію, інвентаризацію і баланс [5, с. 53], можна викристалізувати сфери першого й другого стосовно технології їх ведення на практиці з урахуванням застосування контрольної функції.

Зокрема, вважаємо, що у сферу управлінського обліку має входити реєстрація господарських операцій, систематизація за центрами відповідальності і об'єктами калькуляції та оцінка (за адитивним підходом – документація в частині виконання первинних документів, аналітичні рахунки, калькуляція, інвентаризація. У фінансовому обліку використовуються здебільшого процедури систематизації й координації за синтетичними рахунками (за адитивним підходом – синтетичні рахунки, подвійний запис, баланс).

На практиці це може виглядати так: після складання первинних документів вони передаються для виконання в структурні підрозділи підприємства – центри відповідальності. В кожному з них бухгалтер з управлінського обліку (працівники управлінської бухгалтерії, якщо обсяг виробництва значний) здійснюють подальші процедури на наступних стадіях: опрацювання первинної документації, систематизація операцій, яка завершується підсумковими даними на рахунках аналітичного обліку. Такі підсумкові дані за місяць подаються кожним центром відповідальності у фінансову (центральну) бухгалтерію, де вони заново систематизуються стосовно вимог складання зовнішньої звітності, насамперед, фінансової. Водночас, оскільки контрольна функція бухгалтерського обліку – одна з

важливіших, обов'язковим є звіряння даних управлінського й фінансового обліку, що найкраще здійснюється за допомогою балансу – тотожності підсумків сальдо за активними й пасивними рахунками.

За інтегрованою системою бухгалтерського обліку це здійснюється шляхом порівняння підсумків аналітичних рахунків, субрахунків та синтетичних рахунків. При континентальній моделі бухгалтерського обліку, враховуючи розосередженість управлінського обліку за структурними підрозділами підприємства – центрами відповідальності, де подвійний запис операцій може не застосовуватись, виникає необхідність використання згаданих вище контрольних рахунків.

Водночас завдяки впровадженню управлінського обліку процедури контролю урізноманітнюються, оскільки він спрямований на формування інформації, яка дає можливість менеджерам підприємств активно впливати на ефективність використання виробничих ресурсів. Традиційна система бухгалтерського обліку, в якій превалюючим є історизм у відображенні господарських операцій, обмежується суто обліковими процедурами, які й зумовлюють вужчий прояв контрольної функції передусім у сфері схоронності активів підприємства.

В управлінському ж обліку чи не першочерговим є забезпечення оперативного дійового контролю за ефективністю використання активів, праці, формуванням витрат виробництва тощо. Зокрема, важливе місце займає контроль забезпеченості підприємств основними засобами, оскільки відхилення від оптимального рівня як в одну, так і в іншу сторони спричинює зниження ефективності виробництва. Негативний вплив таких відхилень проявляється через зниження ефективності використання основних засобів і за принципом відлуння (еха) відбивається на загальній ефективності виробництва. Тому необхідно враховувати показники, які не тільки характеризують забезпечення підприємства основними засобами, але й дають можливість контролювати їх якісний стан та рівень їх використання.

Слід зазначити, що важливим заходом забезпечення ефективного використання основних засобів в управлінському обліку є попередній контроль, який дозволяє ще до здійснення операцій вживати дійових заходів у цьому напрямі. Тому вже на стадії планування робіт, які мають виконуватись за допомогою тих чи інших основних засобів, необхідний усесторонній аналіз доцільності операцій, що дає можливість забезпечити узгодження не тільки локальних заходів, але й таких, які виконуються в інших центрах відповідальності. Особливо важливим це є при використанні транспортних засобів, силових машин і обладнання, що забезпечується періодичними контрольними перевітками, здійснюваними керівниками і спеціалістами центрів відповідальності умов експлуатації основних засобів безпосередньо на місцях їх використання: контрольні обміри (зважування, перерахунок) фактично виконаних робіт (виробленої продукції). При цьому не зайвим є і документальний контроль щодо відповідності записів у первинних документах, реєстрах аналітичного обліку, який однаково важливий, як і фактичний контроль безпосередньо за місцями експлуатації основних засобів. Тільки за умови їхнього раціонального поєднання можна забезпечити належне здійснення контрольної функції в управлінському обліку.

Контрольна функція управлінського обліку вибуття сировини й матеріалів охоплює набагато ширший спектр, ніж рутинна реєстрація операцій з їхнього списання. Насамперед зазначимо, що тут найважливішим є контроль доцільності витрачання сировини й матеріалів, що висуває на чільне місце проблему обґрунтованості нормативів витрат. Відмінність управлінського обліку вибуття запасів від традиційної організації його на більшості підприємств саме в тому, що контроль доцільності й обґрунтованості витрачання сировини й матеріалів здійснюється в момент прийняття рішення про їхню видачу на виробництво, у той час, як існуюча практика бухгалтерського обліку здавна ґрунтувалась на наступній оцінці ефективності їхнього витрачання, коли вони вже були списані.

Поряд з важливістю локального контролю за раціональним використанням запасів вже в момент прийняття рішень про їхнє витрачання, не менше значення має наступна узагальнена оцінка ефективності їх використання, оскільки нерідко проміжні значення

показників за окремими видами ресурсів мають різноспрямовану векторність. У ряді випадків збільшення витрат одного виду ресурсів, що за локальним аналізом може розглядатись як втрати, в кінцевому підсумку забезпечує вищу якість продукції чи збільшення її виробництва, і за узагальнюючою оцінкою не тільки не є негативним відхиленням, але й нерідко перебиває допущені втрати на проміжних технологічних стадіях. Найпомітніше це відбувається в екстремальних ситуаціях, коли допущено брак, для виправлення якого доводиться збільшувати витрати окремих видів сировини чи напівфабрикатів, але завдяки чому вдається його виправити і отримати продукцію достатньої якості. Нерідко при виробництві багатокомпонентної продукції доводиться свідомо перевитратити одні види сировини із-за того, що інші невідповідної якості.

Управлінський облік праці та її оплати має забезпечити неперервний контроль за їх використанням. Його метою є визначення затрат робочого часу за видами діяльності, обсягу виробітку, рівня виконання змінних завдань, достовірності нарахованої оплати праці, своєчасності розрахунків з працівниками, використання фонду оплати праці [4, с.120].

Оскільки витрати праці не є однорідними, їх групують з метою контролю за видами – на основну і додаткову; за елементами – погодинна, відрядна, преміальна, оплата простоїв; за складом працівників – спискові, штатні, сумісники, за контрактами підряду; за категоріями працівників – робітники, службовці, в т. ч. керівники. Крім того, витрати праці та нараховані суми оплати групують за видами продукції та центрами відповідальності – структурними підрозділами підприємства [4, с. 120].

На основі наведеного групування здійснюють контроль використання праці та її оплати як в цілому по підприємству, так і в окремих центрах відповідальності. Власне в управлінському обліку використовується детальніша інформація, пов'язана з використанням трудових ресурсів підприємства і крім групування оплати праці за ознакою її включення у собівартість продукції (робіт, послуг) контроль здійснюється за рядом інших ознак.

В управлінському обліку не можна також нехтувати й наступним контролем за використанням праці та її оплати, оскільки при навіть скрупульозному попередньому обґрунтуванні рішень менеджерів немає стовідсоткової впевненості у їхній оптимальності. Виявити ж це можна лише на основі наступного контролю ефективності того чи іншого рішення [8, с. 51-52].

Слід зазначити, що як управлінський облік в цілому, так і організація контролю в його системі здійснюються за творчим підходом. Тому, виходячи з конкретних особливостей підприємства чи відповідного центру відповідальності, застосовуються різні методики й показники, які дозволяють забезпечити кінцеву мету такого контролю – пошук резервів підвищення ефективності виробництва.

Завдяки впровадженню управлінського обліку є можливість посилення контрольної функції бухгалтерського обліку, оскільки в підсистемі управлінського обліку застосовуються такі процедури контролю, які доповнюють притаманні єдиній системі бухгалтерського обліку.

Література

1. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / Голов С.Ф., Єфіменко В.І. – К. : ТОВ „Автоінтерсервіс”, 1996. – 544 с.
2. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: 2001: Навч. посібник / Під ред. М.В. Кужельного. 6-те вид. – К. : А.С.К., 2001. – 272 с.
3. Зудилин А.П. Бухгалтерский учет на капиталистических предприятиях. Учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. / А.П. Зудилин –М.: Изд-во УДН, 1990. – 144 с.
4. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник / Т.П. Карпова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
5. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / Кужельний М.В., Лінник В.Г. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
6. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Нидлз Б., Андерсен Х., Колдуелл Д.. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 460 с.

7. Соколов Я. Бухгалтерський учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

8. Хомин П.Я. Контрольна функція бухгалтерського обліку в контексті його поділу на управлінський і фінансовий Хомин П.Я., Палюх М.С.// Науковий збірник Криворізького економічного інституту КНЕУ. – 2005. – №4. – С. 48-52.

Вікторія РОЖЕЛЮК

д.е.н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

Святослав ПИТЕЛЬ

к.е.н., доцент

Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ ЕФЕКТИВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З ПЕРЕРОБКИ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

Потреба у формуванні облікової політики на рівні суб'єктів господарювання пов'язана з наявністю в законодавчих нормативно-правових актах альтернативних варіантів обліку, серед яких бухгалтер повинен обрати оптимальний і організувати відповідним чином його структурні складові, завдяки чому він стає активним учасником здійснення господарських операцій, а не тільки їх реєстратором.

Підприємство самостійно визначає параметри та напрями облікової політики; обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації й узагальнення інформації в них із дотриманням єдиних методологічних засад та з урахуванням особливостей господарської діяльності й наявної технології обробки облікових даних; розробляє систему і форми звітності та контролю господарських операцій, обліку для управління і визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів; затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку; може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, із наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства і обирає форму організації та ведення бухгалтерського обліку; розробляє робочий план рахунків, організацію інвентаризації матеріальних цінностей, коштів і розрахунків тощо [3].

Процес формування облікової політики підприємства є складним та трудомістким. Основна мета діяльності підприємства бути досяжною, якщо правильно організовано систему бухгалтерського обліку, для чого потрібно обрати необхідні, методи обліку та правильно розподілити обов'язки між працівниками підприємства. Варто зауважити, що від вдало обраної облікової політики великою мірою залежать ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу. Вдало обрана облікова політика позитивно впливає на діяльність підприємства, забезпечує ефективну роботу бухгалтерії. При формуванні облікової політики підприємства з переробки продукції сільського господарства обов'язково слід дотримувати наступних основних вимог: повнота; законність; несуперечність; пріоритет змісту над формою; достовірність; раціональність; обачність. Використовуючи облікову політику, власник та адміністрація забезпечують максимальну ефективність господарської діяльності підприємства. Формування й реалізація облікової політики є тим інструментом, який дозволяє власникам вибудувати бухгалтерський облік так, щоб максимально задовольнити їхні потреби в інформації для управління своєю власністю.

Основною метою формування облікової політики є: підвищення фінансової стійкості організації, посилення її незалежності від зовнішніх факторів у результаті нарощування