

**ПУШКАР М.С.  
ЩИРБА М.Т.**

**ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА  
ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ  
ПОЛІТИКИ**

*Монографія*

**К<sup>КАРТ</sup>  
Б<sub>БЛАНШ</sub>**

– Тернопіль –

**Видавництво «Карт-бланш» 2010**

УДК 657.471  
ББК 65.053.8  
П-91

*Рекомендовано вченою радою  
Тернопільського національного економічного університету  
(протокол № 6 від 2 жовтня 2009 р.)*

**Рецензенти:** *Крупка Я.Д., д.е.н., професор  
Сопко В.В., д.е.н., професор  
Фаріон І.Д., д.е.н., професор*

П-91 **Пушкар М.С., Щирба М.Т.**

Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. –  
Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

**ISBN978-966-7952-82-3**

Монографія присвячена теоретичним та практичним аспектам облікової політики, в якій розкрито її економічний зміст і призначення для підприємств України; досліджено і критично оцінено стан нормативної бази формування політики облікового процесу; обґрунтовано виділення рівнів регулювання системи обліку та їх впливу на обліковий процес; уточнено структуру облікової політики, пов'язаної з виділенням суб'єктів, об'єктів та їх елементів; узагальнено міжнародний досвід та досвід зарубіжних країн з розвиненою ринковою економікою щодо взаємозв'язку професійного судження бухгалтера з процесом формування облікової політики.

У монографії визначено принципи облікової політики та їх вплив на методику обліку підприємства, порядок її документального оформлення, причини змін та розкриття у фінансовій звітності, які дозволять забезпечити отримання необхідних інформаційних ресурсів для менеджменту.

Монографія може бути корисною для науковців, викладачів вищих навчальних закладів, аспірантів, магістрів, бухгалтерів, економістів, менеджерів підприємств, працівників служб внутрішнього аудиту і аудиторських фірм.

**ISBN978-966-7952-82-3**

© Пушкар М.С., Щирба М.Т., 2010  
© Видавництво «Карт-бланш», 2010

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	<b>4</b>
<b>РОЗДІЛ I. ТЕОРІЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ</b> .....	<b>7</b>
1.1. Роль обліку в системі менеджменту.....	7
1.2. Економічний зміст і призначення облікової політики .....	20
1.3. Нормативна база формування облікової політики .....	33
1.4. Ієрархічність рівнів облікової політики та їх вплив на облікові процеси.....	59
1.5. Складові облікової політики: суб'єкти, об'єкти та їх елементи.....	62
1.6. Вплив професійного судження бухгалтера на процес формування облікової політики підприємства .....	82
<b>РОЗДІЛ II. ПРАКТИЧНА СПРЯМОВАНІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА</b> .....	<b>93</b>
2.1. Розробка системи обліку на підприємстві .....	93
2.1.1. Система обліку та її складові в інформаційному суспільстві.....	93
2.1.2. Елементи проектування системи обліку .....	104
2.1.3. Проектування підсистеми фінансового обліку.....	114
2.1.4. Проектування підсистеми управлінського обліку.....	135
2.1.5. Проектування підсистеми стратегічного обліку .....	153
2.2. Принципи формування облікової політики та фактори впливу на її вибір.....	169
2.3. Методика та етапи формування облікової політики підприємства.....	177
2.4. Документальне оформлення облікової політики .....	197
2.5. Механізм розкриття та внесення змін до облікової політики підприємства.....	206
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	<b>224</b>
<b>ЛІТЕРАТУРА</b> .....	<b>229</b>
<b>ДОДАТКИ</b> .....	<b>244</b>

## ВСТУП

Функціонування ринкової економіки в Україні обумовлює необхідність створення якісно нової системи управління та адекватної їй системи обліку. Практика свідчить про те, що структура обліку, яка була сформована, в командно-адміністративній системі управління, не придатна в ринкових умовах господарювання. 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.

Якість ведення обліку на підприємствах залежить від рівня його організації, розвитку ринкових відносин в Україні, специфіки форм власності та економічних зв'язків вітчизняних підприємств з іноземними партнерами, методології та методики, усвідомлення менеджментом сутності інформації для управління бізнесом, що вимагає розробки облікової політики, яку адміністрація з головним економістом та бухгалтером визначає самостійно. Від сформованої облікової політики залежить не тільки ефективність управління системою обліку, а й фінансово-господарською діяльністю підприємства та стратегією його розвитку на тривалу перспективу. Формування облікової політики на підприємстві є досить трудомістким і відповідальним процесом, оскільки з цим регламентом доведеться працювати не один рік, що вимагає від управлінського персоналу підприємства компетентного підходу до розробки та підтримки на належному рівні облікового процесу. Такий регламент називають “обліковою політикою”.

Чому виникла необхідність у розробці такого регламенту підприємства під назвою “облікова політика”? Щоб відповісти на це питання потрібно згадати основу тієї суспільної системи, від якої відмовилися у 1991 році. Для соціалістичної системи господарювання характерним був високий рівень усупільнення засобів ви-

робництва. Майже 100% суспільного виробництва належало державі, яка виступала власником майна підприємства. Саме тому держава встановила єдиний порядок обліку незалежно від масштабів, галузей економіки та інших факторів економічної діяльності. Держава розробляла правила ведення обліку майна (діяли тисячі положень та інструкцій, які до найменших дрібниць регламентували облік та звітність), оскільки був господар – міністерства і відомства, яким підпорядковувалися всі підприємства без винятку. За таких умов не було потреби складати регламенти з обліку та звітності окремими підприємствами.

У ринковій економіці з'явилися незалежні від держави підприємства – приватні, колективні, спільні, акціонерні товариства тощо. Для окремих підприємств характерною є підприємницька діяльність, яка пов'язана з новаторством, пошуком незайнятих ніш на ринку, орієнтацією на ефективність роботи і якість, нестандартністю підходів до справи і ризиком, інформованістю щодо дії внутрішніх і зовнішніх факторів на бізнес, постійним спостереженням за конкурентами та іншими факторами.

У таких умовах необхідною стає розробка моделі обліку, яка забезпечує інформацію про діяльність підприємства не лише для зовнішніх користувачів, а й в першу чергу, для внутрішнього менеджменту. Обсяг інформації визначає законодавець за допомогою стандартного набору фінансової звітності та правил її складання, що зафіксовані у стандартах. Це необхідно для того, щоб держава могла контролювати податки до бюджету.

Що стосується тієї частини інформації, що використовують у системі менеджменту, то підприємства самі встановлюють її обсяг та методи збору даних і систему економічних показників.

Облікова політика потрібна для того, щоб у межах дозволених стандартами, вибрати варіант організації, методики і технології обробки даних та отримати необхідну інформацію для потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Облікова політика являє собою регламент (збірник правил), за якими бухгалтерія здійснює фінансовий, управлінський та стратегічний облік.

Правила обліку не повинні протирічити затвердженим стандартам, але керівник і головний бухгалтер мають право вибору варі-

анту відображення операцій у відповідності з тим чи іншим стандартом.

Облікова політика детально регламентує питання методології, організації, технології та інших важливих питань обліку, а по мірі змін, які відбуваються у внутрішньому чи зовнішньому середовищі підприємства, в ній зазначають відповідні зміни в регламентації облікового процесу.

Матеріал монографії, викладений у вступі і пункті 2.1 належить Пушкарю М.С., в пунктах 1.2; 1.3; 1.4; 1.5; 1.6; 2.2; 2.3; 2.4; 2.5 і висновках Щирбі М.Т., а пункт 1.1 – написано авторами спільно.

## РОЗДІЛ I. ТЕОРІЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

### 1.1. Роль обліку в системі менеджменту

Глобалізація світової економіки, поглиблення міжнародних відносин, розвиток транснаціональних корпорацій, холдингових компаній, промислово-фінансових груп, франчайзингових об'єднань тощо спирається на створену в кожній з країн ринкову інфраструктуру. Функціонування ринку вимагає адекватної йому системи управління, як найважливішого фактора впливу на персонал з метою досягнення поставлених цілей. Ефективне управління в умовах ринкових відносин неможливо уявити без системи менеджменту, як наукової концепції відносин між людьми з приводу планування, організації, мотивації та контролю виробничо-комерційної та фінансової діяльності підприємства.

Розвиток економіки супроводжується постійним ускладненням економічних явищ і процесів, що зумовлює об'єктивну необхідність удосконалення менеджменту та використання зростаючого обсягу інформаційних ресурсів.

Менеджмент в Україні перебуває на стадії формування і в цілому його можна охарактеризувати як неадекватний вимогам ринкового середовища. Функціонування та розвиток ринкового середовища в нашій країні вимагає докорінного удосконалення практики менеджменту, оскільки він як правило, знаходиться на другому із чотирьох рівнів, пов'язаного з використанням в управлінні «здорового глузду».

„За останні десятиліття менеджмент став науковим і застосовується у всіх промислово-розвинутих країнах світу, що надало змогу багатьом країнам, які ініціативно використовували різноманітні фактори розвитку виробництва, домагатися значних результатів у подоланні криз і відставання, а також швидкого економічного підйому” [156, с. 30].

Початком виникнення менеджменту вважають час виходу в 1911 році книги американського інженера Ф.У. Тейлора „Принципи наукового управління”, в якій він запропонував розглядати управління підприємством не тільки як практичну діяльність, а й науку та своєрідне мистецтво господарювання. В той час, промисловий розвиток в країнах, зокрема в США, досяг такого рівня, коли управління виробництвом почали розглядати як особливу сферу діяльності та галузь знань під назвою „менеджмент”.

Для формування менеджменту, що відповідає ринковим умовам, окремі економісти вважають необхідність таких передумов:

- існування різноманітних суспільних інституцій та виробничих структур, що функціонують на ринку і яким для досягнення цілей потрібен менеджмент. Зі свого боку менеджмент не може існувати поза організаціями;
- концентрація в організаціях окремих працівників або їх груп, які виконують певну роботу, а завдяки менеджменту її координують і впорядковують;
- менеджмент вимагає для виконання будь-якої корисної роботи відповідних матеріальних, фінансових, кадрових, інформаційних та інших ресурсів, використання яких потребує організації та координації, особливо, коли вони обмежені або занадто дорогі;
- система менеджменту виконує роль цінового механізму, коли необхідно враховувати трансакційні витрати з метою підвищення ефективності роботи;
- баланс успіху (досягнення поставлених цілей) організації і продуктивність її діяльності (рівень використання ресурсів) ґрунтуються на якісному менеджменті, а тому важливим фактором у роботі організації називають формування команди на основі критеріїв знань і навичок [167, с. 14].

Поняття менеджмент в Україні почали використовувати на початку 90-х років ХХ ст., тобто після проголошення незалежності та переходу від адміністративно-командної системи управління до ринкових умов господарювання. Поряд з менеджментом в нашій практиці використовують термін „управління”, однак між ними існують певні відмінності в трактуванні та застосуванні, тому їх не можна ототожнювати. Відмінність між поняттями „управління” і „менеджмент” полягає у змісті, формах та методах здійснення



управлінського впливу суб'єкта управління на об'єкт. Управління виникло з появою людського суспільства і притаманне всім суспільно-економічним формаціям. „Термін „управління” набагато ширший, оскільки застосовується до різних видів людської діяльності (наприклад, управління автомобілем); до різних сфер діяльності (управління в неживій природі; у біологічних системах, управління державою); до органів управління (підрозділи в державних і громадських організаціях, а також на підприємствах і в об'єднаннях” [47, с. 9].

Менеджмент є різновидом управління, який пов'язує з ринковою економікою і суб'єктами господарювання, в яких центральною фігурою виступають люди, кадровий потенціал, хоча в останній час його почали застосовувати у сфері соціальних і політичних відносин. Хоча дефініцій у світі існує багато щодо поняття „менеджмент”, але в його основі лежить англійське дієслово «to manage», що в перекладі на українську мову означає „керувати, управляти, завідувати, стояти на чолі, бути здатним справитися з чимось, якоюсь проблемою”. Отже, етимологічно менеджмент можна розглядати, як мистецтво управляти людьми.

Менеджмент сформувався в 30-х роках ХХ-го століття, як економічна наука в найбільш розвинутих на той час країнах з ринковою економікою, в центрі якої стояли проблеми персоналу, види, форми та методи впливу на людей з метою підвищення ефективності їх роботи.

Фундаментальний Оксфордський словник англійської мови, вперше виданий ще в 1933 р., менеджмент характеризує як:

- 1) спосіб і манера спілкування з людьми. Способи спілкування формулює наука, їх можна вивчити і навіть натренуватися ефективно використовувати. Широко відомі, наприклад, правила ефективного проведення ділових нарад, переговорів, ведення телефонних бесід тощо. Щодо манери спілкування – то це частина мистецтва менеджменту, ним менеджер має оволодівати самостійно. Причому менеджер повинен враховувати індивідуальні риси свого характеру і стилю керівництва, особливо підлеглих, специфіку діяльності підприємства;
- 2) влада і мистецтво керівництва. Це авторитет посади, обов'язок підлеглих виконувати розпорядження керівника; авторитет особи керівника, якого слухаються тому, що він пропонує

більш продумані рішення, які дають дохід фірмі та її працівникам;

3) особливого роду вміння і адміністративні навички, які дають можливість організовувати ефективну роботу апарату управління, який складається з численних служб і кваліфікованих працівників;

4) органи управління, адміністративні одиниці.

Таке тлумачення менеджменту випробоване часом є сучасним і тепер, більш як через півстоліття, оскільки його складові залишаються такими ж [15, с. 5].

Разом з тим, у вітчизняній і зарубіжній економічній літературі можна зустріти різні трактування поняття „менеджмент”, що є закономірним тому, що автори розглядають це явище і його сутність через свої позиції, різні аспекти, свій досвід, відношення до науки. А вцілому система поглядів і вчень наближаються до пізнання істини. Так Білорус О.Г. та Панченко Є.Г. розглядають менеджмент як наукову систему управління та організації праці [15, с. 9]. Андрушків Б.М. і Кузьмін О.Є. під менеджментом розуміють цілеспрямовану дію на колектив працівників або окремих виконавців для досягнення поставлених завдань та визначеної мети [3, с. 6]. Дж. Дункан у праці „Основоположні ідеї в менеджменті” зазначає: „Менеджмент – це координація людських та інших ресурсів з метою розв’язання поставлених організацією завдань” [58]. Мочерний С.В. основним змістом менеджменту вважає „комплекс наукових принципів, методів стимулювання та організаційних важелів впливу на дії людей, використання різноманітних ресурсів з метою досягнення тактичних і стратегічних цілей організації” [59, с. 286]. Герчікова І.Н. розглядає менеджмент як управління в умовах ринку, ринкової економіки, точніше – організація управління фірмою, організація роботи людей, процес прийняття управлінських рішень [47, с. 9]. Мартиненко М.М. визначає менеджмент як сукупність видів управлінської діяльності (не праці) спрямованих на ефективність і результативне використання ресурсів для досягнення визначених спільних цілей [103, с. 9]. Кириченко О.А. і Міщенко В.І. розглядають менеджмент як „самостійний вид професійно здійснюваної діяльності, спрямованої на досягнення в ході будь-якої господарської діяльності комерційного підприємства, що діє в ринкових умовах, певних намічених цілей шляхом раціо-

нального використання матеріальних і трудових ресурсів із застосуванням принципів, функцій та методів економічного механізму менеджменту. Інакше кажучи, менеджмент – це управління в умовах ринкової економіки” [11, с. 60]. Сердюк О.Д. під менеджментом розуміє „сукупність методів, принципів, форм і засобів управління для досягнення поставленої мети – успішної діяльності організації” [156, с. 12].

У вступній статті до фундаментальної книги М. Мескона, М. Альберта, Ф.Хедоурі „Основи менеджменту” Л.І. Євенко дає таке визначення „Менеджмент – це вміння досягати поставленої мети, використовуючи працю, інтелект, мотиви поведінки інших людей. Менеджмент – функція, вид діяльності з керівництва людьми в найрізноманітніших організаціях”. Або: „Менеджмент – це сукупність принципів, методів і засобів управління виробництвом з метою підвищення його ефективності та збільшення прибутку” [106, с. 5].

Аналіз наведених визначень свідчить про те, що в більшості випадків менеджмент розглядають з двох сторін: по-перше, як науку про управління людьми в організаціях; по-друге, як сукупність принципів, методів і форм управління діяльністю з метою досягнення визначених тактичних і стратегічних цілей підприємства.

Основною метою менеджменту є забезпечення підвищення ефективності діяльності підприємства шляхом раціональної організації виробничого процесу, включаючи управління виробництвом і розвиток техніко-технологічної бази підприємства, а також досягнення намічених цілей.

Зміст менеджменту глибше розкривають його принципи та функції. Принципи менеджменту – це об’єктивно обґрунтовані правила діяльності менеджерів під час управління підприємством. За допомогою принципів здійснюється реалізація методів управління підприємством. Якщо принципи менеджменту постійні і мають обов’язковий характер, то методи – можуть змінюватися залежно від умов діяльності підприємства.

Уперше термін „принципи управління” увів у теорію і практику управління Ф.У. Тейлор, який в 1911 році опублікував книгу „Принципи наукового управління”.

Значний внесок у розвиток управління вніс американський інженер Г.Емерсон, який у 1912 р. в своїй роботі „Дванадцять

принципів продуктивності” сформулював такі принципи: точно поставлені ідеали або цілі; здоровий глузд; компетентна консультація; дисципліна; справедливе ставлення до персоналу; швидкий, надійний, повний, точний і постійний облік; диспетчеризація; норми і розкладки; нормалізація умов; нормування операцій; писані стандартні інструкції; винагороди за продуктивність [60].

У 1916 році Анрі Файоль у праці „Загальне і промислове управління” сформулював 14 принципів адміністративного управління: розподіл праці; повноваження і відповідальність; дисципліна; єдиноначальність; єдність дій; підпорядкованість особистих інтересів спільним; винагорода персоналу; централізація; скалярний ланцюг; порядок; справедливість; стабільність робочого місця для персоналу; ініціатива; корпоративний дух [184].

Як свідчить практика, принципи Г. Емерсона і А.Файоля не втратили актуальності й досі, які успішно застосовуються багатьма вітчизняними підприємствами і установами.

Однак вивчення вітчизняної і зарубіжної економічної літератури свідчить про те, що економісти з достатньою глибиною вивчили принципи менеджменту, хоча по різному їх тлумачать. Так, М.М. Мартиненко до принципів менеджменту відносить: принцип цілеспрямованості; принцип урахування інтересів; принцип ієрархічності; принцип взаємозалежності; принцип динамічної рівноваги; принцип економічності [103]. О.Є. Кузьмін і О.Г. Мельник крім вказаних, відносять ще й такі принципи, як активізації, системності і єдиновладдя [95, с. 19]. І.А. Герчикова виділяє принцип оптимального поєднання централізації і децентралізації в управлінні; принцип поєднання прав, обов'язків і відповідальності; принцип єдності команди і принцип демократизації управління [47, с. 131-132]. Можна виділити такі принципи, на яких ґрунтується менеджмент:

- вироблення структурних завдань для працівників, згуртування їх навколо загальних цілей підприємства;
- розвиток персоналом (й організацією у цілому) відповідних потреб і можливостей їх задоволення.
- постійне формування і розвиток персоналу менеджерів на будь-якому рівні управління через їх постійне підвищення кваліфікації;

- вибір мети для консолідації дій працівників, цілеспрямованість їх зусиль та ефективне використання позитивних якостей персоналу щодо ідеалів підприємства;
- постійне підвищення культури і моральних цінностей в організації;
- налагодження комунікацій у межах підприємства та в зовнішньому середовищі;
- ефективність менеджменту (технологічна, організаційна і матеріальна оснащеність, ріст обсягу випуску та реалізації продукції, підвищення продуктивності праці, а також рівня прибутковості та соціальні аспекти колективної заінтересованості в результатах праці) [167, с. 12-13].

В економічній літературі окремі автори наводять також інші принципи менеджменту. Зокрема, Сердюк О.Д. розрізняє головні й універсальні принципи менеджменту.

До головних принципів він відносить:

- орієнтація на попит і потреби ринку, конкретного споживача;
- постійне підвищення ефективності діяльності;
- свобода прийняття рішень;
- цілеспрямованість і коригування цілей у залежності від вимог ринку;
- досягнення істотних кінцевих результатів;
- наукова обґрунтованість і оптимальність рішень;
- гнучкість і широта маневру в діяльності;
- самооплатність та самофінансування;
- матеріальне й моральне стимулювання праці;
- спільність індивідуальних інтересів працівників з цілями організації;
- контроль і відповідальність;
- правильний підбір та раціональне розміщення кадрів;
- обов'язковість зворотного зв'язку;
- До універсальних принципів він відносить:
- відповідність законодавству і правовим вимогам (створення організації; її діяльності; спілкування з клієнтами та державними органами);
- правова регламентація функціонування і розвитку організації відповідно до статуту і положення про організацію;

- єдність теорії і практики менеджменту, що забезпечують відповідність прийнятих рішень логіці, принципам, методам і системам менеджменту;
- наймання чи вибори менеджерів;
- колективна участь працівників в управлінні;
- уніфікація й нормалізація об'єктів виробництва, технологій, структур, документів, методів, способів, процедур і операцій управління;
- спеціалізація й універсалізація процесів управління;
- цілісність суб'єкта й об'єкта управління, що забезпечує єдиний механізм досягнення мети;
- багатоваріантність рішень;
- стійкість організації стосовно зовнішнього середовища;
- мобільність і гнучкість процесів управління й організаційної структури;
- автоматизація управління;
- прогнозування постійного розвитку [156, с. 48-49].

Однак ефективне управління в теорії менеджменту повинно ґрунтуватися на таких основних принципах: 1) в господарській діяльності основним елементом вважають людину як головне джерело підвищення продуктивності праці та ефективності виробництва; 2) здійснювати планування діяльності крупних компаній (щодо цього їх порівнюють з державою, з плановою економікою); 3) надавати підрозділам (відділам) та їх працівникам певну автономію, що стимулює їх підприємливість; 4) орієнтуватися на потреби споживачів, що досягаються раціональною маркетинговою діяльністю; 5) дотримуватися адекватної форми управління, адекватної специфіці фінансово-господарської діяльності; 6) концентрувати зусилля компанії на прибутковості бізнесу; 7) здійснювати політику, спрямовану на формування у компанії не одного, а багатьох лідерів і новаторів, стимулювати у них виправданий ступінь ризику; 8) органічно поєднувати автономію, свободу окремих підрозділів, їх представників з певним рівнем примусу у випадках, коли йдеться про основні цінності компанії – стандарти якості, обслуговування та ін [59, с. 289].

Сутність і зміст менеджменту розкривається через визначення його функцій. Слово „функція” в перекладі з латинської означає

здійснювання, виконання [160, с. 1441]. Функція менеджменту являє собою вид діяльності, у процесі якого за допомогою певних способів здійснюється вплив на об'єкти управління з метою виконання ними поставлених оперативних завдань, тактичних і стратегічних цілей. Функції менеджменту постійно уточнюються виходячи з поділу і спеціалізації управлінської праці на тому чи іншому етапі розвитку економічної системи. Функції менеджменту історично виникають та розвиваються по мірі розвитку соціуму, поглиблення науково-технічного прогресу, науки і практики управління.

У вітчизняній і зарубіжній економічній літературі функції менеджменту розкриті досить повно, хоча й існують різні підходи авторів щодо їх тлумачення. Одні автори до функцій менеджменту відносять планування, організацію, координацію, мотивацію і контроль [13, с. 21-22; 59, с. 287; 198, с. 116]. Інші виділяють планування, організування, регулювання, облік, контролювання, аналізування і стимулювання [103, с. 150-151]. Однак найбільшого поширення набула точка зору, згідно з якою процес менеджменту поділяють на чотири взаємопов'язані функції – планування, організація, мотивація та контроль [156, с. 30; 106, с. 253].

Останній підхід є найбільш привабливим, оскільки як показують проведені нами дослідження, що саме ці функції беруть участь у здійсненні будь-якого управлінського процесу. Що стосується таких функцій як координація, регулювання, облік і аналіз, то ці важливі управлінські важелі фактично є складовими планування, організації, мотивації та контролю.

Крім цього доцільно зазначити, що кількість функцій можна розширити, що роблять, як правило, вітчизняні економісти, хоча вже понад чверть століття переважна більшість фахівців з менеджменту пропонують виділяти чотири функції загального циклу управління.

Функції менеджменту перебувають у діалектичному зв'язку, взаємозалежності та єдності і вони притаманні менеджменту всіх рівнів будь-якого підприємства незалежно від його галузевих особливостей діяльності. У процесі управління вони, взаємодіючи, проникають одна в одну. Для ефективної реалізації функції у практичній діяльності необхідно їх об'єднати в певну технологію

менеджменту за допомогою різноманітних методів управлінського впливу на персонал.

Серед функцій менеджменту особливу роль відіграє функція контролю, яка включає окремі підсистеми обліку (фінансовий, управлінський, стратегічний), контролінг, різні види аналізу, ревізю, аудит, перевірки тощо. Контроль здійснюється за допомогою зіставлення планових (прогнозованих, бюджетних) та фактичних даних про факти господарської діяльності, бізнес-процеси, доходи, витрати, фінансові результати та ін. Виявлення відхилень й аналіз їхніх причин дозволяє розробити заходи щодо усунення негативних та закріплення позитивних факторів впливу досягнення визначених тактичних і стратегічних цілей.

Контроль, як функція менеджменту, поєднує види управлінської діяльності, які пов'язані з формуванням даних про стан та функціонування об'єкта господарювання (облік), вивченням інформації про результати діяльності (аналіз), а також проводить діагностику та оцінку процесів розвитку і досягнення цілей, ефективності стратегії, успіхів і прорахунків у використанні засобів і методів управління [105, с. 168].

Система обліку займає важливе місце у системі управління підприємством. Як зазначає Г.Г. Кірейцев: “Підсистема обліку в управлінні виробництвом покликана шляхом реалізації інформаційної функції забезпечувати зворотній зв'язок між суб'єктами і об'єктами управління, взаємозв'язок між функціями управління і тим самим максимально сприяти розвитку інших підсистем, функцій і механізму управління в цілому, посилення його впливу на ефективність виробництва” [81, с. 8]. Без розвинутої системи обліку та отримання інформації про минулі, сучасні та майбутні події економічного життя підприємства неможливо приймати обґрунтовані управлінські рішення, що пов'язано з ризиком для бізнесу і втратою контролю за фінансово-господарською діяльністю. Система обліку призначена для відображення процесів виробництва, розподілу, обміну і споживання, повинна ґрунтуватися на вітчизняних і міжнародних стандартах, задовольняти потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, виявляти резерви підвищення ефективності виробництва і бути “мовою бізнесу”. Будучи сервісним центром з генерування інформації для процесу управління система обліку дає важливу інформацію, яка дозволяє



менеджерам контролювати поточну діяльність, планувати тактику і стратегію розвитку в майбутньому, раціонально використовувати обмежені виробничі ресурси і здійснювати оцінку результатів роботи підприємства і його структурних підрозділів. Керівництво і менеджери підприємства є основними внутрішніми користувачами облікової інформації, яка необхідна їм для планування, організації, мотивації та контролю усіх важливих сторін діяльності підприємства.

Функцію контролю в умовах діяльності вітчизняних підприємств можна оцінити як незадовільну, оскільки недооцінюються роль і значення системи обліку з боку керівників. Для нормального функціонування підприємств у ринковому середовищі нашої країни необхідно переорієнтувати систему обліку на задоволення внутрішніх потреб управління підприємством, необхідними інформаційними ресурсами на основі запровадження на вітчизняних підприємствах управлінського та стратегічного обліку. В Україні та країнах СНД, практично відсутній управлінський, а тим більше стратегічний облік як самостійні підсистеми господарського обліку. У той час, як за оцінками спеціалістів, в економічно розвинутих країнах фірми та компанії 90% робочого часу та ресурсів облікової служби витрачають на постановку та ведення управлінського і стратегічного обліку, а на традиційний фінансовий облік витрачають лише залишкову частину [79, с. 8]. Щось подібне за обсягом і складом виконання облікових робіт можна побачити на вітчизняних підприємствах, але з точністю до навпаки. Такий стан справ можна пояснити тим, що не всі керівники та менеджери підприємств усвідомлюють переваги ведення управлінського обліку в реальному часі, а бухгалтери байдужі до проблеми задоволення інформаційними ресурсами працівників управління. Відомо, що метою фінансового обліку є підготовка даних для формування показників фінансової звітності підприємства, що характеризують роботу підприємства за минулий період за стандартним обмеженим набором економічних показників. Управлінський облік генерує оригінальну інформацію в реальному часі для менеджерів різних рівнів, яка необхідна їм для виконання поточної роботи (протягом зміни, доби, декади) та регулювання дій персоналу (окремих осіб, бригад, робочих змін тощо). Отже, управлінський облік обслуговує керівництво і менеджерів підприємства усіх рівнів

управління, використовує інформацію для координації зусиль працівників на виконання календарних планів, аналізу, контролю, оцінки результатів діяльності.

Відсутність на підприємствах України стратегічного обліку пояснюється тим, що за короткий період ринкового середовища не сформувалося розуміння в економістів і менеджерів важливості прогнозованої інформації щодо траєкторії розвитку бізнесу, що важливо для формування конкурентних переваг і зміцнення позицій серед конкурентів.

Глобалізація економіки, розвиток транснаціональних корпорацій, концентрація капіталу, інфляція, зовнішня і внутрішня конкуренція, ускладнення господарських зв'язків, поява нових інструментів ринку призвела до того, що менеджери не можуть виконувати свою роботу на основі інформації про минуле (фінансовий облік) тому для них необхідна додаткова інформація від управлінського і стратегічного обліку з метою підвищення рівня ефективності управління.

Облікова діяльність тісно пов'язана і переплітається з усіма функціями менеджменту в процесі управління. Жодна з функцій менеджменту не може бути виконана, якщо не буде забезпечений доступ до інформації менеджерів, які її реалізують. Інформацію для операційного менеджменту формує підсистема управлінського обліку на запит менеджерів у реальному часі. Така інформація характеризує внутрішнє середовище підприємства (відстежує, фіксує, вимірює окремі робочі операції, процеси, економічні явища не лише у грошовому, а й фізичних, технічних, організаційних вимірах).

Процес планування здійснюють, у певній мірі, на основі досягнутих параметрів діяльності підприємства. Зв'язок між плануванням і управлінським обліком здійснюють на основі інформації про результати діяльності підприємства і його структурних підрозділів (центрів витрат) за минулі періоди з урахуванням перспектив розвитку. Обмін інформацією між системою управлінського обліку і плануванням здійснюють через внутрішню звітність (звіти матеріально-відповідальних осіб, звіти про використання техніки, робочого часу, сигнальна документація про відхилення від регламентів тощо). При застосуванні нормативного методу обліку витрат визначають витрати на деталі, вузли, вироби, а при відхиленнях від норм і змінах норм (ініціюють менеджери), фіксують причини,

винних осіб, фактори впливу, що дає можливість щоденно оцінювати хід бізнес-процесів, технологічних процесів тощо.

Підвищення ефективності діяльності підприємства вимагає створення оптимальної організаційної структури управління. Управлінський облік формує інформацію в розрізі окремих виробничих підрозділів (центрів витрат – цехів, дільниць, змін тощо), а в середині центрів – у розрізі сфер відповідальності (майстрів, бригадирів, техніків, енергетиків, нормувальників тощо). Таким чином, ефективне управління здійснюється на основі виділення центрів витрат і сфер відповідальності в межах яких менеджери відповідають за результати роботи довіреного їм підрозділу, що створює можливість здійснювати облік витрат і результатів діяльності. Виділення в управлінському обліку центрів витрат вимагає децентралізації організаційної структури управління підприємством. Взаємозв'язок між функцією організація і управлінським обліком свідчить те, що у сфері організаційної структури вирішують питання розподілу повноважень, підпорядкування і спеціалізації, а в системі управлінського обліку визначають витрати на виробництво за окремими центрами та сферами відповідальності [113, с. 87].

Функція мотивації полягає в тому, що менеджери підприємства виконують роботу згідно з делегованими їм правами, обов'язками і відповідальністю за виконання планів і бюджетів. Керівництво зводиться тут до визначення складної сукупності потреб і надання можливостей персоналу задовільнити їх шляхом виконання роботи. За добру роботу, менеджерів винагороджують на основі положень про стимулювання (моральне і матеріальне). Стимулювання здійснюють за результатами роботи (виконання чи перевиконання планів, бюджетів, економію ресурсів, енергії, високу продуктивність праці тощо).

Контроль є однією з функцій менеджменту без якої не можуть бути реалізовані інші функції, оскільки вони взаємозалежні та взаємопов'язані. Дійсно, не може бути контролю без планування, а в свою чергу, планування є одним з елементів контролю якості планування. В обліку відображають показники плану, а планування враховує фактичну інформацію про виконання планів. Контроль здійснюють на всіх етапах і може бути попередній, поточний і наступний. Контроль забезпечує оцінку ефективності роботи як окремих структурних підрозділів (центрів витрат) так і підприємст-

ва в цілому. Здійснення функції контролю передбачає збір, обробку і аналіз інформації про фактичні результати діяльності всіх підрозділів підприємства, порівняння їх з планами або бюджетами, виявлення відхилень і аналіз їх причин, а також розробку заходів, необхідних для досягнення намічених цілей. Виконання функції контролю здійснює адміністрація і менеджери підприємства на основі звітів сформованих в системі обліку. Облік забезпечує інформацією кожного з рівнів управління виходячи з потреб менеджерів. Особливу цінність має контроль за роботою відповідних сфер відповідальності в умовах застосування нормативного методу обліку витрат, що, в свою чергу, вимагає відповідної організації управлінського обліку. Здійснення контролю ґрунтується на підсистемі управлінського обліку та внутрішній звітності (фінансові і виробничі показники) та їх аналізі. В системі менеджменту управлінський облік є не тільки джерелом інформації про об'єкти управління, а й елементом контролю за їх станом і змінами в часі та просторі.

Дані обліку служать для отримання інформації та виконання всіх функцій менеджментом і, як відзначає В.В. Сопко облік має не тільки наскрізний характер, а й слугує необхідною умовою послідовного виконання всіх наступних функцій управління [164, с. 8].

Управлінський облік як підсистема системи господарського обліку, забезпечує менеджерів інформацією, необхідною для планування, нормування, контролю і оцінки виробничо-комерційної діяльності підприємства і його структурних підрозділів.

Проте систему господарського обліку не можна назвати завершеним і цілісним утворенням без підсистеми стратегічного обліку, оскільки бізнес розвивається історично і для менеджменту актуальним є не минуле чи сучасне (воно стає історією), а те, що буде в майбутньому, яке визначають на основі методів прогнозування. Саме в цьому напрямі повинні працювати менеджери і обліковці.

## **1.2. Економічний зміст і призначення облікової політики**

Рациональність ведення фінансового обліку на підприємстві залежить від рівня його організації. У свій час французький вчений Є.П. Леоте щодо організації обліку писав: „Колесо економіки

рухається не тільки за допомогою праці і капіталу, а й завдяки „обліковому порядку” [161, с. 78-80].

Розвиток ринкових відносин в Україні, наявність підприємств різних форм власності та розширення міжнародних економічних зв'язків вітчизняних підприємств з іноземними партнерами сприяло впровадженню в облікову практику облікової політики, яку підприємство визначає самостійно. Від уміло сформованої облікової політики багато в чому залежить не тільки ефективність управління системою обліку, а й фінансово-господарською діяльністю підприємства та стратегією його розвитку на тривалу перспективу. Тому, формування облікової політики на підприємстві – досить трудомісткий і відповідальний процес, оскільки підприємству доведеться працювати не один рік згідно з розробленою і затвердженою ним обліковою політикою. Це вимагає від управлінського персоналу підприємства більш виваженого підходу до розробки та підтримки ним на належному рівні облікової політики з врахуванням впливу як зовнішніх, так і внутрішніх факторів.

Перші намагання сформувати облікову політику на рівні фірми пов'язують із спробами встановлення офіційних стандартів фінансового обліку в США, які були розроблені ще в 1929 р. [191, с. 154].

Окремі елементи облікової політики, як зазначено в „Теорії бухгалтерського обліку” пов'язують з Дж. Меєм, який 22 вересня 1932 р. в своєму листі від Американського інституту бухгалтерів до Нью-Йоркської фондової біржі виклав програму її дії, яка включала три моменти: 1) обов'язковість компанії відкритого типу подавати детальний звіт про використання ними певних методів обліку; 2) підтвердження того, що компанія дотримується цих методів; 3) аудиторів повинні підтвердити, що компанії дійсно використовували методи обліку, на які вони здійснюють посилення [191, с. 155].

„Вперше в 1934 р., коли були відсутні нормативні акти з бухгалтерського обліку, Конгрес США доручив Комісії з цінних паперів і бірж розробити положення про облікову політику для фірм, які котирують свої цінні папери. Це доручення було викликано необхідністю навести певний порядок та забезпечити передбачуваність в практиці бухгалтерського обліку після великої кризи

1929р. І тільки набагато пізніше, національним стандартом 1972р. правила облікової політики були поширені на всі інші компанії.

Стандарт з облікової політики рекомендує відображати в річному звіті найбільш суттєві процедури і методи обліку, які застосовувались підприємством з числа офіційно визнаних. Характерно, що в умовах, в основному диспозитивного правового регулювання бухгалтерського обліку офіційне визнання тих чи інших прийомів і методів обліку здійснюють у США не тільки державні органи, а й, в першу чергу, різні громадські організації, наприклад Американська асоціація бухгалтерів.

У подальшому в економічно розвинутих країнах була сприйнята ідея концепції облікової політики і прийняті нормативні акти, які вводили її в дію” [138, с. 21].

Однак поняття „облікова політика” офіційно стала загальноприйнятною в міжнародній термінології з фінансового обліку з листопада 1974 року, у зв’язку з прийняттям, а з 1.01.1975р. – введенням в дію Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку №1 „Розкриття облікової політики”.

В Україні термін „облікова політика” став відомим та увійшов у бухгалтерську термінологію на початку 90-х років ХХ ст. після того, як були перекладені і видані Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

Вперше з’явилася можливість розробки та використання підприємствами облікової політики у 1993р., у зв’язку з введенням в дію „Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності” (затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993р., №250). Цим Положенням передбачалося, що підприємства та організації можуть самостійно встановлювати організаційну форму бухгалтерської служби, виходячи з виду підприємства і конкретних умов господарювання; визначати форму і методи ведення обліку, ґрунтуючись на діючих загальних або галузевих формах і методах з дотриманням єдиних методологічних засад, встановлених цим Положенням, а також технологію обробки облікової інформації; розробляти систему внутрішньовиробничого обліку, звітності і контролю господарських операцій; визначати права працівників на підпис документів; виділяти на окремий баланс свої філії, представництва, відділення та інші відособлені підрозділи (житлово-комунальне, транспортне і підсобне сільське

господарство), що входять до складу підприємства [131, с. 20-21]. Згідно з Вказівками щодо організації бухгалтерського обліку в Україні (затверджених наказом Міністерства фінансів України від 7 травня 1993р., №25) обрана підприємством методологія (облікова політика) відображення окремих господарських операцій на поточний рік повинна затверджуватися розпорядчим документом. Хоча в той час існувала ще певна жорстка регламентація обліку на державному рівні (Міністерство фінансів України) у підприємств з'явилася можливість вибору варіантів відображення окремих фактів господарської діяльності в обліку. Однак саме поняття „облікова політика” ні в Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні [131], а ні у Вказівках щодо організації бухгалтерського обліку в Україні [131] не згадується.

В нашій країні термін „облікова політика” офіційно почали використовувати у вітчизняній теорії та практиці фінансового обліку з 1 січня 2000 року після уведення в дію Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999р. №996-XIV [129], Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО) №1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” від 31.03.1999р. №87 та інших П(С)БО, які регламентують альтернативні способи організації та ведення обліку окремих видів активів, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів, щодо яких підприємство має право вибору з врахуванням особливостей та специфіки своєї діяльності [130].

До початку ринкових перетворень потреба у формуванні облікової політики підприємства не виникала, оскільки нормативними документами, які регламентували облік не передбачалися будь-які варіанти відображення в обліку одних і тих же операцій фінансово-господарської діяльності. Соціалістичний варіант обліку був зорієнтований на державне макроекономічне планування.

Потреба в обліковій політиці виникла у зв'язку з переходом економіки України від командно-адміністративної системи управління до ринкових умов господарювання. При командно-адміністративній системі управління держава одночасно виступала в ролі законодавця, власника засобів виробництва і користувача обліково-аналітичної інформації. Саме тому ведення обліку майже повністю регламентувалося відповідними положеннями та інструкціями міністерств і відомств. Держава встановлювала єдиний по-

рядок ведення обліку незалежно від галузей економіки, масштабів підприємств та інших умов його діяльності.

Процес управління здійснювався переважно командно-адміністративними методами, облік лише фіксував факти фінансово-господарської діяльності підприємств, а за допомогою економічного аналізу робили розрахунок показників для потреб фіскальних органів. Система обліку цілком відповідала вимогам держави, виконувала функцію систематизації і узагальнення облікової інформації у звітності та контролю за збереженням суспільної (тобто державної) власності на засоби виробництва. У бухгалтерів не було можливості вибору варіантів ведення синтетичного обліку на підприємстві. Бухгалтери повинні були досконало знати законодавчі акти і нормативні документи, які регламентували їх діяльність. Тому питання формування облікової політики підприємств на той час не були актуальними.

Однією із тенденцій розвитку системи обліку в період становлення ринкових відносин в нашій країні був перехід від жорсткої його регламентації до вільного вибору методів і способів обліку на основі професійного судження.

У ринковій економіці держава не може нав'язувати всім учасникам економіко-правових відносин однакові підходи до відображення фактів господарської діяльності в обліку, оскільки такі підходи повинні одночасно відповідати умовам фінансово-господарської діяльності кожного окремого підприємства. Держава встановлює загальні принципи і правила ведення фінансового обліку, а на рівні підприємства здійснюють лише вибір передбачених нормативними документами способів оцінки майна, методів та процедур ведення обліку окремих об'єктів, виходячи з умов діяльності, кваліфікації облікового персоналу, наявності комп'ютерної техніки тощо.

Поряд з застосуванням обов'язкових принципів і правил фінансового обліку, законодавством передбачено варіантність вирішення певних облікових питань, які б враховували специфіку діяльності підприємства. У ринкових умовах держава відмовилася від жорсткого регулювання системи фінансового обліку, а прийняті нормативними документами (національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку) правила, методичні вказівки з обліку носять рекомендаційний характер, при чому в них передба-



чені різні варіанти дій залежно від впливу зовнішніх і внутрішніх факторів. Тому кожне підприємство, виходячи з специфіки своєї діяльності має право вибирати ті варіанти обліку, які забезпечать найбільш повну реалізацію функцій управління і ефективне функціонування менеджменту. Отже, в умовах ринку проходить процес ринкового поєднання державного регулювання та самостійності підприємств в організації обліку за допомогою такого специфічного елемента його нормативно-правового регулювання обліку на рівні підприємства, як облікова політика [88, с. 513].

Необхідність формування облікової політики підприємства в ринкових умовах безпосередньо пов'язана з переорієнтацією обліку на надання своєчасної, достовірної, повної та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності не тільки зовнішнім, а й внутрішнім користувачам для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. В ринковій економіці бухгалтер повинен забезпечити контроль не лише за збереженням майна, але і за виконанням зобов'язань – власника свого підприємства. Формування облікової політики є важливим і непростим завданням, оскільки впливає на фінансові результати й ефективність діяльності підприємства.

„Причинами появи облікової політики в ринкових умовах є:

- альтернативні варіанти щодо організації і ведення фінансового обліку, які передбачені законодавством;
- розширення видів діяльності та організаційно-правових форм підприємств;
- зміна ролі бухгалтера в господарському житті підприємства від простого реєстратора фактів господарської діяльності до активного його учасника” [23, с. 41].

Проф. С.О. Ніколаєва відзначає, що необхідність формування облікової політики на підприємствах виникає в двох випадках: 1) коли законодавством передбачено кілька варіантів ведення обліку тих чи інших об'єктів, підприємство обирає один із них; 2) коли законодавча регламентація відображення в обліку тих чи інших фактів господарської діяльності не розроблена і підприємство самостійно розробляє способи ведення обліку [119, с. 6].

Аналіз наведених причин і необхідності формування облікової політики свідчить про її застосування на макро- і мікрорівнях.

Тому облікову політику підприємства повинні формувати менеджери вищого ієрархічного рівня:

- власник (керівник) підприємства, який згідно з п. 3 ст 8 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” несе відповідальність за організацію обліку і однозначно за формування облікової політики;
- головний бухгалтер (бухгалтер) підприємства, за участю якого можна грамотно і всебічно обґрунтувати зміст облікової політики;
- фінансовий директор, оскільки в його компетенцію входять питання оптимізації фінансових результатів і руху грошових коштів підприємства;
- аудитор, оскільки облікова політика є одним з об’єктів аудиторської перевірки під час аудиту;
- податковий інспектор, оскільки від змісту облікової політики залежить порядок формування того чи іншого об’єкту оподаткування [120, с. 5; 10, с. 8].

Однак, з точки зору користувачів фінансової звітності, облікова політика підприємства повинна забезпечити інформацію про методи і процедури обліку, які застосовує підприємство; отримати інформацію, щоб переконатися в співставності даних, які містяться в звітності, а також розкривати додаткову інформацію про зміни в діяльності підприємства [10, с. 8].

Згідно з п.5 ст. 8 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємство самостійно визначає облікову політику [130, с. 188] виходячи з прийнятих в нашій країні законодавчих актів та нормативних документів.

Для правильного формування облікової політики підприємства необхідно визначити її зміст і принципи побудови.

Ефективне функціонування фінансового обліку в умовах ринку неможливе без застосування такого специфічного елемента, як облікова політика, що безпосередньо впливає на прийняття обґрунтованих управлінських рішень різними користувачами інформації.

Як економічна категорія, облікова політика набула поширення в результаті формування ринкових відносин, появи підприємств різних форм власності, розширення міжнародних економічних зв’язків і наявності права вибору способів та процедур передбаче-

них законодавством та нормативними документами щодо різних варіантів ведення обліку та складання фінансової звітності залежно від специфіки діяльності підприємств.

Термін „облікова політика” включає два поняття „облік” і „політика”. Облік – це процес який складається з процедур спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксації (реєстрації) фактів, процесів, подій природи або суспільного життя [165, с. 20].

Слово „політика” пов’язують з поняттям держави, влади, яке в перекладі з грецької звучить як „мистецтво управляти державою”. В Радянському енциклопедичному словнику слово „політика” означає сферу діяльності, яка пов’язана з відносинами між класами, націями та іншими соціальними групами, ядром якої є проблема захоплення, утримання або використання державної влади; участь в справах держави, визначення форм, завдань, змісту її діяльності [160, с. 1030]. Згідно з словником іншомовних слів під поняттям „політика” розуміють „методи й засоби досягнення цілей і завдань, а також діяльність органів державної влади й державного управління” [158, с. 536]. Окремі економісти вважають, що в основі політики лежить передусім економіка, економічні явища і процеси, економічні потреби, інтереси та цілі. Водночас політика розвивається за власними її законами і закономірностями й активно впливає на економіку [59, с. 796]. Тому в останній час, у зв’язку з розвитком ринкових відносин, термін „політика” активно почав вживатися в економічній діяльності в таких словосполученнях як „економічна політика”, „маркетингова політика”, „фінансова політика”, „цінова політика” тощо. При чому слово „політика” у всіх словосполученнях вживають у значенні методів і засобів досягнення мети. Таким чином, словосполучення „облікова політика” є виправданим. Даний термін походить від дослівного перекладу англійського словосполучення „accounting policy”. У вітчизняній та зарубіжній економічній літературі наводять різні визначення поняття „облікова політика”. Однак, найбільшого поширення набули кілька підходів. Згідно з першим підходом „облікова політика” – це сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного вимірювання, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності. До способів ведення бухгалтерського обліку належать способи групування і оцінки фактів господарської діяльності, пога-

шення вартості активів, організації документообороту, інвентаризації, способи застосування рахунків обліку, системи реєстрів, обробки інформації та інші відповідні способи і прийоми [179, с. 685; 183, с. 10; 172, с. 59; 171, с. 115; 176, с. 341; 84, с. 4; 36, с. 45; 46, с. 31; 178, с. 2; 68, с. 110].

Як справедливо відзначає Р.А. Алборов така дефініція облікової політики співпадає з визначенням методу бухгалтерського обліку і тому справедливо виникає питання: облікова політика – це метод бухгалтерського обліку чи щось інше? Вичерпної відповіді на дане питання немає.

Метод бухгалтерського обліку склався багато років тому і будь-який суспільно-економічний лад, як показує практика, не може змінити його. Зміни ж відбуваються тільки в технічному й організаційному плані з метою більш раціонального й ефективного використання методу бухгалтерського обліку [2, с. 4-5]. Таким чином, метод бухгалтерського обліку не можна підмінити будь-яким іншим терміном або ототожнювати з поняттям „облікова політика”. Разом з тим, ми поділяємо точку зору тих економістів, які вважають, що облікова політика є самостійним явищем, яке пов'язане з методом бухгалтерського обліку. Облікова політика є інструментом реалізації способів (приймів) методу бухгалтерського обліку (спостереження, вартісного вимірювання, групування, підсумкового узагальнення) з метою формування повної, об'єктивної та достовірної фінансової і управлінської інформації для управління і прийняття обґрунтованих рішень зацікавленими особами і може відрізнятися на різних підприємствах [2, с.5]. Взаємозв'язок методу бухгалтерського обліку і облікової політики підприємства наочно зображено на рис. 1.1.

Другий підхід трактує облікову політику як сукупність принципів, методів і процедур, що використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності [66, с. 438; 122, с. 22; 28, с. 42; 101, с. 26; 30, с. 120; 174, с. 2; 125, с. 47].

Визначення облікової політики, яке наведено в Законі України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” [130, с. 185] і національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку №1 „Загальні вимоги до фінансової звітності [130, с. 200] дещо відрізняється від прийнятого Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО). Так, згідно з МСБО №8 „Облікові

<b>МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b> (взаємозв'язок відображення, вимірювання і узагальнення в грошовому виразі фактів господарської діяльності підприємства)							
<b>ПРИЙОМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b>							
Спостереження за фінансово-господарською діяльністю		Вартісне вимірювання		Групування		Підсумкове узагальнення	
Документація	Інвентаризація	Оцінка	Калькуляція	Рахунки	Подвійний запис	Баланс	Звітність
<b>ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА</b> (реалізація методу бухгалтерського обліку)							
<b>ПОРЯДОК ЗДІЙСНЕННЯ</b>							
Спостереження		Вартісне вимірювання		Групування		Підсумкове узагальнення	
Реквізити і форми первинних документів, документооборот і т.д.	Періодичність і масштаби інвентаризації, порядок її проведення	Способи оцінки майна і зобов'язань	Способи калькулювання собівартості продукції і т.д.	План рахунків	Схеми відображення в обліку окремих фактів господарської діяльності	Склад статей балансу, способи оцінки майна і зобов'язань	Реквізити і форми звітів, склад статей і т.д.

**Рис. 1.1. Взаємозв'язок методу бухгалтерського обліку й облікової політики [9, с. 53; 31, с. 69]**

політики, зміни в облікових оцінках та помилки” „облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика застосування суб’єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів” [109, с. 769]. Аналіз наведених визначень свідчить про те, що в МСБО дають ширше визначення поняття „облікова політика” ніж у П(С)БО і разом з тим вони дають більш широкі можливості у виборі альтернатив серед рекомендованих МСБО методів і процедур з врахуванням практики, що базуються на професійному суджені. Однак, спільним недоліком цих визначень є те, що облікову політику обмежують лише складанням та поданням фінансової звітності і не поширюють на питання організації та ведення обліку. Фінансова звітність є результатом і наслідком ведення фінансового обліку і вона може бути повною, об’єктивною і достовірною лише за умови раціональної організації та методики ведення обліку.

Відповідно до іншого підходу, окремі автори вважають, що облікова політика – це цілеспрямована діяльність людей з управління бухгалтерським обліком для досягнення поставленої мети [128, с. 215]. Водночас виникає запитання за рахунок чого, яких методів, способів, процедур можна досягти поставленої мети?

Оскільки бухгалтерський облік спрямований на управління, а облікова політика є одним із елементів системи обліку, то в такому випадку її необхідно розглядати у взаємозв’язку з управлінням. Враховуючи різні підходи до формування облікової політики можна дати таке визначення: 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.

Основне призначення облікової політики підприємства полягає в:

- упорядкуванні облікового процесу та лібералізації системи обліку на підприємстві;
- формуванні методики обліку майна, капіталу і зобов’язань, фактів господарської діяльності та результатів діяльності

підприємства на основі загальноприйнятих принципів та правил;

- забезпеченні повною, достовірною та неупередженою інформацією менеджменту з метою здійснення ефективного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та визначення стратегії подальшого його розвитку в майбутньому;
- забезпеченні формування та своєчасного надання інформації різним користувачам, яка міститься у фінансовій звітності;
- роз'ясненні користувачам внутрішньої і зовнішньої звітності конкретних правил та процедур ведення обліку та складання звітності;
- наданні обліку планомірності та послідовності;
- підвищенні ефективності ведення обліку на підприємстві.

Однак, питання призначення облікової політики знаходяться в тісному зв'язку з її користувачами, в першу чергу із зовнішніми, оскільки, як стверджують окремі економісти, „суть облікової політики полягає в механізмі узгодження майнових інтересів підприємства і зовнішніх користувачів щодо розкриття облікової інформації... В умовах, коли первинні документи знаходяться в повному розпорядженні підприємства, а допуск до них зовнішніх користувачів практично виключений, підприємство отримує можливість для маніпулювання методами узагальнення первинних даних і підготовки інформації та визначення необхідних для себе фінансових результатів. Реалізація концепції облікової політики забезпечує простір і незалежність для діяльності підприємства, надійний захист комерційної таємниці. Однак, вона обмежує інтереси зовнішніх користувачів, практично створює можливість уводити їх в оману, виключає співставність інформації про результати діяльності підприємств, які застосовують різну облікову політику. При чому баланс інтересів порушується на користь підприємства” [56, с. 15-16]. Разом з тим, облікова політика займає важливе місце в суспільстві, оскільки дає можливість за рахунок розкриття її елементів в примітках до фінансової звітності сформувати інформацію про діяльність підприємства, яку надають користувачам для прийняття обґрунтованих рішень.

Основною метою облікової політики є забезпечення створення інформаційної системи підприємства з врахуванням вимог законо-

давчих актів і нормативних документів про фінансово-майновий стан та результати його діяльності, які необхідні як для внутрішніх так і зовнішніх користувачів для прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень.

Мети будь-якої діяльності досягають через постановку та вирішення певних завдань. Основними завданнями облікової політики є:

- забезпечення дотримання загальноприйнятих принципів обліку та вимог формування раціональної системи інформаційної бази для менеджерів різних рівнів управління;
- підготовка бази даних для адекватного відображення повної, достовірної та неупередженої інформації про результати діяльності підприємства в інтересах зацікавлених осіб;
- усунення протиріч, що містяться у законодавчих актах та нормативних документах під час ведення фінансового обліку на підприємстві;
- дотримання єдності методик ведення обліку на підприємстві в цілому і його структурних підрозділах;
- створення єдиної методологічної основи обліку для цілей фінансового, управлінського та податкового обліку;
- підвищення ефективності діяльності підприємства через систему встановлених облікових процедур;
- усунення інформаційного розриву між бухгалтерією підприємства і користувачами облікових і звітних даних;
- узгодження даних обліку та показників фінансової звітності для внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Облікова політика підприємства повинна забезпечити:

- повноту відображення у фінансовому обліку всіх фактів господарської діяльності;
- своєчасне відображення фактів господарської діяльності у фінансовому обліку і фінансовій звітності;
- відображення у фінансовому обліку фактів господарської діяльності виходячи не тільки з їх правової форми, а й з їх економічного змісту і умов господарювання;
- тотожність даних аналітичного обліку оборотам та залишкам на рахунках синтетичного обліку на 1-е число кожного місяця,



а також показників фінансової звітності даним синтетичного й аналітичного обліку;

- раціональне ведення фінансового обліку, виходячи з умов господарської діяльності і величини підприємства [46, с. 33].

### **1.3. Нормативна база формування облікової політики**

Фінансовий облік має своїм завданням визначення фінансового результату за єдиним методом в масштабі країни. Оскільки держава контролює прибуток країни, то у зв'язку з цим встановлює правила утримання податків. Це означає, що держава регламентує облік на основі правил (стандартів) з метою єдиного підходу до формування витрат, доходів і результатів. Система обліку є основою інформаційного забезпечення управління і одним з важливих інструментів збору, узагальнення й обробки інформації про фінансово-господарську діяльність господарюючих суб'єктів.

Система обліку є основою інформаційного забезпечення і одним з важливих інструментів збору, узагальнення й обробки інформації про фінансово-господарську діяльність господарюючих суб'єктів.

У зв'язку з цим розробка нормативно-правового регулювання фінансового обліку відповідно до міжнародних стандартів в умовах переходу економіки України до ринку стала об'єктивною необхідністю. Аналіз нормативно-правового регулювання фінансового обліку в Україні свідчить про те, що воно не повністю відповідає вимогам міжнародних стандартів і потребує подальшого удосконалення.

Проблема нормативно-правового регулювання фінансового обліку є актуальною і недостатньо дослідженою, хоча вагомий внесок в розвиток регламентації фінансового обліку внесли такі зарубіжні і вітчизняні вчені-економісти, як і Антоні Р., Амант О., Блейк Дж., Безруких П.С., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Кірийцев Г.Г., Кужельний М.В., Ніколаєва С.А., Палій В.Ф., Пархоменко В.М., Пушкар М.С, Соколов Я.В., Сопко В.В., Стуков С.А., Чумаченко Н.Г., Швець В.Г., Шеремет А.Д. та ін.

Питання нормативно-правового регулювання фінансового обліку знайшли відображення в працях багатьох вітчизняних еконо-

містів, але такі дослідження не були комплексними і узагальнюючими. У багатьох випадках розробка і впровадження нормативних актів з фінансового обліку, які б узгоджувалися з міжнародними стандартами поки що є невирішеною проблемою України.

Трансформація економіко-правового середовища, курс на ринкові перетворення зумовили реформування системи обліку в Україні. Одним з основних завдань формування обліку є створення нової системи нормативно-правового регулювання обліку і фінансової звітності, яка забезпечить об'єктивною і неупередженою інформацією про фінансово-майновий стан та результати діяльності підприємств не тільки державні органи, а й інших користувачів: власників, кредиторів, інвесторів, постачальників тощо. На процес створення і функціонування нормативно-правових актів з фінансового обліку в кожній конкретній країні впливають такі фактори:

- теоретичні уявлення про облікову систему провідних науковців і професійних організацій;
- економічні наслідки від прийнятої цієї чи іншої системи обліку;
- загальна економічна ситуація в країні;
- податкова політика;
- національні особливості економіки;
- користувачі і цілі, які вони ставлять перед собою;
- юридичне середовище;
- джерела фінансування;
- мова;
- вимоги інших країн;
- загальна атмосфера в країні (напружена або спокійна) [18, с. 21].

Розвиток фінансового обліку в значній мірі залежить від законодавчого середовища, регулювання типу економіки, правил ведення бізнесу тощо. Законодавство і міру впливу на різноманітні аспекти життя більшість країн умовно можна поділити на дві групи:

- країни, що мають розгалужений кодекс законів;
- країни, що мають законодавство загальноправової орієнтації.

В першому випадку закони носять жорстко детермінований характер – "ви повинні". Фізичні і юридичні особи повинні дотримуватись букви закону. В більшості країн, які дотримуються цього підходу, облікові стандарти прирівнюються до рівня державних законів. Процедури ведення обліку при цьому деталізують і досить жорстко регламентують. Головним завданням фінансового обліку в цих країнах є визначення державних податків та контроль за своєчасною і повною їх сплатою. В числі цих країн Аргентина, Франція, Німеччина. До цих країн можна віднести й Україну.

Друга група країн обмежується зведенням законів загального права, які являють собою серію обмежень типу "ви не повинні". Закони цього типу вказують на межі, в рамках яких фізичні і юридичні особи мають свободу дій. Облікові стандарти в цих країнах не регламентуються державою, а їх розробляють професійні організації бухгалтерів. Вони більш гнучкі і піддаються впливу різних нововведень. Великобританія і США є представниками такого підходу в регулюванні практики обліку [112, с. 24].

До проголошення незалежності України нормативно-правове регулювання обліку здійснювалося централізовано, виходячи з визначених вимог Ради Міністрів СРСР правил Міністерства фінансів СРСР, які встановлювали єдині методи та процедури ведення обліку у вигляді типових положень і інструкцій для всіх підприємств і організацій. На підставі їх міністерства і відомства розробляли галузеві інструкції з питань ведення обліку. Дотримання правил було обов'язковим, оскільки основними користувачами бухгалтерської інформації були державні органи, які на підставі показників звітності приймали найбільш важливі управлінські рішення стосовно виконання централізовано доведених планових завдань. За таких обставин бухгалтерський облік використовувався як важливий інструмент управління централізованою плановою економікою.

Після набуття незалежності функції нормативно-правового регулювання обліку і складання фінансової звітності на підприємствах, організаціях установах (крім банків) були передані Міністерству фінансів України, яке у відповідності з Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні (затверджене постановою Кабінету міністрів України від 3 квітня 1993 р., №250 з наступними змінами і доповненнями) жорстко регламен-

тувало організацію бухгалтерського обліку у вигляді положень, інструкцій, листів, порядків тощо.

Перехід до ринкових умов господарювання призвів до появи нових понять і термінів, притаманних лише ринковій економіці, а саме: капітал, лізинг, фінансові інвестиції та інших. Законодавче закріпленням вищевказаних понять і термінів зумовило необхідність урегулювання обліку фінансових інвестицій, лізингу, іноземної валюти, вексельних операцій, нематеріальних активів тощо. Однак така система нормативно-правового регулювання обліку і звітності задовольняла лише інформаційні потреби державних органів. Роль обліку, як і раніше, недооцінюється. Фінансовий облік розглядається тільки як рахівництво, тобто як процес всіх відображених підприємством фактів господарської діяльності в первинних документах та їх систематизації в облікових регістрах, а не як система отримання інформації для управління. Узагальнення даних фінансового обліку здійснювалось у звітності за старими принципами, оскільки система зазнала лише поверхових змін. В ринкових умовах господарювання основною метою нормативно-правового регулювання фінансового обліку є забезпечення об'єктивною і достовірною інформацією про фінансовий стан і результати діяльності всіх заінтересованих користувачів (власників, інвесторів, кредиторів, постачальників тощо). Таким чином, система нормативно-правового регулювання перехідної економіки повинна являти собою деякий компроміс між системою, правового забезпечення адекватною ринковим умовам господарювання і системою яка характерна командно-адміністративній системі управління.

Міжнародна практика свідчить, що нормативно-правове регулювання обліку може здійснюватися державними урядовими органами (макроекономічний підхід), громадськими професійними організаціями (мікроекономічний підхід), або на основі комбінації цих двох підходів (державна спільно з громадськими професійними організаціями, тобто з врахуванням вимог макро- та мікроекономічних підходів).

В першому випадку, держава в особі урядового органу здійснює нормативно-правове регулювання обліку. Його дотримуються Франція, де розробкою національних стандартів займається Національна рада з бухгалтерського обліку, Японія – Рада з питань бу-

хгалтерського обліку при Міністерстві фінансів Японії, Іспанія – Інститут бухгалтерів аудиторів при Міністерстві економіки і фінансів, Швеція – Рада з бухгалтерських стандартів, яка знаходиться під контролем Міністерства юстиції та інші країни. Для цих країн характерна жорстка регламентація правил та процедур фінансового обліку.

В другому випадку, нормативно-правове регулювання обліку здійснюється громадськими професійними організаціями бухгалтерів або аудиторів (США, Великобританія, Канада, Австралія тощо). Національні стандарти фінансового обліку в цих країнах розробляють не державні урядові органи, а громадські професійні організації, тобто ні Конгрес США, ні парламент Великобританії не займаються суто професійними питаннями фінансового обліку. Наприклад, в США розробкою національних стандартів займаються Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів, Комітет з стандартів фінансового обліку, Комісія з цінних паперів і бірж та інші; у Великобританії – Консультаційний комітет бухгалтерських організацій (Інститут дипломованих бухгалтерів Шотландії, Інститут дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу, Інститут дипломованих бухгалтерів з управлінського обліку, Асоціація дипломованих бухгалтерів, Інститут дипломованих бухгалтерів державних фінансових організацій); в Австралії – Інститут дипломованих бухгалтерів Австралії, Австралійське об'єднання дипломованих бухгалтерів-практиків; у Канаді – Канадський інститут дипломованих бухгалтерів. Вони є досить гнучкими для врахування можливості їх подальшої модернізації. Особливістю даного підходу є те, що бухгалтери самостійно вирішують питання, що стосуються їх професійної діяльності.

Третій підхід – найпоширеніший в зарубіжних країнах дає можливість поєднати інтереси держави з високим професіоналізмом незалежних організацій. Представниками такого підходу нормативно-правового регулювання практики обліку є: Франція, Іспанія, Швеція, Швейцарія, Голландія, Аргентина та інші. Одним з головних завдань обліку в цих країнах є контроль за правильністю нарахування і повнотою сплати податків. В деякій мірі до цих країн можна віднести і нашу країну. Законом „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” передбачено, що з 01.01.2000р., нормативно-правове регулювання питань методоло-

гії фінансового обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), інші нормативно-правові акти щодо ведення обліку та складання фінансової звітності в межах його повноважень [130, с. 187]. Порядок ведення обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" і національних П(С)БО.

Аналіз розвитку національних економік та ступеня регулювання фінансового обліку свідчить про те, що існує закономірність у відповідності до якої чим більший рівень економічної свободи, тим менший рівень державного регулювання обліку. Україна відноситься до країн з найнижчим рівнем економічної свободи, тому й державне регулювання обліку жорстке. Та й менталітет українських бухгалтерів історично склався за умов командної економіки і для них таке регулювання обліку видається цілком природним. Для того, щоб створити враження наукового обґрунтування розробок з фінансового обліку, при Міністерстві фінансів України в 1997 р. було створено Методологічну раду з бухгалтерського обліку в якості дорадчого органу, що функціонує на громадських засадах на підставі положення і Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». У склад Методологічної ради входять науковці, спеціалісти міністерств та центральних органів виконавчої влади, підприємств, представників громадських організацій бухгалтерів та аудиторів України.

Проте малочисельний склад цього органу та його робота на громадських засадах викликає сумніви щодо ефективності та плодотворності ідей з проблем розвитку систем обліку.

На Методологічну раду покладено обов'язки:

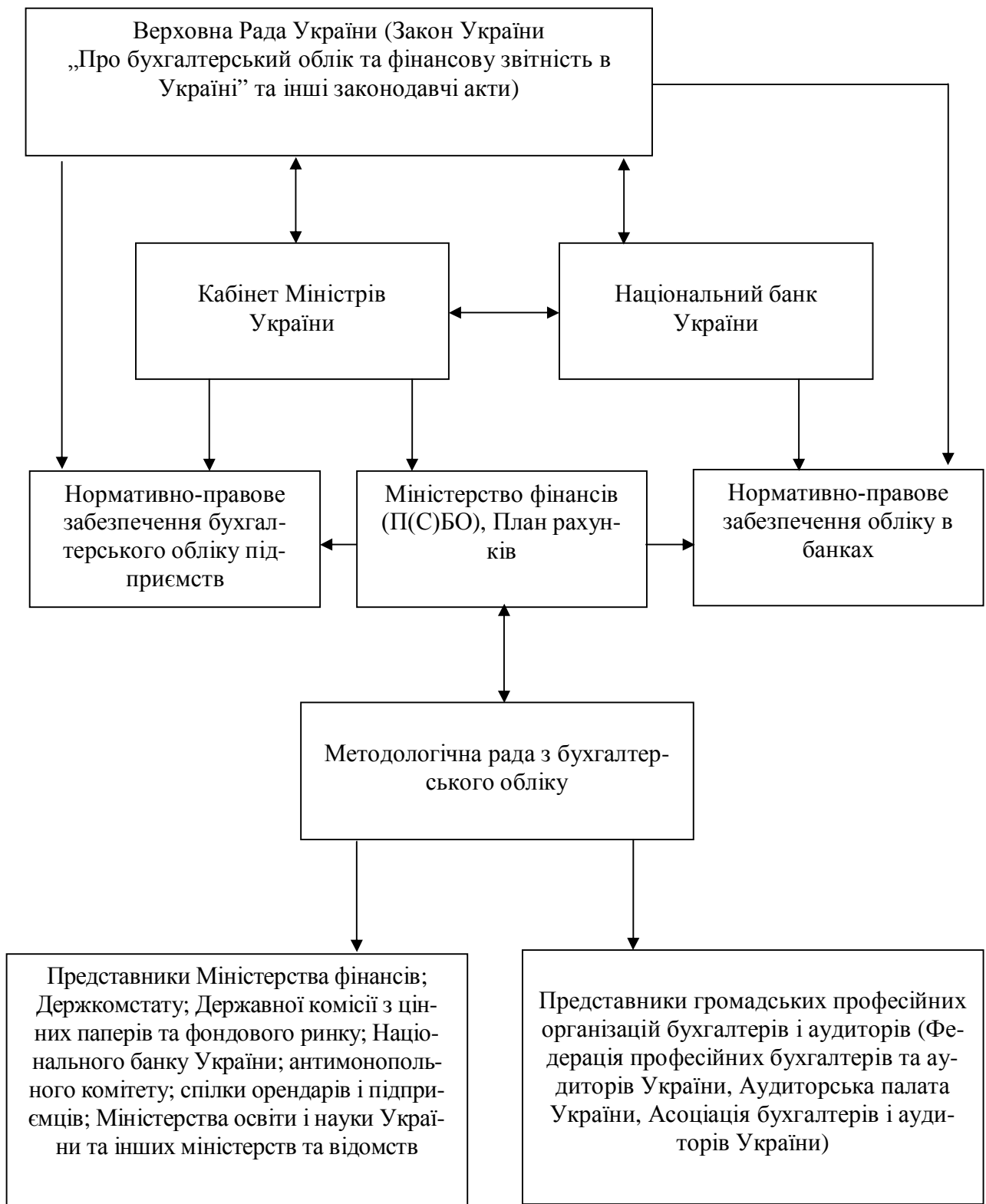
- концептуального визначення основних принципів національної системи обліку;
- розробка проектів національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів, інших нормативно-правових актів щодо ведення обліку та підготовки фінансової звітності;
- вивчення зарубіжної практики організації фінансового обліку та розробка методичних рекомендацій з її використання;

- обговорення питань, пов'язаних з розробкою рекомендацій із вдосконалення системи підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації бухгалтерів та інші.

В Україні здійснено поєднання державного і громадського (професійного) регулювання питань фінансового обліку (рис. 1.2), яке мало відрізняється від регулювання при соціалізмі.

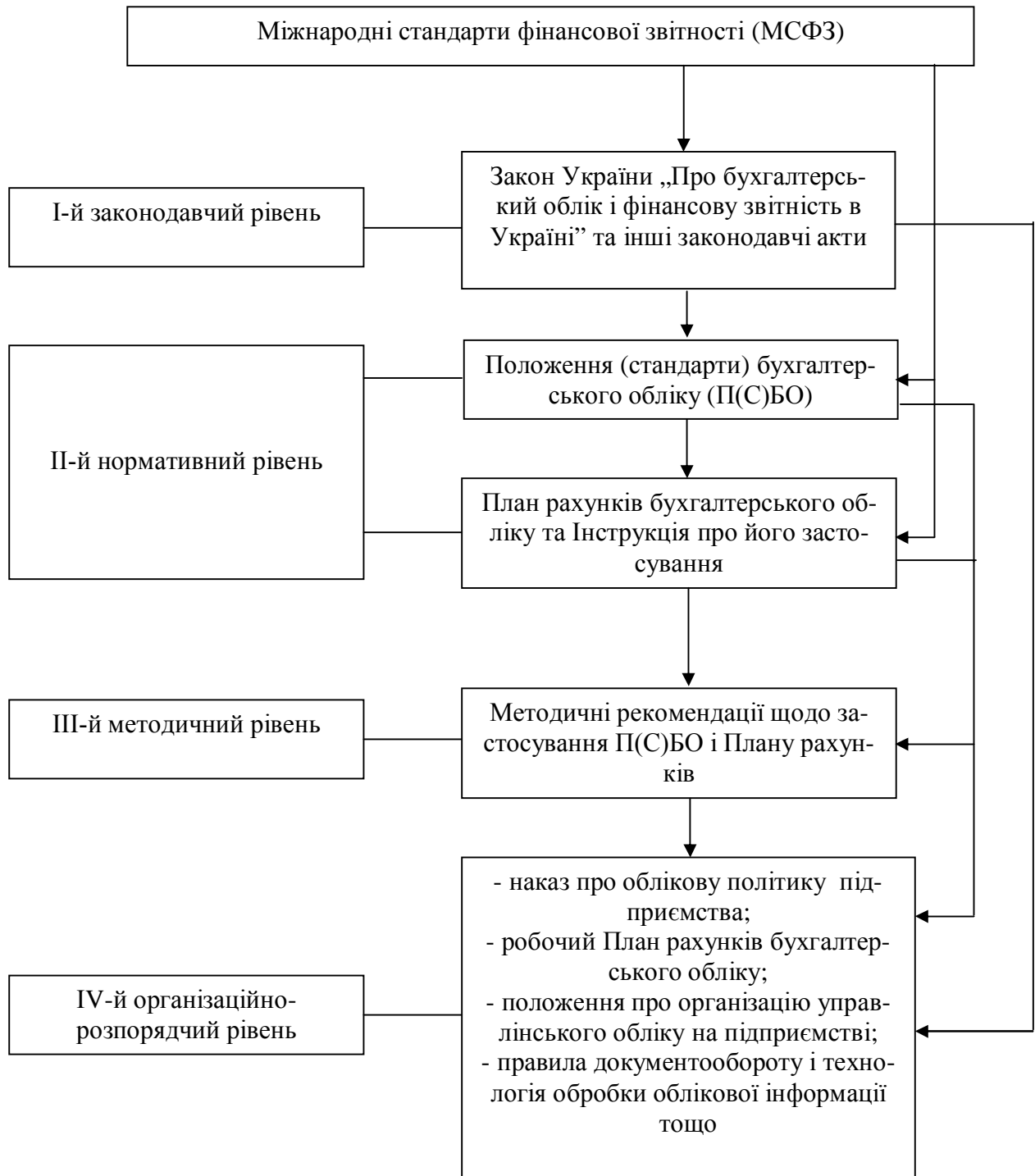
Основною нормативно-правового регулювання обліку в Україні є встановлення єдиних для всіх підприємств правил ведення фінансового обліку, які б гарантували і захищали інтереси користувачів фінансової звітності.

Робота зі створення нової системи нормативно-правового регулювання обліку в Україні, яка би відповідала вимогам ринкових умов господарювання розпочалися лише після створення Методологічної ради з бухгалтерського обліку і прийняття Кабінетом Міністрів України „Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів” (постанова №1706 від 28.10.1998р.) і продовжуються до цього часу. Результатом проведених робіт стала розробка нової нормативно-правової системи регулювання фінансового обліку, орієнтованої на задоволення потреб заінтересованих користувачів фінансової інформації з врахуванням вимог міжнародних стандартів. Зокрема, в 1999р. Верховною Радою був прийнятий Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", наказами Міністерства фінансів протягом 1999-2009рр. було затверджено 34 П(С)БО, План рахунків та Інструкцію про його застосування та ряд методичних рекомендацій. Більшість з цих нормативних документів введені в дію з 01.01.2000р., а решта з них – по мірі їх розробки та прийняття. Аналіз прийнятих нормативних документів свідчить про те, що система нормативно-правового забезпечення фінансового обліку в Україні починаючи з 2000р. набула багаторівневого характеру (рис. 1.3). Однак, найвищим і єдиним для всіх сфер діяльності в Україні є конституційний рівень, який передбачає регулювання відносин у сфері підприємницької діяльності на основі єдиного нормативно-правового акту – Конституції України – акта, що має найвищу юридичну силу. Конституція України встановлює загальні принципи здійснення підприємницької діяльності. Норми Конституції України є нормами прямої дії. Це означає, що закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні відповідати їй [90].



**Рис. 1.2. Нормативно-правове регулювання фінансового обліку в Україні**





**Рис. 1.3. Структура нормативно-правового регулювання фінансового обліку в Україні відповідно до МСФЗ\***

\* Термін „Міжнародні стандарти фінансової звітності” охоплює Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Інтерпретації Комітету з інтерпретації МСФЗ.

Перший рівень – законодавчий, який включає Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [130]. В законі передбачена обов'язковість ведення фінансового обліку всіма юридичними особами, незалежно від їх організаційно-правової форми і форм власності, визначені основні принципи фінансового обліку, його мета, основні поняття, єдині правила ведення та порядок регулювання, обов'язки та відповідальність осіб за організацію фінансового обліку на підприємстві, вимоги до фінансової звітності, а також взаємовідносини з споживачами інформації. Разом з тим, в Україні склалася така ситуація, що деякі питання ведення фінансового обліку регулюються Кодексами України та іншими законами, а саме: "Про оподаткування прибутку підприємств", "Про податок на додану вартість", "Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування", "Про збір на обов'язкове соціальне страхування" та інші. Проаналізувавши Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та інші законодавчі акти, можна зробити висновок, що між ними є неузгодженості. Так, в Законі України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" зазначено, що фінансова, податкова, статистична та інші види звітності складаються підприємствами, які використовують грошовий вимірник, на основі даних фінансового обліку, а Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" передбачено, що податкова звітність складається за даними податкового обліку. Це призвело до того, що підприємства змушені вести два види обліку: фінансовий та податковий. Ведення двох обліків на практиці призводить до виникнення помилок і перекручень у фінансовому обліку та недостовірного визначення фінансових результатів, і в кінцевому випадку суттєво впливає на прийняття обґрунтованих управлінських рішень не тільки керівництвом підприємства, а й іншими користувачами фінансової інформації. З метою усунення зазначених недоліків, всі законодавчі акти, які в тій чи іншій мірі стосуються питань обліку, на нашу думку, повинні проходити експертизу науковими працівниками та громадськими організаціями.

Ведення двох видів обліку призводить до паралелізму в роботі облікових працівників та значних витрат робочого часу на дріб'язкові обов'язки з постійних контактів з податковими орга-

нами, які перетворилися на пригноблювачів бізнесу і опричників влади.

Зарубіжний досвід свідчить про те, що не у всіх країнах питання обліку регулюються законами про бухгалтерський облік. Наприклад, в США узагалі відсутній будь-який законодавчий акт, який би регулював питання ведення обліку. "Характерною особливістю регулювання обліку в США є те, що суб'єктами розробки й затвердження стандартів фінансового обліку в приватному секторі виступають недержавні органи, а самі стандарти для більшості суб'єктів господарювання не є обов'язковими. Поряд з цим стандарти та концепції фінансового обліку США (US GAAP) вважаються найбільш якісними у світі та суттєво вплинули на процес розробки міжнародних стандартів (МСБО), а також на розвиток обліку в багатьох країнах світу" [49, с. 37]. У Великобританії, таким законодавчим актом є закон про діяльність компаній, а у Франції і Німеччині – податкове законодавство.

Другий рівень регулювання бухгалтерського обліку в Україні нормативний. До цього рівня можна віднести національні П(С)БО, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств (організацій) та Інструкцію про його застосування. Документи цього рівня визначають загальні принципи і правила ведення фінансового обліку та формування повної, достовірної і неупередженої інформації про фінансово-майновий стан підприємства у фінансовій звітності.

Відповідно до Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, (наказ Міністерства фінансів України від 01.12.1998р. №248) затверджено Графік розробки та впровадження П(С)БО із застосуванням міжнародних стандартів обліку, яким було передбачено протягом 1999-2001 р. р. розробити і впровадити 24 П(С)БО. Розробку проєктів П(С)БО в Україні розпочала Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України» (ФПБАУ). Протягом двох років ФПБАУ було розроблено 15 проєктів національних П(С)БО, які після створення в 1997 р. Методологічної ради були передані на її розгляд. Станом на 1 вересня 2009 року наказами Міністерства фінансів України затверджено 34 положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) (Таблиця 1.1).

**ПЕРЕЛІК**  
та зміст національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку прийнятих в Україні  
станом на 1 вересня 2009 р.

Но- мер П(С) БО	Назва по- ложення (стандарту) бухгалтер- ського об- ліку	Дата затвер- дження і но- мер наказу Міністерства фінансів України (МФУ)	Дата введення в дію	Дата і номер наказу МФУ щодо внесен- ня змін в П(С)БО	Сфера дії	Короткий зміст П(С)БО
1	2	3	4	5	6	7
1	Загальні вимоги до фінансової звітності	31.03.1999р., №87	01.01.2000р.	25.11.2002р., №989; 14.12.2005р., №868; 19.12.2006р., №1213	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначається мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів
2	Баланс	31.03.1999р., №87	01.01.2000р.	14.06.2000р., №131; 30.11.2000р., №304; 25.11.2002р., №989; 23.05.2003р., №363; 22.11.2004р., №731; 11.12.2006р., №1176; 19.12.2006р., №1273; 05.03.2008р., №353; 31.05.2008р., №756; 14.10.2008р., №1238	Усі підприємства (крім банків і бюджетних установ)	Визначаються зміст і форма Балансу та загальні вимоги до розкриття його статей
3	Звіт про фінансові результати	31.03.1999р., №87	01.01.2000р.	24.02.2000р., №37; 14.06.2000р., №131; 30.11.2000р., №304; 18.12.2001р., №583;	Усі підприємства (крім банків і бюджетних установ)	Визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати, а також методика складання і розкриття його статей

1	2	3	4	5	6	7
				25.11.2002р., №989; 23.05.2003р., №363; 22.11.2004р., №731; 16.03.2005р., №235; 11.12.2006р., №1176; 05.03.2008р., №353; 14.10.2008р., №1238		
4	Звіт про рух грошових коштів	31.03.1999р., №87	01.01.2000р.	28.01.2000р., №15; 30.11.2000р., №304; 25.11.2002р., №989; 22.11.2004р., №731	Усі підприємства (крім банків і бюджетних установ)	Визначаються зміст і форма Звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до розкриття його статей
5	Звіт про власний капітал	31.03.1999р., №87	01.01.2000р.	30.11.2000р., №304; 23.05.2003р., №363	Усі підприємства (крім банків і бюджетних установ)	Визначаються зміст і форма Звіту про власний капітал і загальні вимоги до розкриття його статей
6	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах	28.05.1999р., №137	01.01.2000р.	25.11.2002р., №989	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності
7	Основні засоби	27.04.2000р., №92	01.07.2000р.	30.11.2000р., №304; 25.11.2002р., №989; 22.11.2004р., №731; 16.03.2005р., №235; 11.12.2006р., №1176; 05.03.2008р., №353; 14.10.2008р., №1238	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності

1	2	3	4	5	6	7
8	Нематеріальні активи	18.10.1999р., №242	01.01.2000р.	30.11.2000р., №304; 25.11.2002р., №989; 22.11.2004р., №731; 16.03.2005р., №235; 11.12.2006р., №1176; 19.12.2006р., №1273; 05.03.2008р., №353; 08.07.2008р., №901; 14.10.2008р., №1238	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності
9	Запаси	20.10.1999р., №246	01.01.2000р.	28.01.2000р., №15; 14.06.2000р., №131; 30.11.2000р., №304; 25.11.2002р., №989; 22.11.2004р., №731; 14.12.2005р., №868; 11.12.2006р., №1176	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності
10	Дебіторська заборгованість	8.10.1999р., №237	01.01.2000р.	30.11.2000р., №304; 23.05.2003р., №363; 22.11.2004р., №731; 19.12.2006р., №1213	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності
11	Зобов'язання	31.01.2000р., №20	01.07.2000р.	30.11.2000р., №304; 25.11.2002р., №989; 05.03.2008р., №353	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності
12	Фінансові інвестиції	26.04.2000р., №91	01.07.2000р.	30.11.2000р., №304; 25.11.2002р., №989;	Усі підприємства (крім бюд-	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерсько-

1	2	3	4	5	6	7
				23.05.2003р., №363	жетних установ)	му обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності
13	Фінансові інструменти	30.11.2001р., №559	01.01.2002р.	23.05.2003р., №363	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності
14	Оренда	28.07.2000р., №181	01.10.2000р.	30.11.2000р., №304; 25.11.2002р., №989; 24.09.2004р., №591; 11.12.2006р., №1176; 08.07.2008р., №901	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності
15	Дохід	29.11.1999р., №290	01.01.2000р.	14.06.2000р., №131; 25.11.2002р., №989 22.11.2004р., №731; 11.12.2006р., №1176	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про дохід підприємства та її розкриття у фінансовій звітності
16	Витрати	31.12.1999р., №318	01.01.2000р.	14.06.2000р., №131; 30.11.2000р., №304; 25.11.2002р., №989; 11.12.2006р., №1176	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності
17	Податок на прибуток	28.12.2000р., №353	До операцій за 2001 рік	23.05.2003р., №363; 11.12.2006р., №1176; 14.10.2008р., №1238	Усі підприємства, які згідно з чинним законодавством є плат-	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зо-

1	2	3	4	5	6	7
					никами податку на прибуток (крім бюджетних установ)	бов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності
18	Будівельні контракти	28.04.2001р., №205	01.01.2002р.	23.05.2003р., №363;	Підрядники (підприємства, що укладають та виконують будівельний контракт)	Визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів та її розкриття у фінансовій звітності
19	Об'єднання підприємств	7.07.1999р., №163	До операцій за 2000 рік	28.01.2000р., №15; 25.11.2002р., №989; 19.12.2006р., №1213; 31.05.2008р., № 756	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає порядок відображення в обліку і звітності придбаних інших підприємств, гудвілу, який виник при придбанні, злиття підприємств, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств
20	Консолідована фінансова звітність	30.07.1999р., №176	01.01.2000р.	30.11.2000р., №304; 25.11.2002р., №989; 14.10.2008р., №1238	Група підприємств	Визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо складання консолідованої фінансової звітності
21	Вплив змін валютних курсів	10.08.2000р., №193	01.01.2000р.	30.11.2000р., №304; 25.11.2002р., №989	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників ста-



1	2	3	4	5	6	7
						тей фінансової звітності господарських одиниць за межами України в грошовій одиниці України
22	Вплив інфляції	28.02.2002р., №147	Застосовують підприємства, які оприлюднюють річну фінансову звітність	-	Підприємства, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність (крім бюджетних установ)	Визначає порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї у примітках до фінансової звітності
23	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	18.06.2001р., №303	04.07.2001р.	25.11.2002р., №989; 24.09.2003р., №549	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування інформації про операції пов'язаних сторін та її розкриття у фінансовій звітності
24	Прибуток на акцію	16.07.2001р., №344	10.08.2001р.	-	Відкриті акціонерні товариства	Визначає методологічні засади формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію та її розкриття у фінансовій звітності
25	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	25.02.2000р., №39	01.01.2000р.	30.11.2000р., №304; 24.02.2001р., №101; 25.11.2002р., №989; 23.05.2003р., №363; 22.11.2004р., №731; 11.12.2006р., №1176; 19.12.2006р., №1213;	Суб'єкти малого підприємництва та представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності	Установлює зміст і форму фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу і Звіту про фінансові результати та порядок заповнення його статей

1	2	3	4	5	6	7
				05.03.2008р., №353; 31.05.2008р., №756		
26	Виплати працівникам	28.10.2003р., №601	01.01.2004р.	-	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності
27	Діяльність, що припиняється  Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність	7.11.2003р., №617;  У редакції наказу МФУ від 03.10.2007р., №1100	28.11.2003р.  01.01.2003р.	19.05.2005р., №412;  05.03.2008 р., № 353	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належать до вибуття в результаті операцій продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності
28	Зменшення корисності активів	24.12.2004р., №817	24.01.2005р.	11.12.2006р., №1176	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності
29	Фінансова звітність за сегментами	19.05.2005р., №412	14.06.2005р.	14.12.2005р., №868	Усі підприємства (крім малих підприємств,	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про до-

1	2	3	4	5	6	7
					неприбуткових організацій, банків і бюджетних установ)	ходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності
30	Біологічні активи	18.11.2005р., №790	01.01.2007р.	11.12.2006р., №1176	Усі підприємства, що здійснюють сільськогосподарську діяльність (крім банків і бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності
31	Фінансові витрати	28.04.2006р., №415	01.01.2007р.	-	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності
32	Інвестиційна нерухомість	02.07.2007р., №779	01.01.2008р.	-	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності
33	Витрати на розвідку запасів корисних копалин	26.08.2008р., №1090	01.01.2009р.	-	Усі підприємства (крім бюджетних установ) та не поширюється на	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати на розвідку та визначення обсягів і якості запасів ко-

1	2	3	4	5	6	7
					етапи дослідно-промислової розробки родовищ	рисних копалин та її розкриття у фінансовій звітності
34	Платіж на основі акцій	30.12.2008р., №1577	01.01.2010р.	-	Усі підприємства (крім бюджетних установ)	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу та або коштів (інших активів), а також її розкриття у фінансовій звітності

Незважаючи на те, що всі П(С)БО базуються на міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) між ними існують деякі відмінності. Зокрема, найголовніша відмінність П(С)БО полягає у відсутності концептуальної основи обліку, що дає підставу зробити висновок про теоретичну слабкість системи та безпорадність чиновників у цьому питанні. Деякі П(С)бо поки що не розроблені, а тому не адаптовані до МСФЗ. Так, МСФЗ № 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», МСФЗ № 4 «Договори страхування», МСБО № 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», МСБО № 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», МСБО № 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення». Крім цього деякі національні П(С)БО (наприклад, П(С)БО №16 „Витрати” тощо) об’єднують положення кількох МСФЗ. Національні положення П(С)БО встановлюють жорсткі форми фінансової звітності, що обмежує можливість підприємств об’єднувати або виділяти окремі статті залежно від їх суттєвості. Однією з відмінностей між П(С)БО і МСФЗ є те, що МСФЗ передбачено різні облікові підходи до визнання й оцінки операцій та подій у фінансових звітах – базовий і дозволений альтернативний, в той же час у П(С)БО – тільки один можливий підхід. У національних П(С)БО відсутні деякі концепції та якісні характеристики подання фінансових звітів, а саме, у П(С)БО не розглядаються основні концепції складання фінансових звітів, такі як правдиве і справедливе подання. Крім цього, національні П(С)БО дуже стислі за обсягом і не містять пояснювальних параграфів, які наведено в МСФЗ. Так, МСБО №1 „Подання фінансових звітів” містить роз’яснення стосовно того, в яких випадках компанія може відхилитися від вимог МСФЗ з метою правдивого та справедливого подання інформації у фінансових звітах. У національних П(С)БО такі пункти положень відсутні.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку являє собою нормативно-правовий акт, який визначає принципи і методи, що стосуються ведення обліку та складання фінансової звітності.

Національні П(С)БО регламентують порядок складання фінансової звітності підприємств і базуються на таких основних

принципах: автономності підприємства, безперервності діяльності, періодичності, історичної (фактичної) собівартості, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, єдиного грошового вимірника, послідовності, обачності і повного висвітлення.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» П(С)БО носять обов'язковий для виконання характер.

Національні П(С)БО визначають загальні підходи до складання фінансової звітності і пропонують альтернативні варіанти обліку окремих об'єктів або господарських операцій підприємства. Вони охоплюють усі діючі МСБО (крім стандартів, які стосуються звітності банків, пенсійних фондів тощо).

Більшість національних П(С)БО включають, як правило, наступну інформацію:

- загальні положення (визначення об'єкта обліку і основних термінів, пов'язаних з цим об'єктом; сфера застосування та об'єкти, на які положення того чи іншого стандарту не поширюється);
- основний зміст (ця частина стандартів найбільш містка і в більшості випадків складається з кількох розділів – зміст даного об'єкту, його визнання та варіанти оцінки, методи обліку, способи відображення в фінансовій звітності тощо);
- розкриття інформації (дається характеристика інформації, яка повинна бути відображена у примітках до фінансової звітності).

До окремих стандартів включають додатки.

За змістом національні П(С)БО можна поділити на такі групи:

I група – загальнометодичні стандарти обліку, що стосуються принципів обліку, облікової політики і фінансової звітності: П(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 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 № 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»;

II група – стандарти з питань обліку та звітності об'єднання підприємств, їх сегментів, дочірніх підприємств, підприємств пар-

тнерів: П(С)БО №19 «Об'єднання підприємств», П(С)БО №20 «Консолідована фінансова звітність», П(С)БО № 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» П(С)БО №29 «Фінансова звітність за сегментами»;

III група – стандарти з окремих видів обліку майна, зобов'язань, доходів, витрат і фінансових результатів: П(С)БО №7 «Основні засоби», П(С)БО №8 «Нематеріальні активи», П(С)БО №9 «Запаси», П(С)БО №10 «Дебіторська заборгованість», П(С)БО №11 «Зобов'язання», П(С)БО №14 «Оренда», П(С)БО №15 «Дохід», П(С)БО №16 «Витрати», П(С)БО №26 «Виплати працівникам», П(С)БО № 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», П(С)БО №28 «Зменшення корисності активів», П(С)БО № 31 «Фінансові витрати», П(С)БО № 33 «Витрати на розвітку запасів корисних копалин»);

IV група – стандарти, які регулюють процедури обліку інвестицій, сільського господарства, податків, дивідендів, фінансових інструментів, впливу змін валютних курсів, цін та інфляції тощо (П(С)БО №12 «Фінансові інвестиції», П(С)БО №13 «Фінансові інструменти», П(С)БО №17 «Податок на прибуток», П(С)БО №18 «Будівельні контракти», П(С)БО №21 «Вплив змін валютних курсів», П(С)БО №22 «Вплив змін цін та інфляції», П(С)БО №24 «Прибуток на акцію», П(С)БО №30 «Біологічні активи», П(С)БО № 32 «Інвестиційна нерухомість», П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій»).

Крім зазначених стандартів, на нашу думку, необхідно розробити групу стандартів, які би регулювали порядок обліку окремих видів діяльності, зокрема науки, банківської справи, страхування, діяльності пенсійних фондів тощо.

Слід зазначити те, що поділ національних П(С)БО на вказані групи є умовним, але така класифікація дає можливість чіткіше зрозуміти весь комплекс взаємопов'язаних економічних інтересів, які лежать в основі обліку.

Аналіз змісту національних П(С)БО свідчить про їх недосконалість, а саме:

- прийняті національні стандарти містять багато невизначених термінів і понять;
- неузгодженість П(С)БО з податковим законодавством. Це в свою чергу призвело до того, що підприємства сьогодні

змушені вести два обліки (фінансовий за національними П(С)БО і податковий);

- регламентація управлінського обліку в частині обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (П(С)БО №16 «Витрати»).

З метою усунення вищевказаних недоліків, на нашу думку, при розробці національних стандартів бухгалтерського обліку слід виходити з таких вимог:

1. Визначення переліку понять фінансового обліку, які формують мову науки і практики.
2. Враховувати соціально-економічні фактори, історичні традиції, набутий досвід обліку тощо.
3. Розкривати принципи, методи та процедури фінансового обліку, застосування яких є найбільш ефективним в тій чи іншій ситуації.
4. Уніфікувати структуру стандартів, які повинні включати загальні положення, основний зміст та розкриття інформації.
5. Стандарт повинен бути коротким і зрозумілим, але з достатньою повнотою описувати вимоги, що стосуються об'єкту стандарту.
6. Уніфікація стилістики викладення змісту стандарту.

Незважаючи на окремі недоліки, уведення нових стандартів дозволило суттєво покращити вітчизняний облік, а також зробити фінансову звітність прозорою і зрозумілою для внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, зокрема для іноземних інвесторів і кредиторів.

Два названі рівні формують законодавчу та нормативну базу ведення фінансового обліку.

З метою єдиного підходу до інтерпретації змісту П(С)БО, Плану рахунків й інших нормативних документів бухгалтерами, аудиторами, фінансистами тощо, виникає необхідність у розробці методичних рекомендацій щодо їх застосування. У зв'язку з цим, можна виділити третій методичний рівень нормативно-правового забезпечення фінансового обліку. Документи цього рівня, розробляють міністерства і відомства в межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей на базі національних П(С)БО. Вони мають рекомендаційний, а не обов'язковий характер і не повинні вступати в протиріччя із законом про бухгалтерський облік та фінансову звітність, Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією про його застосування тощо.



Необхідно виділити також четвертий рівень – організаційно-розпорядчий. Документи цього рівня формуються безпосередньо на підприємстві його економічними службами (бухгалтерією, фінансовим і планово-економічними відділами). До цього рівня документів можна віднести:

- наказ про облікову політику підприємства;
- робочий План рахунків бухгалтерського обліку;
- наказ про порядок проведення інвентаризації;
- положення про організацію управлінського обліку на підприємстві.

Згідно ст. 8 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- форми первинних документів, облікових реєстрів і звітності для фінансового та управлінського обліку;
- правила документообороту і технологію обробки облікової інформації;
- порядок та правила внутрішнього контролю за господарськими операціями;
- посадові інструкції для облікових працівників та інші.

Поява в Україні поняття облікової політики пов'язана з процесами трансформації фінансового обліку відповідно до міжнародних стандартів. Внаслідок чого з'явився ще один рівень в системі нормативно-правового регулювання обліку. Тому сьогодні важливого значення набувають питання нормативної бази формування облікової політики.

Міжнародна практика свідчить, що облікова політика в різних країнах має деякі специфічні особливості. Наприклад, у Великобританії і Нідерландах облікова політика в меншій мірі структурована, не настільки деталізована і не так формалізована, як в США. З іншої сторони, розвиток економічної інтеграції європейських країн сприяє швидкому процесу гармонізації та уніфікації фінансового обліку, що обумовлює більш детальну його структуру і облікову політику зокрема [191, с. 158]. Крім державного рівня облікову політику визначають на регіональному і міжнародному рівнях. На регіональному рівні, наприклад, в країнах Європейського

Союзу (ЄС) нормативно-правове забезпечення облікової політики здійснюється Радою Міністрів ЄС за допомогою Директив, які встановлюють мінімальні вимоги щодо обліку, оцінки та подання інформації у фінансових звітах [147], а на міжнародному – Комітетом з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (утворений в 1973 році і перейменований на Раду з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в травні 2000 року), який здійснює формулювання, видання та вдосконалення в інтересах суспільства стандартів фінансового обліку, а також сприяння прийняттю та дотриманню їх в усіх країнах світу [50, с. 9; 109].

В нашій країні згідно із Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” передбачено, що нормативно-правове регулювання питань методології фінансового обліку та фінансової звітності, і разом з тим облікової політики, здійснює Міністерство фінансів України, яке затверджує національні П(С)БО, інші нормативно-правові акти щодо ведення обліку та складання фінансової звітності [130, с. 187].

Аналіз економіко-правового середовища в нашій країні свідчить про те, що в Україні сформувалася багаторівнева система нормативно-правового регулювання фінансового обліку.

Документи нижчого рівня не повинні протирічити документам більш високого рівня. Наприклад, оформлена розпорядчим документом облікова політика не повинна протирічити галузевим Методичним рекомендаціям, національним П(С)БО і Плану рахунків, Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” тощо. Таким чином, в основі нормативно-правових основ формування облікової політики підприємства лежать законодавчі акти, нормативні документи та методичні рекомендації. Будучи одним із рівнів системи нормативно-правового регулювання фінансового обліку, облікова політика поєднує державне регулювання з ініціативою підприємства з питань раціоналізації і удосконалення обліку.

Процеси економічної глобалізації, гармонізації і стандартизації обліку, які відбуваються в міжнародному масштабі, та адаптація вітчизняного фінансового обліку до міжнародних стандартів вимагає удосконалення його нормативно-правового забезпечення як на рівні держави, так і на рівні окремого підприємства. Вивчення стану нормативно-правового забезпечення стосовно формуван-

ня облікової політики свідчить про те, що в Законі України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і П(С)БО №1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” та П(С)БО №6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” [130] розкрито лише деякі положення щодо облікової політики, а саме: дано визначення облікової політики; передбачено самостійність визначення облікової політики підприємством; визначено порядок розкриття та внесення змін в облікову політику. Однак у зазначених нормативних документах не передбачено механізму формування облікової політики (хто несе відповідальність за формування облікової політики? в який термін повинна бути розроблена облікова політика для новоствореного підприємства? яким розпорядчим документом потрібно оформляти облікову політику? тощо). Такий перелік недоліків щодо облікової політики викликаний передусім відсутністю національного П(С)БО „Облікова політика підприємства”. Для виправлення ситуації, що склалася, доцільно розробити поряд з іншими національними П(С)БО стандарт „Облікова політика підприємства”, як це зроблено в Російській Федерації, де розроблено і уведено в дію Положення бухгалтерського обліку №1 „Облікова політика організації” [46]. Також у Міжнародних стандартах фінансової звітності передбачено окремий стандарт бухгалтерського обліку №8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”, який розкриває методологічні питання формування облікової політики [109].

Розробка та уведення в дію національного П(С)БО „Облікова політика підприємства” дозволить покращити нормативно-правові основи фінансового обліку і зокрема, облікової політики та підвищити ефективність управління не тільки підприємством, а й економікою країни в цілому на основі генерування необхідної інформації для менеджерів.

#### **1.4. Ієрархічність рівнів облікової політики та їх вплив на облікові процеси**

Облікову політику формуєть і здійснюють на кількох рівнях. Однак, в економічній літературі серед економістів не має єдиного підходу щодо кількості рівнів облікової політики. Одна група еко-

номістів виділяє два рівні облікової політики: державний (загальнонаціональний) рівень облікової політики і облікову політику підприємства [197, с. 290; 33, с. 20; 29, с. 523-524; 133, с. 302; 141, с. 21; 39, с. 209]. Інша група виділяє три рівні облікової політики: міждержав'ну, державну (загальнонаціональну) і облікову політику підприємства [23, с. 42; 173, с. 421; 32, с. 30]. Підходи щодо виділення рівнів облікової політики не є цілком повними і вичерпними, оскільки не враховують рівень міжнародної стандартизації обліку та галузеві особливості. Тому, поряд з міждержавним (регіональним), державним (загальнонаціональним) рівнями облікової політики і облікової політики підприємства, необхідно виділити міжнародний і галузевий рівні облікової політики (рис. 1.4).



**Рис. 1.4. Рівні формування та застосування облікової політики**

Міжнародний рівень облікової політики включає принципи та правила стосовно ведення фінансового обліку визначених Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Міждержавний (регіональний) рівень облікової політики передбачає розробку вимог щодо функціонування фінансового обліку

ку в межах геополітичного об'єднання країн. Наприклад, розробка та прийняття Директив для країн ЄС.

Державний (загальнонаціональний) рівень облікової політики – це встановлення загальних принципів функціонування фінансового обліку в межах країни через розробку правил, норм та стандартів тощо. Загальні основи ведення обліку регламентують на державному рівні і на основі прийнятих законодавчих актів (законів) та нормативних документів (положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків тощо). Отже, державна облікова політика виконує функцію нормативно-правового регулювання організації та методики фінансового обліку і складання фінансової звітності підприємства в межах країни. Облікова політика на рівні держави враховує загальну економічну ситуацію в країні; рівень розвитку ринкових відносин; ступінь демократизації суспільства; податкову політику; національні особливості; рівень інтеграції економіки країни в європейське та міжнародне економічне співтовариство; юридичне середовище; ступінь взаємодії міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності тощо. „Мета державної облікової політики зводиться до зменшення (стирання) відмінностей у способах відображення, оцінки, методах подання фінансової інформації та звітів фірм, а також до скорочення коливань кількості та якості інформації у фінансових звітах, що публікуються. Тому облікова політика, що встановлюється FASB, SEC та іншими організаціями, передбачає обмежену кількість методологічних альтернатив, які можуть вибрати окремі фірми... При розробці облікової політики в доповнення до результатів теоретичних досліджень необхідно враховувати соціальні, економічні та політичні наслідки рішень, що приймаються” [191, с. 169-170].

Галузева облікова політика – це розробка на основі загальноприйнятих принципів та правил функціонування фінансового обліку в межах країни методичних рекомендацій (вказівок, інструкцій та ін.) щодо формування облікової політики підприємства, які враховують особливості і специфіку діяльності даної галузі. Вона визначає напрямки формування облікової політики конкретних підприємств. Вважаємо, що галузева облікова політика необхідна, оскільки в державній (загальнонаціональній) обліковій політиці не можливо врахувати особливості усіх галузей економіки країни.

Облікова політика підприємства – це сукупність способів (прийомів) і процедур ведення обліку вибраних підприємством, які відповідають особливостям його діяльності. Облікова політика підприємства повинна включати методологічні питання (вибір методів оцінки і процедур ведення фінансового обліку з альтернативно дозволених законодавством при формуванні показників фінансової звітності; розробку методики ведення управлінського обліку та складання внутрішньої звітності тощо); технологію ведення обліку на підприємстві; організацію роботи бухгалтерії підприємства [128, с. 219].

Облікова політика на державному рівні має обов'язковий характер, тут формуються загальні засади обліку, створюється його законодавча база, окреслюються межі, в яких власники кожного конкретного підприємства формують свою власну політику.

Ступінь свободи конкретного підприємства у формуванні облікової політики законодавчо обмежений державною регламентацією фінансового обліку, котра представлена переліком методик та облікових процедур, серед яких є допустимі альтернативні варіанти. Вона визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькуляції, складу синтетичних і аналітичних рахунків тощо. Облікова політика підприємств цілковито залежить від державної політики: якщо в державі централізоване регулювання обліку, то облікова політика підприємства буде відсутня (як у колишньому СРСР) [133, с. 302].

### **1.5. Складові облікової політики: суб'єкти, об'єкти та їх елементи**

Одним з важливих питань формування облікової політики підприємства є визначення її складових. Складовими облікової політики підприємства є суб'єкти, аспекти, об'єкти та їх елементи.

В економічній літературі немає єдиного підходу щодо суб'єктів облікової політики підприємства. Так, в МСБО №8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” суб'єктом облікової політики виступає управлінський персонал, тобто той хто її розробляє та застосовує [109, с. 770]. Згідно з п. 3 ст. 8 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в

Україні” відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів [130, с. 188]. До його повноважень також входить відповідальність за формування облікової політики. Однак, на практиці власник підприємства може бути не обізнаним у питаннях обліку, а тому він може делегувати повноваження іншій особі, яка буде здійснювати керівництво процесом розробки облікової політики. Формування облікової політики підприємства у відповідності з п. 4 ст. 8 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” може здійснюватися одним із суб’єктів:

- 1) бухгалтером;
- 2) бухгалтерською службою на чолі з головним бухгалтером;
- 3) аудиторською фірмою тощо [130, с. 188].

Облікова політика підприємства – це, насамперед, політика власника (власників) або уповноваженого органу, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів, тому саме він вирішує хто із суб’єктів обліку буде формувати облікову політику в підсистемах фінансового й управлінського обліку [32, с. 32-33].

При формуванні облікової політики підприємства необхідно встановити її об’єкти та елементи.

Під об’єктом облікової політики слід розуміти об’єкти обліку, щодо яких законодавчими актами та нормативними документами передбачені кілька варіантів та ці об’єкти стосовно яких підприємство самостійно розробляє свій варіант організації і ведення обліку виходячи з умов і специфіки діяльності.

Елемент облікової політики – це конкретно вибраний або самостійно розроблений підприємством виходячи з умов і специфіки його діяльності спосіб (прийом) або процедура, що стосується організації та ведення обліку до конкретного об’єкту облікової політики.

Наприклад, об’єктом облікової політики можуть бути запаси, а елементом облікової політики, які йому відповідають, – метод оцінки вибуття запасів, одиниця обліку запасів тощо; об’єкт – форма обліку, а елементи – журнальна, меморіально-ордерна, спрощена, комп’ютерна форми тощо.

Заслуговує на увагу погляд Л.П. Хабарової, яка виділяє окремі групи елементів облікової політики підприємства:

1. обрані підприємством способи бухгалтерського обліку, варіантність яких передбачена документами нормативної системи регулювання фінансового обліку;
2. способи бухгалтерського обліку, які розробляються підприємством;
3. елементи облікової політики, які враховують специфіку підприємства;
4. елементи облікової політики, що виникають у процесі діяльності у звітному періоді;
5. обов'язкові елементи облікової політики [187, с. 7].

Одним із недоліків такого групування є те, що один і той же елемент можна віднести до кількох груп. Наприклад, метод оцінки вибуття запасів можна одночасно віднести як до першої так і до п'ятої групи.

Однак, поняття елемент облікової політики підприємства є більш загальним, ніж поняття елемент об'єкта облікової політики. Уважаємо, що метод нарахування амортизації основних засобів, строк корисної експлуатації, ліквідаційна вартість основних засобів є елементами об'єкта, а не елементами облікової політики. Елементами об'єкта облікової політики є способи (прийоми) та процедури, що обирає підприємство виходячи з особливостей його діяльності.

Таким чином, можна стверджувати, що облікову політику сьогодні формують і реалізують на кількох рівнях, суб'єктами якої на мікрорівні є, перш за все, власник (власники) або уповноважений орган який здійснює керівництво підприємством згідно законодавства та установчих документів, а об'єктами – основні засоби, нематеріальні активи, запаси тощо, і відповідно до них елементами об'єкта облікової політики є методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з числа загальноприйнятих або які розробляє підприємство самостійно з урахуванням особливостей діяльності.

У вітчизняній і зарубіжній економічній літературі багато уваги приділяють аспектам облікової політики [6, с. 310; 8, с. 247-248; 31, с. 70; 40, с. 12; 83, с. 181; 85, с. 312-324; 96, с. 429; 169, с. 80; 185, с. 717; 190, с. 87-88].



Професор Пушкар М.С. виділяє такі аспекти (елементи) облікової політики:

1. Теорія облікової політики, яка включає у себе принципи обліку, законодавчі акти, наукові положення конструювання інформаційної системи. Основним змістом цього розділу є вивчення теоретичних основ фінансового обліку (предмет, методи, правила складання документів, реєстрів, звітності), положення та нормативні акти з питань організації обліку в Україні.
2. Методологію обліку, яка складається з принципів та правил отримання, обробки, фіксації та передачі інформації, правил оцінки, ведення рахунків, критеріїв розмежування основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, порядку нарахування амортизації і зносу, порядку обліку ремонтів, оцінки запасів та готової продукції, списання витрат майбутніх періодів, порядку визначення обсягу реалізації продукції, порядку обліку та розподілу комплексних витрат і включення їх у собівартість, порядку утворення статутного капіталу, формування витрат і доходів та інших питань.
3. Технологію обліку, яка містить у собі такі елементи:
  - план рахунків обліку;
  - форми обліку;
  - послідовність проходження документів та їх обробка;
  - організація внутрішнього контролю;
  - організація складання реєстрів обліку та форм звітності;
  - проведення інвентаризації майна та зобов'язань.
4. Організацію обліку, яка передбачає визначення структури бухгалтерії, централізовану чи децентралізовану систему обробки інформації, розробку інструкцій, внутрішніх стандартів, спосіб ведення обліку, взаємодію бухгалтерії з іншими службами та інші сторони діяльності бухгалтерського апарату [141, с. 14-15].

Деякі економісти виділяють лише два аспекти облікової політики, зокрема, одна група економістів – методичний і організаційний [8, с. 247-248; 19, с. 106-107; 96, с. 429-437; 148, с. 25; 195, с. 91-92], інша група – організаційно-технічний і методичний аспекти [25, с. 363-364; 40, с. 12; 85, с. 312-324; 136, с. 522; 179, с. 685].

Однак найбільшого поширення в економічній літературі набуло виділення трьох самостійних аспектів облікової політики: ме-

тодичний, технічний і організаційний [6, с. 310; 31, с. 70; 116, с. 229-231; 133, с. 308; 153, с. 71; 169, с. 80; 185, с. 717; 190, с. 87], оскільки вони повністю відповідають трирівневості системи бухгалтерського обліку (методичний, технічний і організаційний рівні) [127, с. 6].

Облікова політика підприємства повинна забезпечити цілісність бухгалтерського обліку і тому вона має охоплювати всі аспекти облікового процесу: методичний, технічний і організаційний [2, с. 8].

Методичний аспект облікової політики визначає варіанти відображення в бухгалтерському обліку та отримання інформації про факти господарської діяльності виходячи з альтернативних способів (прийомів) та специфіки діяльності підприємства (табл. 1.2).

В обліковій політиці підприємства повинні знайти відображення лише ті методичні аспекти об'єктів обліку, по яких існує альтернатива або ті, по яких необхідно розробити методику обліку самостійно. Методичний аспект облікової політики є найбільш специфічним, в якому розкривають способи визнання та відображення об'єктів обліку підприємства в межах чинних законодавчих актів і нормативно-правових документів з метою формування показників фінансової звітності.

Технічний аспект облікової політики передбачає такі складові:

- робочий План рахунків;
- форми первинних документів, по яких не передбачені типові форми;
- комп'ютерна техніка;
- облікові реєстри і форму обліку (журнальна, журнально-ордерна, журнал-головна, меморіально-ордерна, автоматизована (комп'ютерна));
- схеми (графіки) документообороту (табл. 1.3) і технологію обробки облікової інформації в т.ч. з використанням комп'ютерної техніки;
- склад і порядок подання фінансової та внутрішньої звітності;
- порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань.

**Складові методичного аспекту облікової політики для цілей фінансового,  
управлінського та стратегічного обліку**

Об'єкти облікової політики	Елементи об'єкта облікової політики	Варіанти вибору елемента об'єкта облікової політики	Нормативні документи, які передбачають вибір елементів облікової політики
1	2	3	4
Суттєвість	Поріг суттєвості	Визначається відповідними П(С)БО та керівництвом підприємства. Рекомендації щодо встановлення порогу суттєвості наведено в Листі Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108 „Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності”	П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”; Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р. № 04230-04108 „Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності”
Операційний цикл	Тривалість операційного циклу	Встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 2 „Баланс”
Основні засоби	Одиниця обліку основних засобів	- об'єкт; - група об'єктів (застосовується під час нарахування амортизації методом передбаченим податковим законодавством)	П(С)БО 7 „Основні засоби”; Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств”
	Вартісний критерій розмежування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів	Стандартом не регламентовано, встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 7 „Основні засоби”

1	2	3	4
	Строк корисного використання (експлуатації) основних засобів	Визначається підприємством самостійно	П(С)БО 7 „Основні засоби”; Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств”
	Ліквідаційна вартість об’єкта основних засобів	Встановлюється підприємством самостійно	
	Метод нарахування амортизації основних засобів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- прямолінійний;</li> <li>- зменшення залишкової вартості;</li> <li>- прискореного зменшення залишкової вартості;</li> <li>- кумулятивний;</li> <li>- виробничий;</li> <li>- передбачений податковим законодавством</li> </ul>	
Інші необоротні матеріальні активи	Строк корисного використання (експлуатації) інших необоротних активів	Визначається підприємством самостійно	П(С)БО 7 „Основні засоби”
	Ліквідаційна вартість інших необоротних матеріальних активів	Встановлюється підприємством самостійно	
	Метод нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- прямолінійний;</li> <li>- виробничий;</li> <li>- метод нарахування 50% амортизованої вартості в першому місяці використання об’єкта і решта 50% амортизованої вартості в місяці їх вилучення з активів (списання з балансу)*;</li> </ul>	

1	2	3	4
		<p>- метод нарахування 100% вартості в першому місяці використання об'єкта *; (*Застосовується лише стосовно малоцінних необоротних активів та бібліотечних фондів разом із прямолінійним та виробничим методами амортизації)</p>	
Нематеріальні активи	Термін корисного використання нематеріального активу	Визначається підприємством самостійно	П(С)БО 8 „Нематеріальні активи”
	Ліквідаційна вартість нематеріальних активів	Визначається підприємством самостійно при визнанні об'єкта активів, але не більше 20 років	
	Метод нарахування амортизації нематеріальних активів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- прямолінійний;</li> <li>- зменшення залишкової вартості*;</li> <li>- прискореного зменшення залишкової вартості*;</li> <li>- кумулятивний*;</li> <li>- виробничий* (* Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу)</li> </ul>	

1	2	3	4
Запаси	Одиниця обліку запасів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- найменування;</li> <li>- однорідна група (вид)</li> </ul>	П(С)БО 9 „Запаси”
	Метод оцінки вибуття запасів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;</li> <li>- середньозваженої собівартості;</li> <li>- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);</li> <li>- нормативних затрат;</li> <li>- ціни продажу * (* Застосовується підприємствами роздрібною торгівлі)</li> </ul>	
	Метод обліку транспортно-заготівельних витрат	<ul style="list-style-type: none"> <li>- шляхом прямого віднесення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості одиниці запасів;</li> <li>- за середнім відсотком (при умові узагальнення суми транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку з подальшим їх розподілом)</li> </ul>	
Незавершене виробництво	Оцінка залишків незавершеного виробництва	<ul style="list-style-type: none"> <li>- за плановою (нормативною) виробничою собівартістю;</li> <li>- за плановими прямими витратами;</li> <li>- за собівартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів</li> </ul>	П(С)БО 9 „Запаси”; Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373

1	2	3	4
Готова продукція	Оцінка готової продукції	<ul style="list-style-type: none"> <li>- за плановою (нормативною) виробничою собівартістю;</li> <li>- за фактичною виробничою собівартістю</li> </ul>	П(С)БО 9 „Запаси”; Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373
Малоцінні та швидкозношувані предмети	Малоцінні та швидкозношувані предмети, що передані в експлуатацію	Підприємство самостійно встановлює перелік місць експлуатації і відповідальних осіб протягом терміну їх фактичного використання	П(С)БО 9 „Запаси”
Дебіторська заборгованість	Метод визначення величини резерву сумнівних боргів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- виходячи з платоспроможності окремих дебіторів;</li> <li>- виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на умовах подальшої оплати;</li> <li>- на підставі класифікації дебіторської заборгованості</li> </ul>	П(С)БО 10 „Дебіторська заборгованість”
Зобов'язання	Порядок формування забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) витрат і платежів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- на оплату відпусток працівникам;</li> <li>- на додаткове пенсійне забезпечення;</li> <li>- на виконання гарантійних зобов'язань;</li> <li>- на реструктуризацію;</li> <li>- на виконання зобов'язань за обтяжливими контрактами тощо</li> </ul>	П(С)БО 11 „Зобов'язання”

1	2	3	4
Фінансові інвестиції	Суттєвий вплив (Від суттєвого впливу залежить, чи застосовуватиме контрольний учасник спільного підприємства метод участі в капіталі для бухгалтерського обліку фінансових інвестицій)	<p>Стандартом встановлено перелік свідчень, що можуть бути ознаками суттєвого впливу, при цьому не регламентовано порядок встановлення факту суттєвого впливу. Підприємство може передбачити процедуру встановлення факту суттєвого впливу, що відповідає нормам стандарту, зокрема:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства;</li> <li>2) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;</li> <li>3) участь у прийнятті рішень;</li> <li>4) взаємообмін управлінським персоналом;</li> <li>5) забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією</li> </ol>	П(С)БО 12 „Фінансові інвестиції”
	Метод відображення фінансових інвестицій залежно від їх виду	<ul style="list-style-type: none"> <li>- за справедливою вартістю;</li> <li>- за собівартістю з урахуванням зменшення корисності фінансової інвестиції;</li> <li>- за методом участі в капіталі</li> </ul>	



1	2	3	4
Фінансові інструменти	Метод визнання і оцінки фінансових інструментів	<ul style="list-style-type: none"> <li>- за фактичною собівартістю;</li> <li>- за справедливою вартістю;</li> <li>- за амортизованою собівартістю</li> </ul>	П(С)БО 13 „Фінансові інструменти”
	База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	<ul style="list-style-type: none"> <li>- кількість акцій;</li> <li>- сума операції тощо</li> </ul>	
Оренда	Період очікуваного використання об’єкта фінансової оренди	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з строку корисного використання (якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря) або коротшого з двох періодів – строку оренди або строку корисного використання об’єкта фінансової оренди (якщо переходу права власності на об’єкт фінансової оренди після закінчення строку оренди не передбачено)	П(С)БО 14 „Оренда”
	Метод нарахування амортизації об’єкта фінансової оренди	<ul style="list-style-type: none"> <li>- прямолінійний;</li> <li>- зменшення залишкової вартості;</li> <li>- прискореного зменшення залишкової вартості;</li> <li>- кумулятивний;</li> <li>- виробничий;</li> <li>- передбачений податковим законодавством</li> </ul>	
Дохід	Метод оцінки ступеня завершеності операції з на-	<ul style="list-style-type: none"> <li>- вивчення обсягів виконаних робіт;</li> <li>- визначення питомої ваги обсягу по-</li> </ul>	П(С)БО 15 „Дохід”

1	2	3	4
	дання послуг	<p>слуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані;</p> <p>- визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг у загальній очікуваній сумі таких витрат</p>	
Витрати	Варіанти обліку витрат	<p>- з використанням рахунків всіх класів (0-9);</p> <p>- з використанням рахунків всіх класів, крім рахунків класу 8 „Витрати за елементами”;</p> <p>- з використанням рахунків всіх класів, крім рахунків класу 9 „Витрати діяльності”</p>	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291
	Система обліку витрат	<p>- повних витрат;</p> <p>- неповних витрат („директ-костінг”).</p>	П(С)БО 16 „Витрати”; Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373
	Перелік центрів витрат та сфер відповідальності (Організаційний аспект)	Встановлюється підприємством самостійно, виходячи з галузевих особливостей та потреб управління	
	Перелік об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць	Встановлюється підприємством самостійно, виходячи з галузевих особливостей та потреб управління	
	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Встановлюється підприємством самостійно, виходячи з галузевих особливостей та потреб управління	

1	2	3	4
	Метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- позамовний;</li> <li>- попередільний;</li> <li>- нормативний</li> </ul>	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373
	Перелік і склад змінних і постійних загально-виробничих витрат	Встановлюється підприємством самостійно в залежності від специфіки виробництва	П(С)БО 16 „Витрати”; Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373
	База розподілу загально-виробничих витрат	<ul style="list-style-type: none"> <li>- години роботи;</li> <li>- заробітна плата;</li> <li>- обсяг діяльності;</li> <li>- прямі витрати тощо.</li> </ul>	
	Варіант зведеного обліку витрат виробництва	<ul style="list-style-type: none"> <li>- напівфабрикатний;</li> <li>- безнапівфабрикатний</li> </ul>	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373
	Склад витрат майбутніх періодів і порядок їх списання на витрати виробництва	Визначається підприємством самостійно	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291

1	2	3	4
Планування і бюджетування	Перелік планів і бюджетів	Встановлюється підприємством самостійно виходячи з галузевих особливостей та потреб управління	-
Ціноутворення	Перелік та порядок формування цін	Визначається підприємством самостійно на: - основі ринкових цін; - основі затрат (повних і неповних); - основі планово-розрахункових цін; - основі договірних трансферних цін тощо	-
Внутрішня (управлінська) звітність (Технічний аспект)	Склад та форми внутрішньої звітності, періодичність їх заповнення і подання відповідальними особами	Встановлюється підприємством самостійно, виходячи з галузевих особливостей та потреб управління	-
Будівельні контракти	Метод визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	- вимірювання та оцінка виконаної роботи; - співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; - співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом	П(С)БО 18 „Будівельні контракти”

1	2	3	4
	База розподілу загально-виробничих витрат при нормальній потужності	<ul style="list-style-type: none"> <li>- прямі витрати;</li> <li>- обсяги доходів;</li> <li>- прямі витрати на оплату праці;</li> <li>- відпрацьований будівельними машинами та механізмами час тощо</li> </ul>	
Гудвіл	Строк корисного використання гудвілу	Визначається підприємством самостійно з урахуванням прогнозованого строку діяльності підприємства; нормативно-правових актів або контрактів, що впливають на строк корисного використання; зміни попиту на продукцію (роботи, послуги) підприємства тощо, але не більше 20 років	П(С)БО 19 „Об’єднання підприємств”
Консолідована фінансова звітність	Облікова політика групи підприємств	Визначення порядку погодження облікової політики групи підприємств для цілей складання консолідованої фінансової звітності* (* Консолідовану фінансову звітність групи підприємств складають з використанням єдиної облікової політики для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. У випадку неможливості застосування єдиної облікової політики, то про це повідомляється у примітках до консолідованої фінансової звітності)	П(С)БО 20 „Консолідована фінансова звітність”

1	2	3	4
Статті доходів, витрат та руху грошових коштів	Середньозважений валютний курс	Застосування чи незастосування для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів середньозваженого валютного курсу відповідного місяця встановлюється підприємством самостійно	П(С)БО 21 „Вплив змін валютних курсів”
Пов’язані сторони	Перелік пов’язаних сторін	<ul style="list-style-type: none"> <li>- підприємства, що перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб;</li> <li>- підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени сім’ї такої фізичної особи</li> </ul>	П(С)БО 23 „Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін”
Активи і зобов’язання в операціях пов’язаних сторін	Метод оцінки активів або зобов’язань в операціях пов’язаних сторін	<ul style="list-style-type: none"> <li>- порівняльної неконтрольованої ціни;</li> <li>- ціни перепродажу;</li> <li>- „витрати плюс”;</li> <li>- балансової вартості</li> </ul>	
Виплати працівникам	Програми виплат інструментами власного капіталу	За кожною з таких програм підприємству слід розкривати облікову політику стосовно таких виплат	П(С)БО 26 „Виплати працівникам”
Сегмент	Вид сегменту	<ul style="list-style-type: none"> <li>- господарський;</li> <li>- географічний виробничий;</li> <li>- географічний збутовий</li> </ul>	П(С)БО 29 „Фінансова звітність за сегментами”
Біологічні активи	Об’єкт бухгалтерського обліку	<ul style="list-style-type: none"> <li>- вид біологічних активів;</li> <li>- група біологічних активів.</li> </ul>	П(С)БО 30 „Біологічні активи”

1	2	3	4
	Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції, пов'язаних з біологічними перетвореннями	Встановлюється підприємством самостійно, виходячи з галузевих особливостей та потреб управління	
	База розподілу загально-виробничих витрат рослинництва і тваринництва	Встановлюється підприємством самостійно	
Фінансові витрати	Капіталізація витрат	Підприємство в обліковій політиці може передбачити капіталізацію витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу	П(С)БО 31 „Фінансові витрати”
	Суттєвість операційного циклу	Підприємство самостійно визначає тривалість у роках (місяцях) суттєвого операційного циклу для віднесення активів до кваліфікаційних чи не кваліфікаційних, що перевищує три місяці	
Інвестиційна нерухомість	Одиниця обліку інвестиційної нерухомості	<ul style="list-style-type: none"> <li>- земельна ділянка;</li> <li>- будівля (частина будівлі);</li> <li>- земельна ділянка разом з будівлею (частиною будівлі);</li> <li>- активи</li> </ul>	П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»
	Оцінка об'єктів інвестиційної нерухомості	<ul style="list-style-type: none"> <li>- за справедливою вартістю;</li> <li>- за первісною вартістю</li> </ul>	

Таблиця 1.3

## Графік документообороту (зразок)

Номер форми	Назва документа	Призначення документа	Створення документа				Перевірка документа				Обробка документа		Передача в архів		
			Кількість примірників	Відповідальний за виписку	Відповідальний за оформлення	Відповідальний за виконання	Термін виконання	Відповідальний за перевірку	Хто подає на перевірку	Порядок подання	Термін подання	Виконавець	Термін виконання	Виконавець	Термін виконання
М-8	Лімітно-забірна карта	Облік витрачання та списання матеріалів	2	Планово-економічний відділ (або служба управлінського обліку)	Відділ матеріально-технічного постачання (ВМТП)	Склад (комора)	Щоденно (останній день звітного місяця)	Бухгалтерія	1-екз.-цех; 2-екз.-склад	Разом з звітом; Разом з реєстром	Щомісячно	Бухгалтерія	Перша декада місяця	Бухгалтерія	Після закінчення звітного року і здачі фінансової звітності
М-11	Накладна-вимога	Облік відпуску матеріалів у виробництво	2	Комірник	ВМТП	Склад (комора)	Щоденно (до ... годин)	Бухгалтерія	1-екз.-цех; 2-екз.-склад	Разом з звітом; Разом з реєстром	Подекадно (до ... годин)	Бухгалтерія	Щоденно	Бухгалтерія	Після закінчення звітного року і здачі звітності



Організаційний аспект облікової політики охоплює бухгалтерську службу і її місце в системі управління підприємством та порядок взаємодії з іншими функціональними і виробничими підрозділами.

Організаційний аспект облікової політики визначає форму організації служби обліку на підприємстві. Відповідно до п.4 ст. 8 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” такою формою може бути:

- уведення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися [130, с. 188].

Якщо на підприємстві ведення обліку здійснюється бухгалтерською службою, то в такому випадку важливого значення набуває її місце в системі управління підприємством та порядок взаємодії з іншими структурними підрозділами.

Організаційний аспект облікової політики підприємства включає:

- організаційну форму створення обліково-аналітичної служби підприємства;
- структуру обліково-аналітичної служби підприємства;
- посадові інструкції облікових працівників і матеріально-відповідальних осіб;
- рівень централізації облікових робіт;
- варіант організації управлінського (внутрішньогосподарського) обліку (інтегрована, автономна);
- перелік центрів затрат та центрів відповідальності;
- показники, які становлять комерційну таємницю та порядок її захисту;

- систему внутрішнього контролю;
- виділення філій, представництв, відділень та інших підрозділів підприємства на окремий баланс.

Організаційний аспект облікової політики сприяє раціональній організації облікового процесу на підприємстві.

Облікова політика підприємства хоча і охоплює всі сторони обліку (методичні, технічні і організаційні), обов'язково буде відрізнятися на різних підприємствах, оскільки наведені елементи методичного, технічного і організаційного аспектів облікової політики не є вичерпаними. Підприємство має право розширити їх, доповнюючи іншими елементами.

### **1.6. Вплив професійного судження бухгалтера на процес формування облікової політики підприємства**

Потреба у застосуванні професійного судження виникла у зв'язку з динамічним розвитком ринкових відносин, для яких не є характерною жорстка (суцільна) регламентація господарських процесів. Жодна регламентація, включаючи ту, що здійснюється державними органами у вигляді законодавчих актів та нормативних документів, не може передбачити та врахувати всю можливу різноманітність господарської діяльності підприємства. У зв'язку з цим, в країнах з розвиненою економікою та на міжнародному рівні систему нормативно-правового регулювання правил формування облікової інформації створюють від „загального до часткового”, тобто їх розробку починають з формування основних принципів подання фінансової інформації та складання звітності. Якщо будь-який окремий регламент, що визначає порядок ведення обліку та складання звітності відсутній, то в такому випадку бухгалтер може досить успішно вирішити дану проблему самостійно, на свій розсуд, тобто за допомогою сформованого ним професійного судження, виходячи з загальноприйнятих принципів фінансового обліку та умов діяльності підприємства.

Професійне судження ґрунтується на знаннях, досвіді і кваліфікації бухгалтера. Саме тому в ринкових умовах господарювання воно є одним із засобів забезпечення надання користувачам для прийняття обґрунтованих управлінських рішень повної, правдивої

та неупередженої облікової інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

Питання про професійне судження бухгалтера в нашій країні виникло у зв'язку з реформуванням обліку, що здійснюється відповідно до Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, яка затверджена постановою Кабінету Міністрів України 20.10.1998 р. № 1706. На виконання цієї програми були прийняті Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію про його застосування та ряд методичних рекомендацій. В цих нормативних документах наводяться лише загальні принципи та положення і вони не містять детальних правил (рекомендацій) стосовно вирішення того чи іншого проблемного питання. Аналіз прийнятих нормативних документів свідчить про наявність в них багатьох невизначеностей, неузгодженостей та невирішених питань. Проведені дослідження проф. Ф.Ф. Бутинцем показали, що національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку містять більше 60 неузгодженостей, недоліків та проблемних питань [22, с. 405-573]. Крім цього в Законі України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і в нормативних документах передбачена багатоваріантність облікових методик. Так в п. 5 ст. 8 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” зазначено, що „підприємство самостійно: визначає облікову політику підприємства; обирає форму обліку, як певну систему реєстрів; порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей діяльності і технології обробки облікових даних; розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання первинних документів; затверджує правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку; може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені під-

розділи, які зобов'язані вести облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства” [130, с. 188-189].

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань передбачено, що підприємство має право запроваджувати нові субрахунки, які використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися уведенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків цього Плану рахунків. Порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, що не наведена в Інструкції, встановлюють підприємства виходячи з норм цієї Інструкції, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з регламентації обліку та управлінських потреб” [135, с. 18].

Наведені положення свідчать про те, що можливість і право на професійне судження визнані законодавчими актами та нормативними документами.

Необхідність професійного судження викликано всезростаючим ускладненням господарської діяльності, що вимагає від вітчизняних бухгалтерів в умовах невизначеності ініціативи щодо отримання інформації і зменшення ентропії. Сучасний бухгалтер відрізняється від минулого тим, що він вирішує питання методології і методики фінансового, управлінського і стратегічного обліку без вказівки «зверху».

Оскільки професійне судження є новим поняттям в обліковій практиці нашої країни, то у зв'язку з цим необхідно вивчити міжнародний досвід та досвід зарубіжних країн з розвиненою ринковою економікою з метою попередження наслідків та зменшення негативного впливу його застосування у вітчизняній системі обліку.

Поняття „професійне судження” виникло недавно в англійських країнах і тому воно базується на принципах британо-американської моделі та Міжнародних стандартах фінансової звітності, але разом з цим отримало визнання майже у всіх країнах світу. Вперше це поняття знайшло відображення в Міжнародних стандартах фінансової звітності. Так, в п. 45 „Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів” відзначено: „На практиці часто виникає необхідність збалансування якісних харак-

теристик або ж забезпечення їх належного співвідношення відповідних характеристик для досягнення цілі фінансових звітів. Відносна важливість тієї чи іншої характеристики у різних випадках є справою професійних суджень” [109, с. 33].

Крім цього в МСБО № 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” зазначено, що при відсутності стандарту або тлумачення, які конкретно застосовують до ситуацій, іншої події або умови, управлінському персоналу слід використовувати професійне судження під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація була:

а) доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень;

б) достовірною, в тому значенні, що фінансові звіти:

- достовірно розкривають фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб’єкта господарювання;
- відображають економічну сутність ситуацій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;
- є нейтральними, тобто вільними від упереджень;
- є обачливими;
- є повними в усіх суттєвих аспектах.

Під час розробки професійного судження, управлінський персонал має посилатися на прийнятність наведених джерел в послідовності, в якій вони наведені далі:

а) вимоги та керівництва наведені в стандартах та тлумаченнях, у яких йдеться про подібні та пов’язані з ними питання;

б) визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов’язань, доходу і витрат, які наведені в Концептуальній основі Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Формуючи професійне судження, управлінський персонал має врахувати найостанніші рішення інших органів, що розробляють та затверджують стандарти, які застосовують аналогічну концептуальну основу для розробки стандартів, іншу професійну літературу з обліку та прийняту галузеву практику в тій мірі, в якій вони не суперечать зазначеним вище джерелам [109, с. 770-771].

Таке словосполучення знайшло відображення і в Кодексі етики професійних бухгалтерів: „У випадках, коли ситуація стосується непідтверджених фактів, неповної інформації або непідтверджених висновків, професійний бухгалтер повинен використову-

вати своє професійне судження щодо того, як розкрити інформацію, якщо це необхідно” [107, с. 124].

Однак міжнародні і вітчизняні нормативні документи взагалі не дають визначення такого поняття, як „професійне судження”, а фіксується лише сфера його застосування. В економічній літературі з питань обліку наводять різні визначення цього поняття. Так, одні автори під професійним судженням розуміють „думку, добросовісно висловлену професійним бухгалтером про господарську ситуацію, що є корисною як для її опису, так і для прийняття дієвих управлінських рішень” [163, с. 53], інші – „обґрунтовану думку професійного бухгалтера відносно способів кваліфікації і розкриття достовірної інформації про фінансовий стан, фінансові результати організації і їх зміни” [118, с. 51]. Проф. Л.З. Шнейдман трактує професійне судження як „думку, висновок професіонала, яка є основою для прийняття рішень в умовах невизначеності. Воно базується на знаннях, досвіді і кваліфікації відповідних спеціалістів” [199, с. 59]. Особливістю визначення даного проф. З.Л. Шнейдманом є те, що він виділяє таку умову виникнення професійного судження як невизначеність. Будь-яка невизначеність є не тільки предметом професійного судження, а й елементом облікової політики. Так, окремі вітчизняні економісти вважають, що: „Професійне судження фахівців за умов розвитку ринкових відносин є засобом створення якісної облікової політики, здатної реагувати на нестандартні зовнішні та внутрішні ситуації, які виникають при функціонуванні виробничої системи” [64, с. 26]. Це свідчить про тісний зв’язок професійного судження та облікової політики підприємства. Тому, наведені визначення цього поняття потребують уточнення з врахуванням зв’язку професійного судження з обліковою політикою. У зв’язку з цим, вважаємо, що під професійним судженням необхідно розуміти думку, добросовісно висловлену професійним бухгалтером (управлінським персоналом) в обліковій політиці підприємства про механізм відображення господарських фактів (операцій) у системі обліку та звітності з метою зняття або зменшення рівня невизначеності при прийнятті користувачами облікової інформації обґрунтованих рішень. Таким чином, об’єктом професійного судження в обліку виступає господарський факт (процес або подія) в умовах невизначеності, які впливають на форму і зміст звітності господарюючого суб’єкта.

Отже, відображення господарських фактів в обліку та звітності за умов невизначеності вимагає від бухгалтера обрати певний варіант рішення використовуючи механізм професійного судження.

В умовах ринкової економіки думка професійного бухгалтера (тобто професійне судження) – це те, що він думає, а не те, що за нього хтось вирішує. Однак, часто в багатьох країнах континентальної Європи (наша країна не є виключенням) вважають, що бухгалтер „не повинен мати свого судження”. Часто те ж саме, на жаль, думають і самі бухгалтера, які вимагають, щоб Мінфін, неодмінно Мінфін як орган виконавчої влади, дав детальну інструкцію, як діяти в кожному конкретному випадку, яку кореспонденцію рахунків вибрати, які заповнити реєстри тощо [163, с. 53].

„Бухгалтерський облік є процесом зняття невизначеності. Приймаючи те або інше судження, професійний бухгалтер знімає невизначеність, при цьому він повинен бути упевнений:

- по-перше, в тому, що така подія дійсно можлива (усунення невизначеності професійним судженням);
- по-друге, що його судження цінне” [149, с. 142].

При формуванні професійного судження важливе значення має співвідношення між об’єктивною і суб’єктивною складовими. Завдання отримання достовірної інформації у фінансовій звітності зумовлює необхідність превалювання об’єктивної складової у професійному судженні. Об’єктивність професійного судження ґрунтується на використанні достовірних даних для оцінки реальної ситуації. Суб’єктивність професійного судження обумовлюється його природою. Співвідношення об’єктивної і суб’єктивної складової у професійному судженні залежить від ряду факторів, які наведені в табл. 1.4.

На об’єктивність професійного судження зазначені фактори мають сукупний вплив, при цьому вектори спрямованості впливу окремих факторів можуть не співпадати.

Аналіз впливу факторів на об’єктивну складову показує, що прямий вплив більшою мірою характерний для перших трьох факторів, а останні три можуть здійснювати як прямий так і зворотний вплив. Для винесення професійного судження бухгалтер повинен бути всебічно обізнаний про діяльність підприємства, мати в своєму розпорядженні дані, які його цікавлять, не тільки про

підприємство, а й про середовище, в якому воно функціонує [149, с. 140-141].

Таблиця 1.4

**Фактори, які впливають на співвідношення між об'єктивним та суб'єктивним компонентом процесу винесення професійного судження [149, с. 141]**

№ з/п	Фактор	Вплив на превалювання об'єктивної складової в професійному судженні
1	Якість зовнішньої управлінської інформації	Підвищення якості зовнішньої управлінської інформації збільшує об'єктивність
2	Інформованість бухгалтера про різні аспекти діяльності підприємства та стан зовнішнього середовища	Вплив аналогічно попередньому в більшості випадків
3	Рівень технологічного забезпечення процесу генерації облікової інформації, її аналізу та прогнозування	В цілому прямий вплив аналогічного впливу перших двох факторів, однак не виключена імовірність виникнення зворотного ефекту
4	Досвід бухгалтера по винесенню судження	Вплив цього фактора може бути як позитивним, так і негативним
5	Готовність до винесення професійного судження та впевненість в значимості судження	Вплив цього фактора також може бути як позитивним, так і негативним
6	Характерологічні особливості бухгалтера	Вплив неформалізований

„Таким чином, проведений аналіз факторів, які впливають на процес прийняття кадрами, що забезпечують управління в системі генерації облікової інформації, свого професійного судження, дозволяє уважати процес винесення професійного судження бухгалтерами сферою високого ризику (особливо в нашій країні). Основними причинами даної ситуації є:

- соціально-економічні процеси в сучасних умовах мають тенденцію до швидкої зміни і характеризуються значною ентропією;
- процес винесення бухгалтером професійного судження не звільняється від суб'єктивності. Суб'єктивність знаходить



своє вираження в: балансі між екстравертністю та інтровертністю поведінки кадрів, які забезпечують управління в системі фінансової звітності; обумовленості сприйняття управлінської інформації і процесу прийняття рішення (винесення професійного судження) минулим досвідом, переважаними настановами і особистими цілями, емоціями; характері особистої інтерпретації різних подій, дій, соціальних і професійних норм поведінки;

- підвищена невизначеність економічної ситуації, постійні зміни в законодавстві тощо;
- відсутність відповідного досвіду з винесення професійного судження в бухгалтерів;
- особливий менталітет вітчизняних бухгалтерів” [150, с. 225].

На підставі вивчення, систематизації й узагальнення теоретичних підходів та існуючої практики щодо змісту професійного судження нами сформульовані такі основні принципи його розробки і впровадження:

- обачності – професійний бухгалтер повинен бути обачним при розробці професійного судження, оскільки він його формує в умовах невизначеності;
- законності – сформоване професійне судження не повинно суперечити чинному законодавству та нормативним документам;
- адекватності – професійне судження повинно відповідати особливостям діяльності підприємства;
- достовірності – професійне судження повинно забезпечити достовірне формування повної, правдивої та неупередженої інформації. „Достовірною і повною вважається інформація, сформована виходячи з правил і принципів, що містяться в документах системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку і яка відображає реальний стан об’єктів” [118, с. 51]. Однак, досліджуючи питання професійного судження, важливо врахувати, що „...істину в бухгалтерському обліку не можна отримати сліпо виконуючи вказівки нормативних документів; достовірність облікової інформації залежить тільки від добросовісності бухгалтера” [163, с. 55]. „Головний бухгалтер, ґрунтуючись на своїй професійній думці, не тільки може, а й повинен, якщо вважає за правильне, відступити від

вимог нормативних документів і вчинити добросовісно, тобто правильно відобразити фінансовий стан свого підприємства, а зовсім не так, як того вимагають нормативні документи. Однак в цьому випадку конче необхідно, щоб ця добросовісність забезпечила достовірність бухгалтерських даних” [163, с. 55];

- ефективності – витрати на розробку професійного судження не повинні перевищувати ефекту від його впровадження;
- гласності – професійне судження необхідно доводитись до відома внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації з метою прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень. Сформоване професійне судження підлягає відображенню в розпорядчому документі підприємства (Наказі про облікову політику) і в примітках до фінансової звітності.

Наведені принципи дають можливість тримати професійне судження у певних межах.

„Професійне судження бухгалтера має визначальні особливості, зокрема:

- коло питань, стосовно яких воно формується, обмежене предметом обліку;
- особа, яка формує професійне судження, повинна нести відповідальність за його якість;
- професійне судження, яке застосовується для прийняття рішення щодо вибору способу відображення в обліку господарських операцій, набуває характеру обов’язковості виконання, тобто має організаційно-методичний характер, і підлягає закріпленню Наказом про облікову політику, знаходять відображення у пояснювальній записці чи Примітках до річної фінансової звітності суб’єктів господарювання, які їх складають;
- професійне судження бухгалтера необхідно формувати, виходячи з регулюючих обліковий процес нормативних документів, принципів обліку, а також з урахуванням етично-моральних вимог до бухгалтера, визначених суспільством” [146, с. 15].

Професійне судження знімає певну невизначеність в системі обліку, яка обумовлена наявністю альтернативних способів з обліку окремих об’єктів, передбачених в нормативних документах та

відсутністю в них регулюючих положень щодо відображення господарських фактів (операцій), використовуючи наявні норми національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та базуючись на загальноприйнятих принципах обліку.

Для формування професійного судження існує кілька джерел даних: нормативні документи; знання теорії обліку, яке дозволяє бухгалтеру розширити свої уявлення про ситуацію, яку він аналізує, і здоровий глузд – самий простий шлях, яким повинен іти справжній спеціаліст [163, с. 53-54].

Аналіз вітчизняної бухгалтерської практики свідчить про необхідність впровадження поетапного формування професійного судження. У зв'язку з цим, важливого значення набувають пропозиції О.В. Рожнової, яка пропонує „поетапне впровадження механізму винесення професійних суджень в системі генерації облікової інформації.

Перший етап – підготовчий. Він включає два блоки заходів:

- інформаційного забезпечення – створення відповідної інформаційної бази для винесення бухгалтером професійного судження, включаючи інформацію про зовнішнє середовище і потоки інформації про діяльність підприємства;
- навчання – уміння працювати з інформацією про зовнішнє середовище, проведення аналізу ризиків, встановленню економічних вигод, ситуаційний тренінг.

На другому етапі бухгалтер повинен проводити оцінку прийнятих професійних суджень, виявляти допущені помилки і їх причини. У випадку незадовільної оцінки, наявності великої кількості суттєвих помилок і визначення причин помилок, слід повернутися до першого етапу [149, с. 143].

Сформоване професійне судження бухгалтера повинно мати, що найменше, такі характеристики:

по-перше, це власна думка професійного бухгалтера, яка не включає наявності інших думок з досліджуваного питання;

по-друге, думка висловлюється в умовах невизначеності з професійних проблем, які не мають стандартного вирішення;

по-третє, об'єктивність думки професійного бухгалтера не гарантується;

по-четверте, думка повинна ґрунтуватись на знаннях, кваліфікації і досвіді роботи конкретного професійного бухгалтера [194, с. 4].

Рівень якості професійного судження залежить від професійних здібностей бухгалтера, які в свою чергу передбачають професійні знання; професійні навички (інтелектуальні, технічні, нетехнічні, організаційні, особисті тощо); професійні цінності, етику та належне ставлення до професії і обов'язків (етичні цінності, професійна поведінка, відданість високим технічним стандартам та ін.) [108, с. 10].

Професійні судження можна за приналежністю до звітних періодів, відносно яких вони формуються, умовно поділити на дві групи:

1) професійні судження відносно інтерпретації майбутніх фактів господарської діяльності, виникнення яких з досить високим ступенем достовірності можна передбачити виходячи із знання фактів попередніх звітних періодів або іншої інформації;

2) професійні судження відносно фактів господарської діяльності, що виникають в поточному звітному періоді.

У першому випадку професійне судження оформляється як наказ з облікової політики, що затверджується на початку року; у другому – як зміна, або як доповнення до облікової політики протягом року.

Таким чином, професійне судження оформляється як система документів, що включаються в облікову політику підприємства, є унікальним засобом, за допомогою якого, по-перше, здійснюється процес реальної лібералізації системи обліку; по-друге, відбувається удосконалення його нормативної системи; по-третє, усуваються протиріччя чинного законодавства; по-четверте, підвищується статус бухгалтера на окремому підприємстві і в суспільстві в цілому [118, с. 54-55].

## **РОЗДІЛ II. ПРАКТИЧНА СПРЯМОВАНІСТЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА**

### **2.1. Розробка системи обліку на підприємстві**

#### **2.1.1. Система обліку та її складові в інформаційному суспільстві**

Облік є системою, оскільки ґрунтується на загальних принципах системології. За своєю сутністю облік являє собою впорядковану сукупність взаємопов'язаних елементів за допомогою яких дані на вході трансформують на виході в інформацію для управління. Система обліку відображає те, що проявляється в об'єкті господарювання, підлягає змінам у будь-якій формі, фізично або мисленно розмежоване ціле на окремі елементи між якими існують зв'язки, а сукупність елементів здатна дати символічний образ функціонування підприємства.

Існування системи залежить від кількох причин – від мети, завдань, рівня усвідомленості цінності інформації, наукової розробки, образу підприємства, ефективності та ін.

Система обліку є складною, оскільки включає велику кількість елементів та зв'язків між ними, що обумовлено складністю відображення об'єктів, за якими організується спостереження, отримання даних та трансформування їх у корисну інформацію для управління підприємством.

Якщо ми не можемо виявити елементи та їх зв'язку, які забезпечують досягнення мети, то мета є недосяжною. Тільки вибір організаційної мети визначає кількість елементів та зв'язки між ними.

Загальну мету системи підрозділяють на дрібніші, які пов'язані з головною метою. Наприклад, загальною метою обліку, як зазначається у національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, є надання користувачам для прийняття рішень повної та неупередже-

ної інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства, а дрібніші цілі визначають необхідністю розкриття кожної із статей, які наводять у фінансовій звітності.

Ця мета стосується лише фінансового обліку, а для інших складових системи обліку вона буде дещо іншою. Так, для управлінського обліку метою є надання інформації певному колу користувачів і лише для внутрішньої системи менеджменту.

Метою стратегічного обліку є отримання інформації для стратегії розвитку і забезпечення тривалого існування підприємства. Такі дані не повинні розголошуватися і тримаються в таємниці від конкурентів. Дані стратегічного обліку призначені для менеджерів вищого рівня, які приймають стратегічні рішення.

Принциповим питанням конструювання системи обліку є визначення об'єктів і меж, де починається його контактна зона з оточуючим середовищем. Без цього не можна структурувати систему обліку і тим більш удосконалити її.

Отже, треба домовитися стосовно хоча би об'єктів обліку, як вихідного положення для прояснення сутності обліку.

Історія обліку свідчить, що облік є такою об'єктивною економічною категорією, яка походить від усупільнення господарської діяльності (державні, храмові, великі власні господарства знаті). Облік виступає в ролі засобу захисту прав та інтересів власників майна.

Перша модель обліку формувалася як мистецтво ведення документації, записів на рахунках поточного обліку (інвентарний, прибутково-видатковий, контокорентний запис).

Стереотипи методології обліку створювалися самостійно й ізольовано різними етнічними культурами, серед них виділяють такі етнічні методології:

- древньоєгипетська;
- шумеро-вавілонська;
- древньогрецька;
- елліністична;
- давньоримська.

В основі стереотипів методології обліку лежить цілеспрямоване групування облікових об'єктів за аналітичними ознаками.

Так, у Єгипті найбільш поширеними документами були описи облікових об'єктів (текстом і цифрами) – списки службових осіб,

робітників за професіями; майна за видами; землі за категоріями і власниками; продуктів за видами.

Складання інвентарних списків стало носити регулярний характер, а інвентарі – ускладнюватися за рахунок додаткових ознак об'єктів обліку. Інвентаризації запасів проводилися щоденно, що було надзвичайно трудомісткою роботою, тому згодом було вивчено спосіб ведення інвентарного рахунка на кожний вид продукту в якому фіксували дані про надходження, вибуття і залишки цінностей.

Відповідальність чиновників була дуже високою, але й писарі на той час мали навички письма та математики, професійні знання, існувала спадковість у передачі професії від батьків до дітей, тисячолітнє нагромадження знань сприяло виробленню стереотипів обліку.

Шумеро-вавілонський стереотип обліку базувався на документах. Прибутково-видаткові рахунки II тисячоліття до н.е. складали щоденно і помісячно. Техніка записів на глині дозволяла складати первинні документи на окремі операції з наступним узагальненням даних підсумками за місяць.

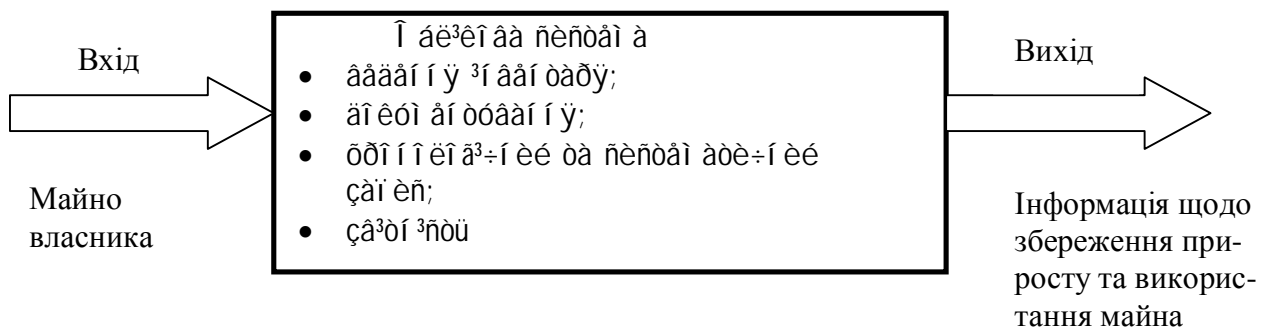
Для древньогрецької методології обліку характерним було застосування “ефемериди” – переліку здійснених операцій за кожен день, що регламентувалося службовими інструкціями з метою контролю господарської діяльності. Такий спосіб забезпечував фіксування первинних даних в документах для обліку і контролю одночасно. Так виник хронологічний запис, який вимагає розробки методів систематизації даних за певними ознаками, але чіткої процедури щодо цього не було вироблено.

В елліністичний період розвитку Римської імперії та Єгипту облікова система базувалася на документованому обліку. Поточний облік здійснювали в ефемериді та у вибіркових рахунках, а звітність складали за даними ефемерид. Облік залишався слабкою ланкою, а звітність була дуже деталізованою, що пов'язано з централізацією контролю. Періодично проводилися перевірки та ревізії облікових даних.

Давньоримська методологія обліку запозичила окремі процедури древньогрецької. Та, хронологічний опис операцій наводився в реєстрі, що називався адверсарія. Призначення адверсарії було подібним до ефемериди. Дані хронологічного обліку переносили в

реєстри систематичного обліку – прибутково-видаткову книгу (codex accepti et expensi) та книгу рахунків контокоренту (codex rationum), яка відображала обороти за датами, клієнтами та видами розрахунків. За прибутково-видаткову книгу банкір ніс юридичну відповідальність. Названі два кодекси взаємно перевіряли, що означало необхідність внести два ряди рахунків – прибутково-видаткові та контокорентні. Взаємозв'язок рахунків відображав юридичний зміст операцій – боргові записи переписані від речей до осіб. Тотожність записів сум на прибутково-видаткових рахунках, в яких обліковували реальні гроші і на розрахункових рахунках, де показували дебіторську і кредиторську заборгованість, по своїй сутності рівнозначна застосуванню подвійного запису.

Методологія обліку до XIII століття н.е. у всіх цивілізаціях має спільні риси, пов'язані з необхідністю захисту прав та інтересів держави та власників, що можна відобразити на рис.2.1.



**Рис.2.1. Зміст системи обліку до XIII ст. н.е.**

Після завоювання Римської імперії варварами (476р.н.е.) почалася епоха раннього середньовіччя, коли здобутки цивілізації (наука, мистецтво, суспільне виробництво та ін.) були втрачені внаслідок перемоги релігійної ідеології над природним розвитком (еволюцією) суспільства.

Релігія зосереджувалася на духовному розвитку суспільства, але в крайніх її формах – догматах віри у царство небесне та ізолювання від світу. Школа, освіта перейшли до рук церкви, догми якої лежали в основі усіх уявлень про природу, світ та людину.

Результати за 700 років розвитку феодалізму (з V по XIIст.) виявилися мізерними у всіх відношеннях – політичному, економі-



чному, культурному, демографічному, соціальному і навіть релігійному, оскільки христові походи закінчилися поразкою християн. Разом з тим, знайомство християн під час походів з іншими народами, їх культурою, економікою, мистецтвом, звичаями мало величезний вплив на свідомість європейців та засвоєння ними здобутків арабського світу, який динамічно розвивався у середні віки.

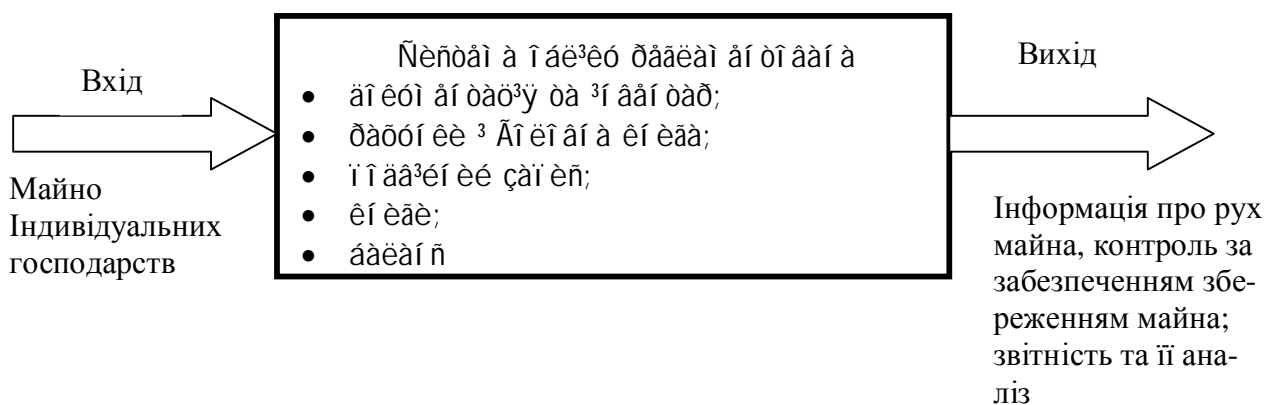
Почалася епоха Відродження, яка пов'язана з освоєнням всього того, що було досягнуто в період розквіту Римської імперії та Греції. Очевидно закономірним є економічне піднесення Італії у 12–14 столітті, яка стояла найближче до витоків цивілізації.

Відродження науки, культури, мистецтва дало поштовх розвитку міст, а в них – ремесла, торгівлі, будівництва, мореплавства. Облік стали вести мануфактури, купці, землевласники, ремісники. Масовість застосування обліку вимагало розробки простих і зрозумілих правил його ведення, які у сукупності дають гарантію точності та надійності отриманих даних для управління майном.

Модель обліку періоду пізнього середньовіччя описана в книзі Луки Пачолі “Трактат про рахунки і записи”, яка опублікована в 1494 році.

Цю модель показано на рис 2.2.

Середньовічна модель обліку дуже повільно, але розвивалася від простої форми до складних протягом XV–XIX століття.



**Рис.2.2. Зміст розвинутої системи обліку**

Виникали модифікації цієї моделі, формувалися раціональні процедури обліку, уніфікувалася термінологія, виникли національні системи бухгалтерського обліку.

Облік з мистецтва ведення книг поступово перетворювався на науку, пов'язану з обґрунтуванням ведення системи рахунків лише в епоху розвинутого капіталізму, що є закономірним, оскільки ускладнюється виробництво та зріс інтерес капіталістів до проблеми раціоналізації праці, організації та управління з метою отримання прибутків. Без інформації важко було управляти підприємством.

Найбільший внесок у становлення науки внесли представники Італії, Франції, Швейцарії та Німеччини.

З італійських авторів книг з обліку найбільш відомі такі корифеї, як Нікколо д'Анастасіо (1803р.), Ф.Вілла, Ф.Марчі, Д.Чербоні, що розвивали юридичний напрям обліку, а Р.П.Коффі, Д.Л.Кріппа, Ф.Беста, П.д'Альвізе, В.Альф'єрі, Д.Дзаппа – економічний напрям.

Особлива заслуга у становленні обліку, як науки, належить австрійському вченому І.Ф.Шеру, який у книзі “Бухгалтерія і баланс” (перекладено на рос. мову в 1925р.) виклав ідеї, які є актуальними і в наші дні. Він розробив балансову теорію обліку.

З французьких авторів найбільш авторитетні Е.П.Леоте та А.Гільбо, які розвивали економічний напрям обліку. Їх заслугою є те, що проблеми обліку зводились не до вибору форм реєстрів чи введення тих чи інших колонок у звітних документах, а до вивчення змістовних сторін процесів, що відбуваються в господарській діяльності. Облік визначався як процес ведення рахунків з допомогою яких досягається реєстрація, систематизація та координація факторів господарського життя, а баланс є наслідком подвійного запису.

Німецькі вчені уважали, що теорія рахунків і разом з цим бухгалтерія виводяться з балансу (Г.Гроссман, М.Берлінер, Г.Нікліш, Г.Хольцер). Лише Е.Шмаленбах розглядав динамічний баланс, а решта авторів розглядали баланс як статичну структуру.

Облік в Україні розвивався в руслі парадигми соціалістичної моделі, а тому ідеї зарубіжних авторів не могли знайти застосування, а тим більш розвиватися. Система обліку повністю орієнтувалася на створення інформації для державних органів була підпо-

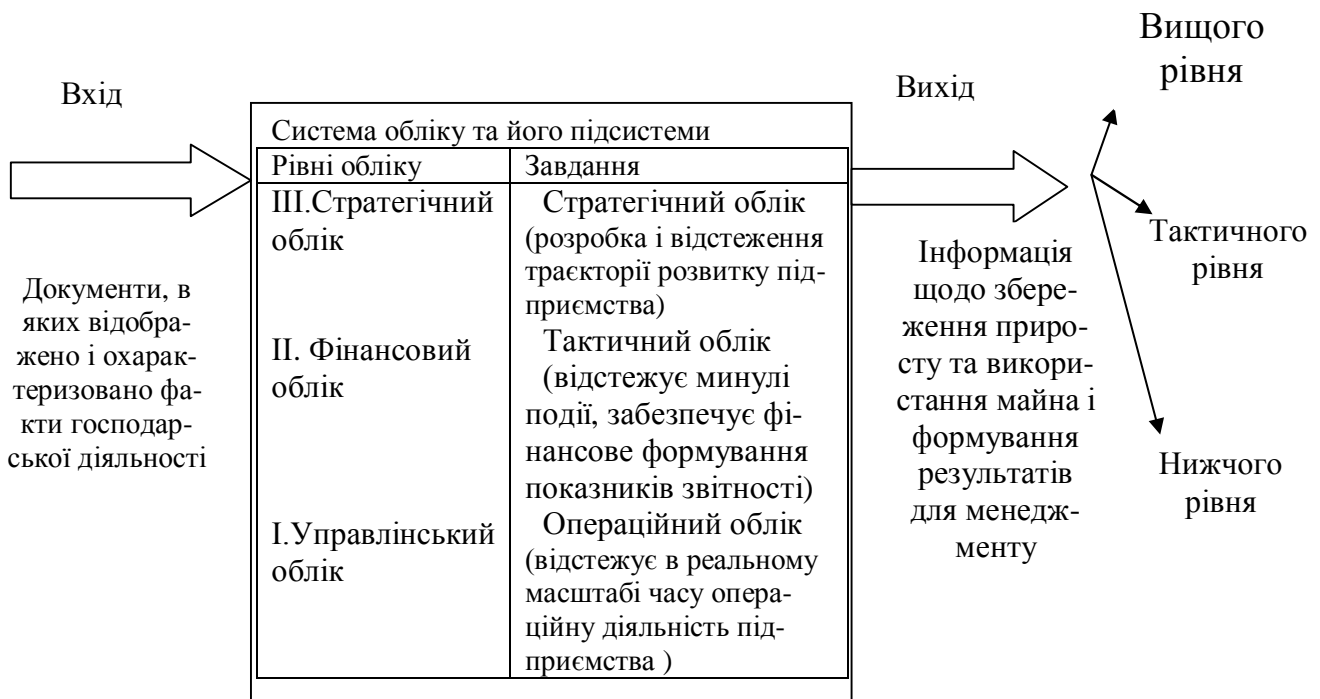
рядкована єдиній меті – збиранню й обробці даних за окремими галузями економіки та держави в цілому.

Лише у зв'язку з реформуванням національної системи обліку, прийняттям закону про облік та фінансову звітність в Україні, та національних стандартів обліку, починає формуватися нова парадигма системи українського обліку з 2000 року.

На початку ХХІ століття удосконалюється облік у зв'язку із зростанням рівня інтернаціоналізації, зростання масштабів виробництва, удосконалення технологічних процесів, обмеженням ресурсів і необхідністю їх ефективного використання, утилізацією відходів виробництва, переходом від індустріального суспільства до постіндустріального та інших причин.

Модель обліку на початку ХХІ ст. можна показати на рис 2.3.

І деї оєі іаа а³аі ³і і³ñòü ñó÷аñі і; і іääë³ і аë³еó а³а і іі а-  
 ðääі ³ò і іёуаа° а і і ä³ë³ °аеі і; ñеñòаі è і а і еðаі ³ і³аñеñòаі è òà  
 уñеðааі аеðаæаі ³ і ð³°і òàö³; і а çааі аі еаі і у і і òðаа еі ðеñòóаа-  
 ÷³а ó ðаёаааі òі ³е ³і оі ðі àö³;.



**Рис.2.3. Диференціація видів обліку в кінці ХХ ст.**

Перетворення простої системи в суперсистему обліку відбувалося за рахунок уведення в неї додаткових підсистем управлінського та стратегічного обліку, які в сукупності повинні давати інформацією для всіх рівнів менеджменту. Таким чином, суперсистема виконує роль великого резервуара, з якого кожний з рівнів управління черпає необхідні йому інформаційні ресурси для вирішення різнопланових управлінських завдань.

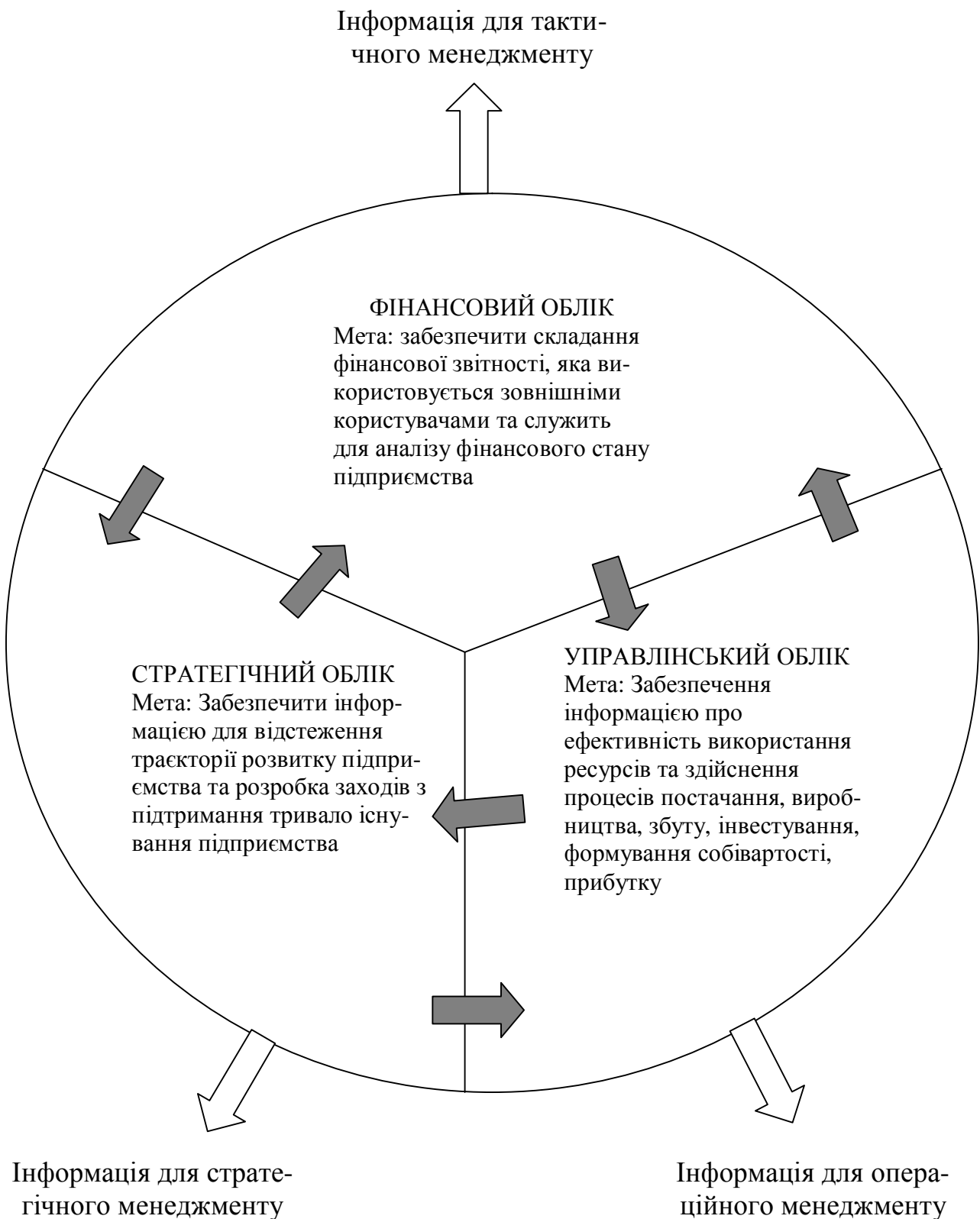
У реальній дійсності важко систематизувати вихідну інформацію на запити різних груп користувачів, тому суперсистема вимагала виділення з неї таких підсистем, які б розробляли специфічні методи обробки даних і давали інформацію для менеджерів операційного, тактичного та стратегічного рівнів.

В розвитку обліку настає такий критичний момент, коли існуюча система неспроможна оперативно обробляти інформацію на запити користувачів, оскільки її сукупність пов'язують виключно з обробкою даних про минулі події господарського життя, а тому диференціювати на три підсистеми обліку – управлінський, що обслуговує менеджерів операційного рівня (майстрів, механіків, енергетиків, економістів цеху тощо), фінансовий, що узагальнює дані для складання звітності у відповідності до стандартів обліку, які використовують менеджери тактичного рівня (адміністративний персонал підприємства) і стратегічний на основі планування, обліку, аналізу інформації, яку використовують для стратегічного менеджменту.

Таким критичним періодом можна вважати кінець ХХ ст., коли економіка України почала формуватися на засадах ринкових відносин, що в свою чергу вимагає використання досягнень науково-технічного прогресу в усіх сферах суспільства, у тому числі й сфери отримання інформаційних ресурсів про діяльність підприємства.

Поділ суперсистеми на підсистеми обліку можна показати на рис 2.4.

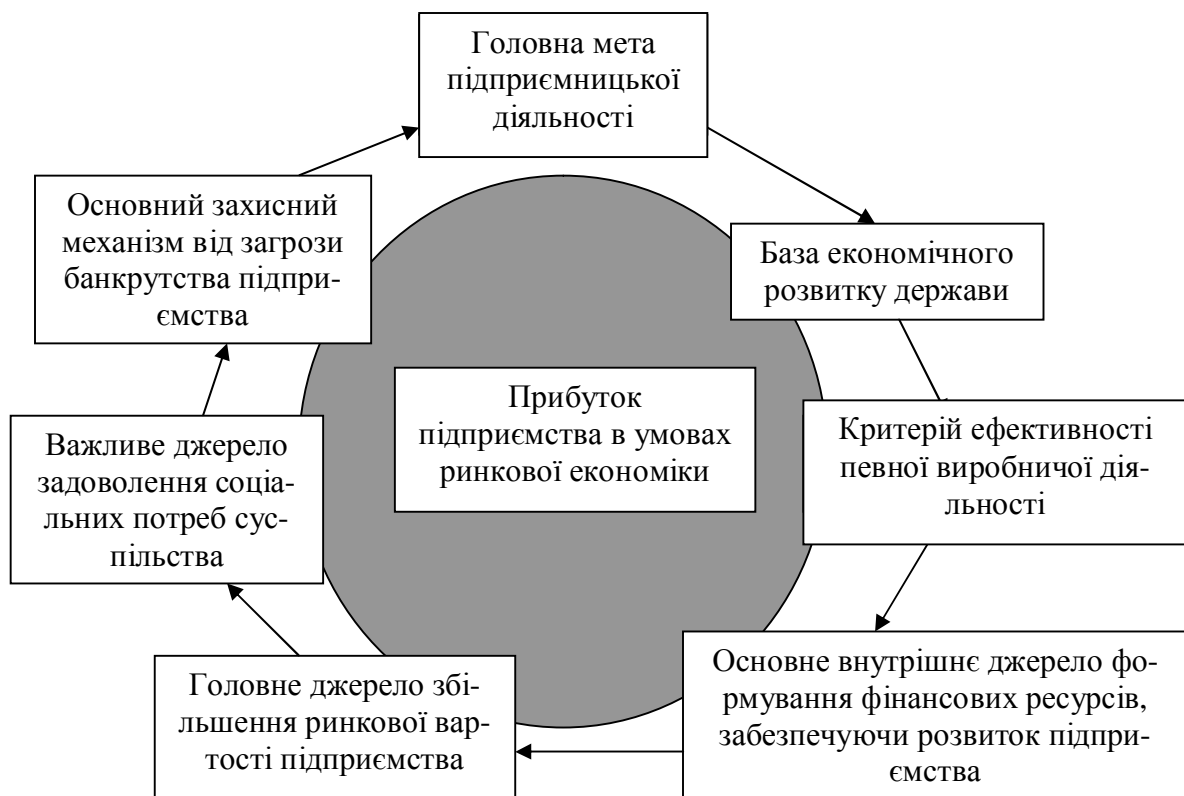
Вирішальний вплив на процес диференціації суперсистеми обліку має розвиток менеджменту. Три рівні менеджменту – операційний, тактичний і стратегічний були чітко визначені в кінці ХХ ст. у зв'язку з розвитком інформатизації суспільства і саме вони вимагають нових підходів до формування та інтерпретації інформаційних ресурсів.



**Рис.2.4. Виділення підсистем у суперсистемі бухгалтерського обліку**

На рис. 2.4 показано поділ суперсистеми обліку на три складові. Хоча відбулася диференціація єдиної системи обліку, яка показана у вигляді кола, на окремі підсистеми, між ними зберігається певний взаємозв'язок і взаємовплив. Так, управлінський облік дає інформацію для операційного менеджменту і разом з тим, спрямовується на підтримку мети фінансового обліку – складання звітності. У свою чергу, фінансовий облік дає необхідну інформацію для тактичного рівня менеджменту і систематизовані показники діяльності підприємства для їх використання у підсистемі стратегічного обліку. Завданням якого є формування інформації для стратегічного менеджменту і забезпечення ефективного використання обмежених ресурсів та нормального функціонування процесів господарської діяльності, тобто організації та координації зусиль тактичного й операційного менеджменту з метою забезпечення прибутку, який є критерієм загальної ефективності роботи підприємства.

Роль і значення прибутку ілюструє рис.2.5.



**Рис.2.5. Роль прибутку підприємства в умовах ринку.**

Кожна з підсистем обліку передбачає контроль за ефективним використанням ресурсів з метою збільшення прибутку.

Так в управлінському обліку здійснюється контроль витрат на рівні робочого місця, бригади, цеху. Менеджери нижчого рівня аналізують використання ресурсів на окремі трудові операції, витрачання матеріальних ресурсів, нарахування зносу необоротних і нематеріальних активів, виконання кошторису загально виробничих та адміністративних витрат тощо.

Фінансовий облік узагальнює дані про формування витрат і фінансовий результат в розрізі видів діяльності, забезпечує систематизацію даних для складання форм фінансової звітності, яку аналізують у системі фінансового менеджменту і на цій основі приймають рішення тактичного порядку.

Стратегічний облік призначений для відстеження стратегічного розвитку підприємства на основі даних фінансового та управлінського обліку. Дані фінансового обліку обробляють економіко-математичними методами з метою максимального отримання прибутку при використанні обмежених ресурсів. Цей вид обліку передбачає особливі правила збору та обробки даних на основі статистичних, економетричних, економіко-математичних, евристичних та інших методів.

Отже, кожна з підсистем обліку має свої межі та сукупність даних й особливостей їх обробки для отримання оригінальної інформації. У сукупності інформація трьох підсистем дає можливість всебічно охарактеризувати роботу підприємства і забезпечити тривале існування підприємства, бачити ризики, загрози, тенденції розвитку й оперативно приймати рішення, що нейтралізують негативні фактори розвитку підприємства.

Проектування систем обліку вимагає врахування вимог законів, стандартів, принципів організації та методології облікового процесу. Так, закон кібернетики щодо необхідної різноманітності, передбачає створення не простої чи складної системи обліку на підприємстві, а такої яка є адекватною управлінській системі. Для простого виробництва система обліку може бути простою, а для складного – складною. Закон різноманітності вимагає такої інформації, яка може зняти ентропію (невизначеність) у системі управління при прийнятті рішень.

Важливою вимогою є принцип варіанту вибору рішень на основі відбору і перетворення інформації. Такий принцип вимагає збору і обробки значних масивів даних, необхідних для забезпечення запитів менеджерів різних рівнів. При цьому інформація має бути своєчасною і релевантною для користувача. Треба дотримуватися правила у відповідності до якого краще мати зайву інформацію, ніж її дефіцит.

Одним з принципів організації інформаційної бази є принцип зворотного зв'язку. Система обліку має цінність не сама по собі, а як ланка забезпечення зворотного зв'язку в контурі циклу управління. Лише фактична інформація, що формується у системі обліку, має цінність для управління, коли вона порівнюється з певним еталоном, знаходяться відхилення і на їх основі приймаються відповідні управлінські рішення.

Принцип зовнішнього доповнення означає, що для визначення просторово-часових характеристик поведінки об'єкта потрібна не лише інформація про внутрішні явища і події господарського суб'єкта, а й про його зовнішнє оточення. Без інформації про середовище неможливо визначити тенденції та перспективи розвитку, тому стратегічний облік, як підсистема обліку, виконує важливу роль зовнішнього доповнення до підсистем фінансового та управлінського обліку.

Уведення в систему обліку законів та принципів функціонування систем дозволяє оцінити стан та перспективи удосконалення системи обліку на основі об'єктивних законів розвитку матеріального світу, бачити невирішені проблеми та напрями наукового пошуку ідеальної основи для методології і організації облікового процесу.

### **2.1.2. Елементи проектування системи обліку**

Розробка інформаційної системи підприємства пов'язана з прийняттям численних рішень, які доводиться виробляти розробнику щодо таких елементів, як:

- структуризація системи;
- принципи реалізації функцій;
- принцип процесів управління;



- інформаційне забезпечення управління;
- способи, методи, процедури збору даних;
- методи обробки даних;
- запити управлінців на інформацію.

Такі рішення приймаються на основі основних вимог, які потрібно чітко визначити на початковій стадії розробки системи.

Інформаційну систему спрямовують на підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства, тобто приводити до підвищення техніко-економічних, соціальних чи інших результатів (зниження собівартості, чисельності управлінського персоналу, підвищення якості продукції, підвищення якості управління та ін.).

До інформаційної системи ставляться вимоги, які:

1. визначені державними стандартами, методичними матеріалами галузі замовника;
2. відбивають специфіку економічного об'єкта.

Такий поділ означає, що потрібно вивчити державні стандарти, методичні матеріали та систему, яка проектується.

Основну роль відіграє дослідження підприємства, його оточення, внутрішні зв'язки між структурними підрозділами, оскільки проектування системи обліку пов'язано зі зміною інформаційних потоків, удосконаленням фіксування, збору та обробки даних.

Зміни в інформаційній системі обумовлюються такими причинами як:

- використання методів і засобів удосконалення інформаційної системи;
- ускладненням чи спрощенням функцій управління з об'єктивних і суб'єктивних причин.

Зміни виникають в результаті використання оригінальних методів і засобів виконання робіт, спрощення, модифікації та пристосування до конкретних потреб на даному об'єкті загальноприйнятих методик.

Як зазначає А.М. Береза, процес проектування систем ускладнюється через те, що багато функцій і процесів не мають формалізованого опису та інструкцій для їх точного виконання, а тому до вивчення об'єкта доцільно залучити інших працівників [14, с. 41], що дозволить виявити особливості застосування тих чи інших методик в конкретних умовах, а також вимоги цих користувачів. Від

того, наскільки детально та точно будуть визначені функціональні схеми об'єкта, схеми організаційної структури, інформаційні потоки та її об'ємно-часові характеристики, методики реалізації окремих процесів і їх взаємозв'язку, залежатиме процес створення інформаційної системи.

Метою дослідження об'єкта є:

- дослідження сфери його діяльності;
- виявлення об'єктів і характеру існуючих інформаційних потоків, взаємозв'язків як усередині об'єкта, так і з зовнішнім світом;
- визначення інформаційних потреб об'єкта;
- встановлення організаційних, технічних і технологічних передумов для введення інформаційної системи;
- побудова нових інформаційних моделей.

У процесі підготовки обстеження ознайомлюються з вхідними матеріалами та документацією для створення інформаційної системи, визначають цілі обстеження, планують обстеження, організують робочі групи, вибирають чи розробляють інструктивно-методичні матеріали для проведення обстеження.

Роботу з підготовки проекту системи обліку треба починати із загальних вимог [14, с. 42-43]:

1. Підготовка і затвердження керівництвом рішення про розробку проекту. Визначити склад групи проведення аналізу.
2. Визначити функціональні сфери організації (підприємства).
3. Скласти структурну схему організації “підрозділи – функціональні сфери”.
4. Оцінити обсяг аналізу і підготувати графік аналізу.
5. Розробити приклади функцій, дій та об'єктів.
6. Зв'язатися з керівниками функціональних служб, вибрати аналітиків серед користувачів.
7. Навчити аналітиків, користувачів.

Дослідження можуть проводитися в трьох напрямках чи при їх поєднанні з переважанням якогось із них:

1. Дослідження існуючого стану обліку.
2. Дослідження методичних і літературних джерел (в яких запропоновано варіанти вирішення проблеми).
3. Дослідження вимог користувачів.

Залежно від характеру розроблюваної інформаційної системи визначають цілі обстеження, уточнюють об'єкти в цілому та елементарні об'єкти спостереження, а також програму й організаційний план обстеження. Зміст обстеження впливає із загального циклу розробки моделі системи обліку і управління та замовлення її вимог.

Дослідження починається з одержання загальних знань про розвиток і функціонування об'єкта. На основі безпосереднього вивчення та аналізу зібраних матеріалів розробники будують загальну (концептуальну) модель, а потім створюють робочу модель системи.

На першому етапі обстеження об'єкта та обґрунтування створення інформаційної системи здійснюється:

1. Збирання даних про об'єкт автоматизації та види діяльності, які виконуються.
2. Оцінка якості функціонування об'єкта і видів діяльності, виявлення проблем, які можна вирішити засобами автоматизації.
3. Оцінка (техніко-економічна, соціальна і т.п.) доцільності створення інформаційної системи. дослідження організаційної структури управління об'єктом.

Склад управлінського персоналу, який виконує функції планування й управління фінансово-господарською діяльністю об'єкта:

- уточнення функцій та зміст робіт, які виконуються підрозділами підприємства, що становлять інтерес для подальшого проектування системи обліку;
- аналіз методів планування, обліку, звітності, стимулювання;
- вивчення виробничих та конструкторсько-технологічних особливостей підприємства (потужності устаткування і виробничих площ, наявність робочої сили, особливості технології виготовлення виробів тощо);
- визначення зв'язків даного підприємства з іншими підприємствами;
- аналіз номенклатури випуску продукції та оцінки попиту на продукцію;
- проведення техніко-економічного аналізу діяльності підприємства з метою виявлення обмежень на управління об'єктами обліку.

Вивчення інформаційної системи об'єкта передбачає:

- вивчення процесів формування показників і документів, а також маршрутів їх руху (документообороту);
- одержання детальних відомостей про склад і зміст інформаційних потоків за джерелами виникнення, періодичністю, напрямком руху, частотою періодів даних, місткістю окремих повідомлень, об'ємом і щільністю, ступенем взаємозв'язку і постійністю інформації, за видами носіїв тощо;
- виявлення інформаційних зв'язків між економічними об'єктами;
- з'ясування методів і прийомів обробки інформації, алгоритмів розрахунків;
- визначення обсягів і трудомісткості обробки економічної інформації;
- виявлення потреби в інформації різних підрозділів, а також ступінь задоволення цієї потреби на момент обстеження.

При обстеженні об'єкта виконуються роботи з технічного аналізу наявності засобів організаційної та обчислювальної техніки на підприємстві, їх експлуатаційні можливості. З'ясовується необхідність придбання додаткових сучасних обчислювальних засобів.

Розробка системи обліку пов'язується з вибором одного з альтернативних варіантів концепції інформаційної системи. Що означає прив'язку певного варіанту до конкретних умов діяльності підприємства та вимог користувачів, для чого потрібно виконати таку роботу:

1. Розробити альтернативні варіанти концепції інформаційної системи;
2. Оцінити необхідні ресурси з реалізації та забезпечення функціонування системи обліку;
3. Порівняння вимог користувачів та характеристик запропонованих систем і вибір оптимального варіанта;
4. Оцінити якість та умови приймання системи;
5. Оцінити ефективність системи обліку.

Розробка системи обліку починається із з'ясування вимог до неї, що вказується у технічному завданні. Проект технічного завдання складається з послідовно виконуваних робіт:

- розробки проекту, який враховує вимоги замовника щодо функціонування інформаційної системи (формулюється мета системи, опис функціональної структури, функції системи та

вимоги до її якісних та кількісних параметрів, вимоги до алгоритмізації задач, перелік задач;

- визначення складу етапів та розробки проекту системи обліку із зазначенням строків їх початку і закінчення;
- погодження проекту із замовником та внесення коригувань на основі протоколу розбіжностей, який складають розробник разом із засновником;
- затвердження технічного завдання на інформаційну систему після стадії погодження.

На першій стадії визначаються вимоги до інформаційної системи на основі державного стандарту України 3008-95, яким передбачено такі розділи:

1. Характеристика об'єкта та результати його функціонування;
2. Опис діючої інформаційної системи;
3. Опис недоліків діючої інформаційної системи;
4. Обґрунтування необхідності вдосконалення діючої інформаційної системи;
5. Цілі, критерії та обмеження створення інформаційної системи.
6. Функції та задачі створюваної інформаційної системи;
7. Передбачувані техніко-економічні результати створення системи;
8. Висновки і пропозиції.

**У першому розділі** описують тенденції розвитку, вимоги до обсягу, номенклатури та якості результатів функціонування, а також взаємодії об'єкта із зовнішнім середовищем. Фактичні показники функціонування співставляють з існуючими показниками, а на їх основі визначають тенденції.

**У другому розділі** наводиться опис характеристики, які розкривають взаємодію її компонентів у процесі функціонування.

**У третьому розділі** відображають результати діагностичного аналізу, в процесі якого оцінюють якість функціонування й організаційно-технологічний рівень системи, виявляють недоліки в організації та технології функціонування інформаційних процесів і визначають ступінь їх впливу на якість функціонування системи.

**У четвертому розділі** аналізують відповідність показників функціонування об'єкта висунутим вимогам, визначають ступінь відповідності прогнозованих показників потрібним і необхідність удосконалення інформаційної системи шляхом її автоматизації.

**У п'ятому розділі** визначають виробничо-господарські, науково-технічні та економічні цілі й критерії створення інформаційної системи, а також обмеження при створенні інформаційної системи.

**У шостому розділі** вказують перелік функцій, що автоматизуються, і комплекси задач із зазначенням послідовності їх впровадження; вимоги до характеристик реалізації функцій і задач відповідно до діючих нормативно-технічних документів, а також додаткові вимоги до інформаційної системи в цілому та її частин, що враховують специфіку створюваної інформаційної системи обліку.

**У сьомому розділі** наводять перелік основних джерел економічної ефективності, одержаних внаслідок створення інформаційної системи (в тому числі, економія виробничих ресурсів, поліпшення якості продукції, підвищення продуктивності праці та ін.), й оцінку змін основних техніко-економічних показників виробничо-господарської діяльності об'єкта (наприклад, номенклатура та обсяги виробництва, собівартість продукції, рентабельність, рівень соціального розвитку); оцінка очікуваних витрат, пов'язаних із створенням і експлуатацією інформаційної системи, очікувані узагальнені показники економічної ефективності інформаційної системи.

**Восьмий розділ** містить такі підрозділи:

1. Висновки про виробничо-господарську необхідність і техніко-економічну доцільність створення інформаційної системи, де наводять такі дані, як порівняння очікуваних результатів створення інформаційної системи із заданими цілями й критеріями створення інформаційної системи (за цільовими показниками і нормативними вимогами) вирішення питання про створення інформаційної системи (позитивне чи негативне);
2. Пропозиції щодо вдосконалення організації та технології процесу діяльності об'єкта (пропозиції щодо вдосконалення виробничо-господарської діяльності, а також організаційної і функціональної структур системи, методів діяльності, видів забезпечення інформаційної системи);
3. Рекомендації щодо створення інформаційної системи (види створюваних інформаційних систем, їх сумісності з іншими інформаційними системами і частиною відповідної системи, яка не автоматизується; організаційна і функціональна струк-

тура інформаційної системи; склад й характеристики компонентів і видів забезпечення інформаційної системи; організація використання засобів обчислювальної техніки – наявних і тих, які будуть придбані; раціональна організація розробки і впровадження інформаційної системи; види фінансування та матеріального забезпечення розробки інформаційної системи; забезпечення виробничих умов створення інформаційної системи; інші рекомендації щодо створення інформаційної системи.

Розробка систем обліку неможлива без обстеження господарського об'єкта, зокрема інформаційних потоків, функцій управління, запитів користувачів на необхідну для них інформацію тощо.

Особливості дослідження зумовлюють вимоги до кваліфікації та складу розробників інформаційних систем, які повинні мати:

- досвід роботи в галузі управління економічними об'єктами;
- уявлення про сучасні методи і технологію управління;
- знання методології дослідження і системного аналізу;
- навички спілкування із спеціалістами різних рівнів.

У процесі обстеження існуючих інформаційних потоків на підприємстві розробники збирають матеріали, які характеризують управлінську й економічну роботу. Основну увагу приділяють вивченню задач, які розв'язуються в підрозділах об'єкта, які приймають управлінські рішення. Необхідно встановити цілі, критерії, задачі управління, види їх рішень, комунікаційні взаємозв'язки, джерела інформації, канали її передавання, методи одержання, пошуку і зберігання.

Вивчають не тільки документовані відомості (конструкторські, планово-економічні, бухгалтерські та ін.), а й не документовані повідомлення (у вигляді вказівок щодо ведення виробничо-господарської діяльності і довідок про неї). При обстеженні системи інформації застосовують кілька методів:

1. Горизонтальний метод передбачає детальне вивчення економічної інформації з однієї будь-якої теми окремо в кожному підрозділі економічного об'єкта;

2. Вертикальний – передбачає обстеження підрозділів об'єкта, по яких відбувається природний рух досліджуваного інформаційного потоку від моменту виникнення до місця використання;

3. Комбінований – передбачає використання в процесі вивчення об'єкта обох методів.

Вивчення об'єкта проектування є складним комплексом дослідницьких робіт. Для їх проведення завчасно розробляється програма обстеження та обирається метод виконання робіт.

Програма обстеження містить перелік питань, які необхідно з'ясувати у процесі обстеження. Це переважно питання, пов'язані з вивченням системи управління, структури інформаційної системи, технічних засобів, термінів використання тощо.

Обстеження об'єкта можна виконувати двома методами: індивідуальним і бригадним. Індивідуальний метод передбачає виконання всіх необхідних робіт з вивчення об'єкта одним обстежувачем, якому у подальшому доведеться розробляти проект інформаційної системи за окремими підприємствами і задачами. Цей метод застосовується у випадках, коли програма обстеження невелика і вона передбачає вивчення незначного кола питань, що стосуються переважно однієї конкретної функціональної підсистеми чи одного комплексу задач.

При бригадному методі створюють одну або кілька бригад груп обстежувачів, до яких входять кваліфіковані розробники та спеціалісти, що знають організацію і техніку економічної та управлінської роботи. Проведення роботи бригадним методом висуває певні вимоги до організації та планування діяльності бригад у період обстеження об'єкта (закріплюються ділянки робіт, визначається послідовність їх виконання, узгоджується діяльність групи розробників з іншими). За результатами виконання робіт складається звіт про обстеження.

Матеріали можуть збирати як без прямої участі, так і з участю розробника [14, с. 54].

Методами збирання матеріалу без прямої участі розробника є:

- документальна інвентаризація (на кожну роботу її виконавець відриває спеціальну карту обстеження, в якій наводить усі основні дані про роботу, що підлягає обстеженню);
- самофотографія робочого дня (використовується для визначення трудомісткості найтипівіших робіт, а спостереження мають детальний характер);
- ведення індивідуальних зошитів-щоденників (записи здійснює виконавець упродовж місяця щоденно відразу після виконання чергової роботи).



Недоліки цього методу: великі витрати часу; необхідність старанно готувати документацію з обстеження, проводити інструктаж; відривання виконавців від своєї прямої роботи.

Методами збирання матеріалу безпосередньо розробниками є:

- аналіз операцій – розподіл роботи на її складові, задачі, розрахунки, операції та їх елементи. вивчення найбільш трудомістких операцій з робіт, що мають систематичний характер;
- особисте спостереження – для уточнення деталей документообороту, розрахунків, техніки заповнення документів і т. ін.;
- аналіз матеріалів, наданих на робочих місцях, – застосовується переважно для з'ясування питань, на які неможливо одержати відповідь від виконавців та аналізу документації;
- опитування виконавців – збирання даних під час бесіди (найпоширеніший метод);
- бесіди і консультації з керівниками – для встановлення загального стану управлінської діяльності, методик планування та обліку, недоліків її організації та техніки виконання;
- вибіркова фотографія робочого дня персоналу – для найтипівіших робіт;
- хронометраж – для виявлення трудових витрат на виконання масових операцій;
- розрахунковий метод – для визначення трудомісткості робіт, що підлягають автоматизації;
- метод аналогій – базується на відмові від детального обстеження підрозділу чи роботи, тому що було зроблено аналогічне обстеження раніше.

Вибір того чи іншого методу залежить від конкретних умов і особливостей об'єкта, кваліфікації дослідника. Найчастіше використовують одразу декілька методів.

Кожен виконавець повинен мати:

- програму обстеження (детальні питальники);
- план із зазначенням термінів виконання робіт;
- спеціальні розробні таблиці (бланки), зошити, щоденники для запису матеріалів обстеження.

Основою обліку служать Закон України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, якими регламентовано загальні вимоги

щодо методології, організації, керівництва обліком, документації, оформлення господарських операцій, оцінки майна, інвентаризації, складання звітності, оцінки статей балансу, порядку подання звітності тощо.

### **2.1.3. Проектування підсистеми фінансового обліку**

Система фінансового обліку забезпечує інформацією не лише для зовнішніх користувачів, але й внутрішніх, зокрема, для менеджерів середнього та вищого рівнів. Використання інформації для внутрішніх користувачів дає можливість приймати своєчасні коригуючі дії для досягнення запланованої мети. В господарській діяльності підприємств кожний об'єкт породжує певну інформацію, яка викликає реакцію менеджерів, направлену на підтримання об'єкту в межах заданих параметрів, що забезпечує життєдіяльність виробничої й управлінської систем.

Практично необхідно упорядкувати потоки інформації, що діють по своїх законах і в сукупності розглядаються як система інформації.

Система інформації являє собою організовану сукупність даних про внутрішні і зовнішні умови діяльності підприємства та про їх бажаний стан.

Інформаційні потоки визначаються і регулюються такими основними елементами системи бухгалтерського обліку:

- планом рахунків;
- системою документації та реєстрів обліку;
- змістом зовнішньої та внутрішньої звітності.

Поділяючи висновок С.О.Стукова [170] про те, що з названих елементів системи фінансового обліку до цього часу найменш дослідженим є зміст внутрішньої звітності. Слід відзначити, що без вирішення проблеми створення такої звітності та її чіткої регламентації за формами, строками подання, методами обробки інформації, способами подачі в управлінську систему та інших питань, неможливо організувати збір, обробку, зберігання інформації і вести мову про завершеність інформаційної системи. Ось чому створення повноцінної інформаційної системи пов'язується з дослі-

дженням формування та фіксування даних у внутрішній звітності та використанні в системі управління.

Одним з об'єктів фінансового обліку є матеріальні витрати, які в структурі витрат на виробництво промислової продукції займають найбільшу питому вагу (від 60 до 90%). До матеріальних ресурсів відносяться сировина і матеріали, напівфабрикати та комплектуючі вироби, тара, паливо, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети, енергетичні витрати та інші. Зменшення цих витрат на одиницю продукції визначає актуальність проблеми управління запасами та раціонального використання матеріальних ресурсів. Основним завданням управління запасами є оптимізація сукупних матеріальних ресурсів, яка дозволяє обґрунтувати плановий розмір потреб у них, площу складського господарства, кількість вантажно-розвантажувальних механізмів, вартість доставки матеріалів у робочу зону, трудові та фінансові ресурси.

Оптимізація запасів включає у себе регламентацію періодичності надходження матеріалів, розміру партії, отримання матеріалів за графіком, забезпечення мінімуму витрат на доставку та зберігання.

Управління запасами повинно здійснюватись як виробничими, так і фінансовими службами спільно з відділом матеріально-технічного постачання. Виробничі служби визначають перелік матеріалів, що застосовується, їх кількість, якість, коефіцієнт використання, норми витрат. Фінансові служби визначають максимальний розмір коштів, що необхідні для придбання матеріальних ресурсів, встановлюють нормативи засобів по кожній групі матеріальних цінностей, визначають величину нормованих оборотних засобів. Завдання фінансових служб – не допускати “заморожування” засобів у запасах, вчасно розраховуватися з постачальниками, застосовувати економічні штрафні санкції до постачальників, що затримують поставки.

Відділ матеріально-технічного постачання повинен здійснювати оперативний контроль за наявністю матеріальних ресурсів на будь-яку дату для підтримки запасів в певних межах. З цією метою по кожному виду матеріальних цінностей в карточках складського обліку має сенс вказувати нижній та верхній рівень (мінімум та максимум) запасів у натуральному виразі. В карточках ко-

мірник відображає рух матеріалів (надходження та витрачання) по кожній операції та виводить залишки. Для матеріалів, по яких залишки нижче мінімальних чи вище максимальних норм запасу, необхідно складати сигнальні довідки і подавати їх у відділ матеріально-технічного постачання, фінансовій службі, бухгалтерії та іншим зацікавленим підрозділам та особам.

Картки складського обліку можуть використовуватись не тільки в якості облікових реєстрів, але й у якості джерела інформації для управління запасами. Разом з тим на підприємствах в карточках складського обліку, норми запасів, як правило, не показуються і тому не отримується інформація про понаднормативні запаси чи незаповнений норматив по кожному виду матеріальних цінностей в оперативному порядку. Нормування на підприємствах знаходиться в занедбаному стані, оскільки в структурі управління немає спеціального підрозділу, який би виконував функції створення, цілеспрямованого оновлення норм матеріалів на основі досягнень науково-технічного прогресу. Без впорядкування нормування запасів та витрат матеріальних ресурсів неможливе управління запасами.

Нормативна база повинна бути приведена у відповідність з новим механізмом господарювання, що заснований на антивитратній концепції використання матеріальних ресурсів. Проблема створення і підтримки на необхідному рівні норм витрат матеріалів до цього часу не вирішена ні науково, ні організаційно, ні економічно.

Для управління важливо мати систему нормативної інформації за стадіями виробництва, часом дії, деталями, агрегатами, виробами, рівнями управління. Необхідно забезпечувати інформацію про рівень використання матеріалів також в розрізі структурних підрозділів та окремих робітників.

Під нормою розуміють максимально допустиму величину абсолютних витрат матеріальних цінностей на виготовлення одиниці продукції, робіт чи послуг. Перегляд норм повинен здійснюватись по мірі змін в умовах виробництва (технології, техніці, якості, організації праці, застосуванні нових видів матеріалів тощо).

Нормативи характеризують ступінь використання засобів праці, предметів праці, їх витрачання на одиницю площі, маси, обсягу тощо.

Вирішити проблему створення добре відпрацьованого і функціонуючого нормативної господарства можна тільки за допомогою нормативної служби, яка б організувала вирішення таких завдань:

- створення централізованого фонду норм та нормативів;
- узгодження норм та нормативів з усіма технічними та економічними службами підприємства;
- розробка форм документів, в яких фіксуються норми та інструкцій по їх заповненню;
- розробка методик з нормування та розрахунку зведених норм і форм документів з коригування діючих норм;
- аналіз нормативного господарства та розробка заходів із вдосконалення нормативного господарства;
- використання обчислювальної техніки для ведення нормативного господарства.

Перераховані види робіт розподіляються на три види:

1. Організаційні (порядок розробки та перегляду норм);
2. Методичні (підготовка інструкцій та методичних вказівок по формуванню норм та нормативів);
3. Розрахункові (розрахунок, затвердження та оновлення норм та нормативів).

Служба нормування ресурсів може впоратися з покладеними на неї завданнями тільки при комплексному підході до вирішення проблем ресурсозберігаючих технологій – зниження маси деталей та виробів, підвищення якості обробки матеріалів, зменшення втрат та відходів, використання нових конструкційних матеріалів. Безумовно, комплексне використання матеріалів є завданням, насамперед, конструкторських та технологічних служб, проте організаційні та методологічні аспекти нормування також мають велике значення, оскільки вони створюють основу для жорсткого контролю норм та нормативів, змушують постійно вдосконалювати ці норми та стимулюють цілеспрямований пошук шляхів їх зниження.

Витрати на виробництво визначаються на стадії постачання матеріальних ресурсів, коли формується їх вартість. Значна питома вага матеріалів у собівартості промислової продукції передбачає і відповідні витрати по їх заготівлі (транспортування, вантажні

роботи, складування, експедиторські витрати, контроль якості, інвентаризація та ін.).

Транспортно-заготівельні витрати в собівартості заготовлених матеріалів коливаються від 6-8% до 15-20% та більше. Оскільки у складі нормованих оборотних засобів матеріали – сама значна стаття, то резервом їх зниження є саме транспортно-заготівельні витрати.

Для пошуку резервів зниження вартості матеріальних запасів необхідна інформація про склад усіх витрат процесу постачання та їх динаміку. Більшість дослідників в галузі обліку радять відображати всі витрати по сировинному та матеріальному забезпеченню виробництва на окремому синтетичному рахунку.

Зокрема, Б.І.Валуєв пропонував майже 20 років тому витрати по забезпеченню розподіляти на три види:

- витрати на управління процесами матеріальної підготовки виробництва (заробітна плата апарату управління, відрахування на соціальне страхування, витрати на відрядження);
- витрати на придбання матеріалів (витрати на відрядження управлінського характеру, транспортні витрати, витрати на вантажно-розвантажувальні роботи, на утримання контор та складів у місцях заготівлі матеріалів, витрати на визначення якості матеріалів, що надходять, націнка постачальницько-збутових організацій, фізичний убуток матеріалів при транспортуванні, втрати та псування матеріалів вище норм фізичного убутку, штрафи за простій транспорту);
- витрати на зберігання та відпуск матеріалів (витрати на утримання складів з деталізацією статей, транспортні витрати на доставку матеріалів в цехи, фізичний убуток при зберіганні та переміщенні, втрати та псування матеріалів вище норм фізичного убутку) [35, с. 153-154].

Керівники підприємств вправі вимагати від бухгалтерської служби організації обліку в такому розрізі, який необхідний для апарату управління. Однією з таких вимог повинно бути створення обліку витрат стосовно процесу забезпечення.

Контроль запасів тісно пов'язаний з розрахунковими взаємовідносинами з постачальниками. Нерідко обсяг запасів коливається через порушення термінів поставок матеріалів. З метою юридичного та економічного впливу на постачальників апарат управлін-

ня повинен володіти достовірною інформацією про те, хто саме порушив умови договору і в чому це проявилось (недотримання строків відвантаження продукції постачальниками, невідповідність виду матеріалу чи його якості, порушення умов поставки тощо). Такий облік поставок, як правило, відсутній, а контроль зі сторони адміністрації не ведеться в повному обсязі.

Слід зазначити, що на багатьох підприємствах країни не налагоджено ведення бухгалтерського обліку за видами відходів, не вирішені питання їх оцінки та збуту, як і раніше, багато відходів спалюється чи вивозиться на смітник, де вони не тільки марно накопичуються, але й забруднюють оточуюче середовище (повітря, воду, ґрунт).

В перспективі повинні розроблятися безвідходні технології, що забезпечує підвищення ефективності суспільного виробництва. На підприємствах створюються підрозділи, що займаються охороною природи від забруднення, – цехи та ділянки очисних споруд, системи оборотного водопостачання, лабораторії по контролю за змістом шкідливих речовин у відходах виробництва та ін. Для функціонування таких підрозділів вимагаються разові (основні засоби) та поточні витрати (матеріали, паливо, енергія).

Планування матеріальних витрат на природоохоронні заходи передбачає створення незалежних від основної діяльності структурних підрозділів та розробку норм і нормативів використання матеріалів, палива та енергії. На жаль, типові норми та нормативи по такій діяльності не розроблені, тому підприємства визначають їх самостійно. Від рівня обґрунтування нормативів залежить і загальна обґрунтованість нормованих засобів у сфері природоохоронної діяльності.

Не зважаючи на об'єктивне існування безлічі аспектів проблеми управління запасами, серед них можна виділити кілька базових, вузлових:

- створення нормативної бази;
- організація нормативного планування та обліку витрат матеріалів на підставі норм та нормативів;
- контроль за раціональним використанням матеріалів у виробництві, заснований на різних його методах, які застосовуються в комплексі;
- введення у практику звітності стосовно використання матеріалів по всьому технологічному процесу. У звіті разом з даними по руху матеріалів необхідно вказувати виконані за-

ходи, що направлені на встановлення більш жорстких норм та нормативів і фактори, за рахунок яких це було досягнуто.

Щомісячне складення звітності про використання матеріалів дозволяє визначити рівень роботи кожного центру витрат. В першому розділі звіту дається традиційний опис руху матеріалів (залишок на початок місяця, надходження та витрачання, залишок на кінець місяця). У другому розділі (зараз не ведеться) передбачається вказувати норми витрат по найбільш значимій номенклатурі матеріалів за планом і фактично. В третьому розділі необхідно визначити ті заходи, які дозволили досягти зниження норм витрачання матеріалів та матеріаломісткості. Ця робота не дуже трудомістка, проте принесе безумовну користь.

Узагальнюючи викладений матеріал, визначимо сукупність інформації, яка є в системі бухгалтерського обліку або може бути отримана на підставі його даних (табл.2.1.).

В цій таблиці наведена не вся інформація, що характеризує управління запасами та використання матеріалів у виробництві, оскільки неможливо відобразити всі галузеві відмінності та специфіку промисловості, проте ці дані в достатній мірі розкривають об'єкт управління. Така інформація має комплексний характер та заснована на бухгалтерському, оперативному та статистичному обліку, однак, її найбільша частина формується саме в бухгалтерському обліку, що підтверджує зроблений висновок стосовно місця і ролі обліку в системі управління.

Другим об'єктом фінансового обліку, який займає центральне місце у виробничому процесі є жива праця (кадри, персонал підприємства) і не тільки тому, що вона є одним із факторів виробництва, нарівні з предметами та засобами праці, а й, головним чином, тому, що лише жива праця є носієм і творцем додаткового продукту. Саме ця обставина визначає відношення до раціонального використання трудових ресурсів.

Продуктивність праці є економічним показником, що характеризує в найбільш загальному вигляді використання робочої сили в конкретних умовах виробництва. Для вимірювання продуктивності праці використовуються два показника: виробіток та трудомісткість.

Виробіток показує кількість продукції, що виготовлена за одиницю часу. На практиці використовується також показник виробітку на одного середньоспискового працівника чи робітника за місяць,



квартал, рік. Виробіток вимірюється за допомогою натуральних, трудових та вартісних одиниць виміру виготовленої продукції.

Таблиця 2.1.

**Інформація, що формується на підставі облікових даних по матеріальних ресурсах <sup>1</sup>**

1 ī / ī	²ī ōī ðī àö³y	Ōōī āī ðō°	ī āð³ī - äè÷- ī ³ñöü	Ōī ðī à	Êīī ó í à- ää°öüny
1	Āèððàèè í à òððèì āí í y ā³ää³éò				
2	çáòðó	ī ,Ā*	ī ³ñyöü	òàáèèöy	Ā,Āī Ōī *
3	Āèððàèè, ī ī ā'yçāí³ ç ī ðèääāí í yī ì àòāð³àè³ā	ī ,Ā	ī ³ñyöü	òàáèèöy	Ā,Āī Ōī
4	Āèððàèè í à ñèèääòāāí í y òà çāā- ð³āāí í y ì àòāð³àè³ā	ī ,Ā	ī ³ñyöü	òàáèèöy	Ā,Āī Ōī
5	Ñèāí äèüí³ āí ā³àèè ī ðī ā³äðèèāí - í y ā³ā ī ī ðī çāī àñó	çāā. ñèèääī ī	ūī āāí - ī ī ÷è	āī ā³àèà	Āī Ōī ,Ō,
6	Çāāāāí³ āāí³ ūī āī ā³äðèèāí ü ā³ā	Ē,Ā,Ā	ðaç í à	òàáèèöy	Ā
7	ī ī ðī Çāāāāí³ āāí³ ī ðī çī ³í è ī ī ðī Āāí³ ī ðī ðāñóðñī çāāðāæāí í y: • çā āðōī āī è ì àòāð³àè³ā; • çā àèðī āāī è; • çā ñòðòèúðōðī èī è ī ³āðī çä³- èāī è.	Ē,Ā,Ā Ē,Ā,Ā Ē,Ā,Ā	ðaç í à ðèæ- āāí ü - / / - - / / -	òàáèèöy òàáèèöy òàáèèöy	Āī Ōī ,Ō, Ā Āī Ōī ,Ō, Ā
8		Ē,Ā,Ā		òàáèèöy	Āī Ōī ,Ō,
9		Ē,Ā,Ā	ī ³ñyöü	òàáèèöy	Ā
10	Āàèāí ñ ī àòāð³àèüí èò ðāñóðñ³ā	Ē,Ā	ī ³ñyöü	òàáèèöy	
11	Çā³òè ī ðī àèèī ðèñòāí í y ì àòāð³à- èüí èò ðāñóðñ³ā	Ē,Ā Āī Ōī ,ī	ī ³ñyöü	çā³ò çā³ò	Āī Ōī ,Ō, Ā
12	Çā³ò ī ðī àèèī í āí í y āī āī āī ð³ā í à ī ī ñòāàéò ì àòāð³àè³ā		ī ³ñyöü		Ō,Ā
13	Çā³ò ī ī ñāí èö³yö āī ī ī ñà÷àèüí è- é³ā	Ɔ,Ā,Ō	ðaç í à ðèæ- āāí ü	çā³ò	Ā,Ō Āī Ōī ,Ā
14	Ā³äðōī àè àèðī āí èòðāà òà ìð àèèī - ðèñòāí í y Āāí³ ī ðī í āàèèī ðèñòāí³ ì àòāð³à- èè Ñòàðèñòè÷í³ āāí³ ūī āī āòāè- ðèāí ī ñ³ àèèī ðèñòāí í y ì àòāð³àè³ā (èī āò³ò³°í òè: ðī çèðī Ɔ, àèèī ðèñ- òāí í y, àèðī áó òī ūī)	çāā. ñèèääī ī Āī Ōī ,Ā	āāèāāā ī ³ñyöü ī ³ñyöü ī ³ñyöü	āī ā³àèà āðāó³èè, ā³āāðāī è	Āī Ōī Ō,Ā,Ɔ,Ā Ā,Āī Ōī Ā,Āī Ōī , Ō Ā,ç,Ō,Ā Ā,Āī Ōī

<sup>1</sup> \* Умовні позначки: П – плановий відділ; Б – бухгалтерія; В – виробничий відділ; Л – лінійний персонал; ВМТП – відділ матеріально-технічного постачання; Ю – юридичний відділ; Ф – фінансовий відділ; А – адміністрація; З – відділ збуту.

При натуральному вимірюванні продуктивності праці обсяг виготовленої продукції (штук, метрів, тонн, кубічних метрів та ін.) поділяється на середньоспискову кількість працюючих (робітників). Більш точно продуктивність праці характеризує виробіток продукції за одиницю часу (годину, робочий день, місяць), оскільки враховуються втрати робочого часу (цілодобові та внутрізмінні).

Трудомісткість продукції визначається витратами праці на виготовлення одиниці продукції. На практиці застосовуються різні види трuдомісткості: технологічна (містить витрати праці основних робітників), обслуговування виробництва (включає витрати праці допоміжних робітників), управління виробництвом (включає витрати праці управлінських працівників, спеціалістів, службовців, обслуговуючого персоналу та охорони), повна (передбачає врахування витрат праці всіх категорій промислово-виробничого персоналу).

Слід зазначити, що показник трuдомісткості не знайшов гідного застосування, хоча йому притаманні деякі переваги перед іншими показниками. Трудомісткість, розрахована по випуску продукції в натуральному вираженні, дає точні дані про економію живої праці під впливом змін в умовах виробництва, бо на нього не впливають зміни цін та зрушення в асортименті продукції.

В промисловості доцільно також визначати кількість людино-годин чи людино-днів, необхідних для виготовлення конкретних видів продукції. Дані для розрахунку є в системі бухгалтерського обліку: випуск продукції в натуральному вираженні – у відомостях випуску, а відпрацьований час – в табелях виходу на роботу. Якщо треба визначити трuдомісткість у розрізі окремих структурних підрозділів підприємства, то можна використати дані про нормований та фактичний час на виготовлення тієї чи іншої продукції за даними первинних документів обліку (нарядів, рапортів про виробіток, маршрутних листів та ін.). Відомо, що в сільському господарстві широко застосовується показник трuдомісткості, розраховуються дані про витрати часу на виробництво зерна, м'яса, картоплі та іншої продукції. В промисловості такі дані поки що відсутні, однак їх наявність відіграла б позитивну роль у порівняльному аналізі, оскільки вони дозволяють забезпечувати співс-

тавність результатів по підприємствах, які випускають аналогічну чи схожу продукцію.

Показник виробітку у вартісному вираженні не зовсім точний і за методологією обчислення, оскільки середньоспискова чисельність включає і працівників, що відсутні по хворобі, через відрадження, курси підвищення кваліфікації, відпустки для здачі іспитів у заочних навчальних закладах та ін. Якщо обсяг випущеної продукції у вартісному вираженні поділити на середньоспискову чисельність промислово-виробничого персоналу, то в результаті отримаємо виробіток, який буде дещо зменшеним за рахунок того, що не враховані втрати робочого часу.

На продуктивність праці впливають різні фактори:

- науково-технічний прогрес (механізація та автоматизація виробничих процесів, впровадження нових видів машин та технологічні нововведення);
- вдосконалення підготовки та підвищення кваліфікації працівників;
- система підготовки робітників масових професій та спеціалізацій;
- зміцнення дисципліни праці;
- покращення соціальних умов та побуту працюючих;
- вдосконалення форм організації праці та її оплати;
- покращення нормування праці;
- інші чинники.

На продуктивність праці впливає науково-технічний прогрес, економічні та соціальні фактори, організація та оплата праці.

Особливістю сучасного періоду в галузі праці є її інтелектуалізація. Професії, що були засновані виключно на використанні робочої праці, зникають і замість них з'являються такі, які вимагають все більших витрат розумової енергії. Тому на підготовку робітників буде витрачатись все більше часу, зусиль та коштів. Завдання управлінських підрозділів та служб – визначати ефективність інтелектуалізації праці. Для цього необхідно отримати дані про витрати на навчання та підготовку працівника та співставляти їх з отриманим економічним ефектом від його діяльності (інформація про продуктивність, виконання норм виробітку, зниження собівартості продукції, підвищення якості тощо). Якщо в системі обліку немає даних для розрахунку ефективності праці, то бухгал-

терії необхідно створити систему спостереження та забезпечити відповідною інформацією управлінські служби. Зокрема, необхідно перегрупувати дані про нараховану заробітну плату за такими критеріями, як стаж, освіта, підвищення кваліфікації працівників, та співставити з їх виробітком.

Пряма залежність між продуктивністю праці та дисципліною праці не викликає сумніву, однак рівень дисципліни на підприємствах низький і має тенденцію до подальшого зниження. Рівень організованості та дисципліни праці характеризується тим, наскільки повно та продуктивно використовується робочий час. Дані про відпрацьований час на підприємстві фіксуються службою табельного обліку, однак ця інформація не використовується адміністрацією належним чином, хоча її аналіз по структурних підрозділах та за категоріями працюючих дозволяє виявити причини порушень трудової дисципліни та винних у цьому осіб, зафіксувати втрати робочого часу. Нерідко сумнів викликає і точність даних, що фіксуються у таблиці. Контроль за внутрішніми втратами робочого часу далекий від досконалості, не всі простої та короткострокові перерви в роботі з різноманітних причин (власні потреби, технологічні неполадки, несвоєчасне забезпечення матеріалами, інструментом та ін.) знаходять відображення у таблиці. Необхідні такі форми та способи обліку, що якомога точніше зафіксували б втрати і, головне, використовували ці відомості для покращення роботи. На тих підприємствах, де організація праці висока і соціальні умови відповідні, люди більш повно завантажені роботою і там, як правило, вища дисципліна праці. Негативно впливає на процес використання праці робітників незадовільна організація, неритмічність та зриви у виробництві тощо. За нашим переконанням, дисципліна праці є найважливішою частиною проблеми управління кадрами. Не вирішивши цієї локальної задачі, досить проблематично вирішувати інші – нормування, стимулювання праці, підвищення якості роботи та ін.

У підвищенні продуктивності праці велике значення відіграє покращення умов праці, під яким розуміють сукупність факторів виробничої системи, що впливають на працездатність, здоров'я людини, розвиток особистості. Умови праці можна покращити завдяки механізації. Показником умов праці є питома вага ручної праці та робіт, що здійснюються в несприятливих чи шкідливих

умовах. До умов праці також відносять такі показники: гранично-припустимі концентрації шкідливих речовин у повітрі виробничих приміщень, рівень вібрації, шуму, освітлення, запиленості. Щоб отримати дані про ефективність покращення умов праці та їх вплив на продуктивність праці, слід відображати в обліку затрати на досягнення вказаних цілей та співставляти їх з продуктивністю праці, рівнем захворювань та ін. При цьому необхідно використовувати економіко-математичні моделі, елементи програмування і на цій основі робити розрахунки.

Об'єктом контролю управлінської системи є формування та використання фонду оплати праці. Після того, як фонд заробітної плати вже сформувався за результатами праці за місяць, проводиться аналіз відхилень від планового фонду. Цю інформацію використовують та методами економічного аналізу визначають основні фактори відхилень фактичного фонду заробітної плати від планового, але, таким чином, можна оцінити лише роботу підприємства у цілому. виправити становище неможливо, проте є можливість розробити систему заходів по попередженню перевищення фонду заробітної плати на майбутнє.

Співставляючи заробітну плату по кошторису і фактично віднесену на той чи інший рахунок, робиться висновок про ефективність використання фонду оплати праці.

Одним із показників в системі показників бухгалтерського обліку є співвідношення основної та додаткової заробітної плати.

Управління персоналом і заробітною платою вимагає такого мінімального обсягу інформації (табл. 2.2).

Контроль за фондом заробітної плати по підприємству здійснюється за даними зведених звітів бухгалтерії в розрізі категорій, видів нарахувань та стягнень, рахунків бухгалтерського обліку, видів продукції та ін. Ця інформація повинна використовуватись не тільки відділом праці та заробітної плати, але й іншими підрозділами системи управління.

Вказаний перелік основної інформації може розширюватись за рахунок внесення інших показників, що характеризують склад працівників, робочий час та оплату праці.

Важливе в фінансовому обліку належить збуту продукції, що також вимагає посиленої уваги до нього, особливо в умовах конкуренції за ринок збуту.

Таблиця 2.2.

**Інформація, що формується на підставі облікових даних  
з праці та її оплати \***

1 і / ї	²í òí ðì àò³ÿ	Õòì áí òó°	Í áð³í - àè÷- í³ñòü	Õí ðì à	Êí ì ó í à- ää°òüñÿ
1	Ã³áí ðàòüí ááí èé òà í áá³áí ðàòüí ááí èé ÷àñ	0, ÃÍ ³Ç	ðàç í à	çá³ò	
2	Í ðí áóèðèáí³ñòü í ðàò³ ðí á³òí èè³á	Í, ÃÍ ³Ç	òèæääí ù	òàáèèöÿ	À, Ê, Ì, Ò
3	Ñèñòáí è³ òí ðì è íí èàðè ì ðàò³	ÃÍ ³Ç	ì³ñÿöü	òàáèèöÿ	À, Ê
4	Ãóáèðèáí³ñòü í ðàáí³çáò³; í ðàò³	ÃÍ ³Ç, Ê	ì³ñÿöü	òàáèèöÿ	À, Ê
5	Í í ðì óááí íÿ í ðàò³	ÃÍ ³Ç, Í	ì³ñÿöü	òàáèèöÿ	À
6	Õí í á çàðí á³òí í; í èàðè òà éí áí àèéí ðèñ- ðáí íÿ íí òòòèðóðí èò í³áðí çá³èàò	ÃÍ ³Ç, Í,	ì³ñÿöü	òàáèèöÿ	À, Ã, Ì
7	Õí í àè í ðàò³ òà òáóí³èà ááçí àèè	À	ì³ñÿöü	òàáèèöÿ	À, Ê
8	Ñèñòáí è í ðàí³ðááí íÿ òà ìò áóáèðèá- í³ñòü	ÒÁ ÃÍ ³Ç, Ì	ì³ñÿöü	òàáèèöÿ	À
9	Òòòáí í³ñè³ñòü í ðí áóèò³; • çà á³áí ðàòüí ááí èí ÷àñ íí; • çà çàðí á³òí í ð í èàðí ð	ÃÍ ³Ç, Ì, À	ì³ñÿöü	òàáèèöÿ	À
10	Ã³áèèáí íÿ á³á í í ðì íí çàðí á³òí³é í èàò³		Ûí ááí -	òàáèèöÿ	À, Ò
11	Çí³í è í í ðì çàðí á³òí í; í èàðè	ÃÍ ³Ç, Ì, À	íí ÷è	òàáèèöÿ	
12	Ñòàðèñòè÷í³ ááí³ í ðì àèéí ðèñòáí íÿ ðí- áí ÷í áí ÷àñ	ÃÍ ³Ç, Ì, À	ðàç í à		ÃÍ ³Ç, Ò, À
13	Êááðè: ñèèää³ àèéí ðèñòáí íÿ	À	òèæääí ù - / / -	áðàò³èè, á³áðáí è çá³ò	ÃÍ ³Ç, Ò, À
		Ê, Ã, À	ì³ñÿöü ì³ñÿöü		À, ÃÍ ³Ç, Ò À, ÃÍ ³Ç
		Ê, Ã, À, Ì, ÁË			

\* Умовні позначки: **ВПЗ** – відділ праці та заробітної плати; **Т** – табельники; **ТБ** – відділ техніки безпеки; **ВК** – відділ кадрів; **Н** -нормування.

На підприємствах значна роль належить відділу збуту. Звичайно, основний резерв, що зумовлює зниження витрат знаходиться в сфері виробництва, тому що прибуток створюється виробничими робітниками і являє собою додатковий продукт. Збільшення прибутку потрібно шукати в сфері матеріального виробництва, де він утворюється і матеріалізується в ціні виробленої продукції. Від того, наскільки організований і оснащений технологічний процес, які норми і нормативи закладені у технологію виготовлення продукції, наскільки раціонально використовуються ресурси, залежить прибутковість підприємства. Надійне функціонування підприємства забезпечується зниженням витрат, підвищенням якості і розширенням споживчих властивостей продукції. Власне на покращення цих складових повинно бути направлено управління.

Значне місце в реалізації продукції займають збутові витрати. До них відносяться витрати на тару і упаковку, на транспортування продукції, комісійні збори, що виплачуються збутовим організаціям, інші витрати пов'язані із збутом продукції (проведення випробувань, аналізів тощо). Ці витрати виникають після того, коли готова продукція пройде стадію виробництва і надійде на склад для наступного зберігання, тому вони не можуть вважатися виробничими і підлягають окремому обліку. На практиці контроль за збутовими витратами недостатній, його дані не аналізуються в динаміці, не визначається їх вплив на обсяг і процес реалізації (прискорення чи уповільнення, збільшення попиту на продукцію тощо).

Перераховані об'єкти управління збутом продукції потребують постійного контролю, звідси впливає важлива вимога – інформація повинна подаватись управлінському апарату не в кінці місяця, як це часто буває на практиці, а за коротші проміжки часу (щоденно, один раз в 3-5 днів, щотижнево, подекадно). Забезпечити оперативність роботи служби збуту традиційним способом (вручну) неможливо, тому необхідно автоматизувати цю ділянку роботи. За допомогою ЕОМ різко розширюється аналітичність обліку (географія, ринки, споживачі, рентабельність за зонами продажу тощо).

Інформація про збут повинна носити прогностичний характер, а значить, треба встановити залежності між окремими показниками. Для встановлення залежностей використовуються економіко-математичні моделі. Прогноз повинен дати відповідь, який результат очікується при покращенні діяльності служби збуту.

Управління збутом зазнає суттєвих змін в нових умовах роботи. Перебудова господарського механізму, ринкові відносини вимагають переорієнтації управління збутом продукції з техніки реалізації продукції на вивчення попиту споживачів і організації виробництва продукції у відповідності до нього. Відділ збуту повинен бути замінений відділом маркетингу, який складається із підвідділів – реклами, вивчення ринку, стратегії виробництва продукції, збуту. Основна функція підвідділу збуту полягає в розробці планів маркетингу і в координації діяльності інших підрозділів. Цей підрозділ, як свідчить досвід Японії, може розробляти плани за структурою ринку, цінами і якісними характеристиками товарів [71, с. 249]. Працівники відділу маркетингу доводять інформацію про ринки збуту до виробничих підрозділів з метою оперативної

реакції на зміни ринкової кон'юнктури (потреб споживача, мотивів покупок тощо).

В табл. 2.3. наводимо перелік основної інформації, яка використовується в управлінні збутом і відділом маркетингу.

Таблиця 2.3.

**Інформація, що формується на основі обліку збуту продукції і маркетингової діяльності<sup>1</sup>**

1 ī / ī	²ī ōī ðī àö³y	Ōōī āī ðō°	ī āð³ī - äè÷í³ñōū	Ōī ðī à	Ēī ī ó ī ī - ää°ōūñy
1	Āēī ōñē ī ðī āóēö³; (ā ī àòðāēū- ī ī ī ó³ āāð³ñī ī ī ó āēāyā³ ī ī āñī ðōēī āī ðō)	Á, ĀŌĒ	ūī āāī ī ī, ī ī āāēāī ī, ī³ñyōū	òāāēēöy	À, Ñ
2	Āē³ñōū ī ðī āóēö³; (ñī ðōī³ñōū, āðāē)	ĀŌĒ, Á	-"-	-"-	À. Ñ
3	Ā³āāī òāēāī ī y ī ðī āóēö³; ó ā³ā- ī ī ā³āī ī ñ³ ç ōāī āī þ	Á, Ō, Ñ	-"-	-"-	À
4	Āāē³çāö³y ī ðī āóēö³;	Á, Ō	-"-	-"-	À
5	Ōī ðī ōāī ī y ī ðēāóðēó³ ēī āī ī ðī āī ī çōāī ī y	Á, Ō	-"-	-"-	À
6	ī ī āāōī ē ī ā āī āāēāī ó āāð³ñōū³ āēōēçī ēē ç³ð	Á, Ō	ī³ñyōū, ēāāðōāē	òāāēēöy	À
7	ī ī çāēðī āī ē÷³ āēððāðē	Á, ī	ī³ñyōū	-"-	À
8	Āāē³çāö³y ī ā āēēī ðēñ-ðī āóāī ēō ī àðāð³āē³ā	Á, Ō, Ñ	-"-	-"-	À
9	Āāī³ ī ðī ðēī ēē (āāēóçū, āāī āðā- ō³y çāóó, ī ī āāāī ēā ī ī ēóī ō³ā, āēī āī³ēā ī ī ēóī ī ē ðī ūī)	ī ā, Á	-"-	ç³ð, òāāēēöy	À
10	Āāēāī à (āēððāðē ī ā ðāēēāī ó – ōāēāā÷āī ī y, āāçāðē, æóðī āēē, ðāēēāī ī³ ī āāð³āēē ī ī ī ī ø³, āēñōāāēē ðī ūī)	ī ā, Á	-"-	òāāēēöy	À
11	Ñððāðāā³y ī³āī ðē°ī ñōāā – āēāē ī ðī āóēö³; ō³ī ē, ðī çøēðāī ī y ī ā- ñyāō āēī ōñēō ī ðī āóēö³; çāī þ- āāī ī y ðēī ēó ðī ūī)	ī ā	ēāāðōāē	ç³ð	À

<sup>1</sup> Ōī ī āī³ ī ī çī ā÷āī ī y: ī ā – ā³ā³ē ī āēāī āó, ĀŌĒ – ā³ā³ē ðāōī³÷ī ī āī ēī ī ððī ēþ, à ðāēī æ ð³, ūī āēēī-  
ðēñōī āóāāēñy ó ī ī ī āāāī³ ð ðī çðī āī ēð òāāēēöy.



В ринкових умовах важливою умовою успішної роботи є постійне відстеження фінансового становища підприємства. Фінансова стабільність підприємства залежить від багатьох факторів виробничої та збутової діяльності, тому протягом місяця необхідно відстежувати найголовніші з них. Без такого контролю важко або взагалі неможливо забезпечити фінансову незалежність та успішне ведення бізнесу.

Фінанси являють собою систему економічних відносин, які виражають утворення і використання фондів грошових засобів з метою забезпечення розширеного відтворення виробництва. Фінанси пов'язані з використанням грошей і товарно-грошових відносин у процесі утворення, розподілу та перерозподілу сукупного суспільного продукту і національного доходу. Фінанси, що знаходяться у розпорядженні окремих підприємств, обслуговують формування засобів та їх кругообіг, сприяють здійсненню режиму економії, розвитку виробництва та задоволенню потреб колективу. Таким чином, в поняття фінансів підприємства включаються грошові відносини, процес утворення і розподілу грошових нагромаджень та інших доходів.

Грошові відносини у процесі виробництва складаються між окремими підприємствами, підприємствами і бюджетом, фінансовими, банківськими органами, вищестоящими (галузевими) організаціями, працівниками тощо. Фінансові ресурси є самостійним об'єктом планування, координації, організації, обліку та контролю, тому в системі управління виділяється підсистема управління оборотними засобами. На підприємстві організується самостійний фінансовий відділ, або у складі бухгалтерії виділяється група фінансових розрахунків. Не технічна сторона розрахунків, а економічна ефективність використання фінансових ресурсів визначають працю фінансистів, а фінансовий відділ повинен бути головним у розподілі, стратегії і тактиці використання фінансових ресурсів підприємства. Слід вказати на те, що управління фінансовими ресурсами є справою не тільки фінансового відділу та бухгалтерії, хоча вони відіграють основну роль у системі управління, а й інших служб – виробничого відділу, відділу збуту, відділу праці і заробітної плати тощо.

Головним завданням фінансового відділу є контроль за виконанням фінансового плану, раціональним використанням фінансо-

вого плану, фінансових ресурсів, прискоренням оборотності оборотних засобів і розробка пропозицій, спрямованих на підвищення ефективності вкладених засобів у розширення виробництва та соціальну сферу.

Бухгалтерська служба повинна забезпечити своєчасність оформлення документів на відвантаження продукції і подання їх в банк, організувати контроль за строками платежів в бюджет, спільно з юридичною службою оформляти претензії до постачальників за недопоставку матеріальних ресурсів, контролювати своєчасність стягнення дебіторської і погашення кредиторської заборгованості, визначати наявність власних оборотних засобів тощо. Фінансовий відділ і бухгалтерія здійснюють аналіз фінансових показників та розробляють заходи з покращення фінансового стану підприємства. Розробка таких заходів передбачає участь у роботі всіх технічних та економічних служб підприємства, тому що фінансове положення є похідним від господарської діяльності, в першу чергу від раціональної організації виробництва продукції, постачання і збуту.

Управління фінансовими ресурсами розуміється як постійний процес формування та використання грошових засобів підприємства, аналізу змін у системі фінансових показників.

Фінансовий стан підприємства виражається співвідношенням ресурсів грошових коштів і фінансових зобов'язань на даний момент часу і залежить від виробничої і фінансової діяльності (дій працівників, спрямованих на створення, розподіл і перерозподіл фондів грошових коштів). Оскільки на виробничу діяльність великий вплив справляє фінансова діяльність, а фінансова діяльність в свою чергу залежить від виробничої, потрібно розглядати ці дві сторони діяльності в їх взаємовпливі та взаємообумовленості.

Фінансовий стан підприємства можна характеризувати розміщенням його засобів і джерелами їх формування. Основними показниками фінансового положення є:

- забезпеченість власними оборотними коштами та їх динаміка; стан нормованих оборотних засобів;
- ефективність використання кредитів банку;
- стан та динаміка дебіторської і кредиторської заборгованості;
- оборотність оборотних коштів;
- платоспроможність підприємства.

Одним з об'єктів аналізу фінансового стану вважаються наднормативні запаси чи незаповнений норматив по товарно-матеріальних цінностях є наслідком різних причин, серед яких основними є ступінь виконання плану з випуску продукції і асортименту, узгодженість плану виробництва продукції і матеріально-технічного забезпечення, рівномірність і комплектність поставок по кооперації, дотримання норм витрат матеріальних ресурсів, наявність неходових матеріалів на складі, не передбачені фінансовим планом зміни цін на матеріальні ресурси, рівень транспортно-заготівельних витрат, зміни планів виробництва без одночасної зміни обсягу поставок матеріалів з цих видів продукції.

У складі нормованих оборотних коштів значну частину займає незавершене виробництво. Обсяг незавершеного виробництва може регулюватися на виробництві технічними і технологічними службами. На суму незавершеного виробництва впливає обсяг і ритмічність випуску продукції, ступінь виконання виробничої програми окремими цехами, тривалість виробничого циклу (чим коротший цикл, тим менший обсяг незавершеного виробництва), комплектність заділів, деталей, напівфабрикатів власного виробництва та покупних тощо. При добрій організації праці можна досягти мінімальних обсягів незавершеного виробництва. Якщо ж цей процес знаходиться поза контролем і аналізом, незавершене виробництво нестабільне по місяцях і може бути або нижчим, або вищим від встановленого нормативу. Відхилення від нормативу вносять дестабілізацію в нормальний хід виробничого процесу.

Фінансовий стан залежить від рівня запасів готової продукції. Особливу тривогу повинні викликати понадпланові запаси продукції, які зумовлені неритмічністю виробництва, низьким рівнем споживчих якостей продукції, відсутністю угод на постачання, труднощами з відвантаженням (відсутність поданих вагонів, стихійні лиха), недостатньою кількістю тари і тарних матеріалів для упаковки, високою собівартістю продукції.

Для управління важливою є інформація про розрахункові взаємовідносини з дебіторами і кредиторами. Частина дебіторської і кредиторської заборгованості носить нормальний характер (суми дебетового і кредитового сальдо при розрахунках з покупцями, заборгованість постачальникам по розрахункових документах, строки оплати яких ще не настали, переоплати і недоплати в бюджет

податків, строки платежів з яких переходять на наступний місяць), а інша викликана недоліками в господарській чи фінансовій сфері.

Дебіторська заборгованість повинна бути стягнена з винуватців, при цьому потрібно проводити інвентаризацію такої заборгованості, слідкувати за строками її виникнення і докладати енергійних зусиль по відшкодуванню протягом строку позивної давності. В умовах ринку створюється резерв на списання дебіторської заборгованості, отримання якої викликає сумнів

До нормальної кредиторської заборгованості відносять суми за платіжними документами, строк оплати яких не настав, суми податків та інших платежів фінансовим органам за строками сплати в наступному місяці, заборгованість по інших кредиторах. Наявність кредиторської заборгованості означає залучення в оборот додаткових засобів, однак затримка її погашення призводить до додаткових витрат на оплату пені, штрафів за несвоєчасність погашення, які зменшують наявність власних оборотних коштів.

Недопустимою кредиторською заборгованістю є суми неоплачених в обумовлені терміни рахунків постачальників, заборгованість постачальникам по невідфактурованих поставках, платежів з податків, прострочена заборгованість.

Бухгалтерія підприємства контролює наявність дебіторської і кредиторської заборгованості, як правило, перед складанням квартального балансу, тобто на звітну дату, а в період між звітними датами їй надається недостатньо уваги. Для управління важливо знати стан розрахунків з дебіторами і кредиторами на 1-ше число кожного місяця. Тому необхідно, щоб бухгалтерія і фінансова служба давали інформацію по заборгованості по кожному дебітору і кредитору, із зазначенням причини її утворення і шляхів ліквідації щомісячно.

Узагальнюючим показником раціонального використання засобів підприємства є оборотність оборотних коштів. Прискорення оборотності призводить до вивільнення грошових ресурсів, вкладених в запаси матеріальних елементів виробництва, що веде до зміцнення платіжоспроможності підприємства. На прискорення оборотності впливає покращення матеріально-технічного постачання і збуту, прискорення доставки вантажів, їх розвантаження і складування, скорочення виробничого циклу, прискорення відвантаження і реалізації продукції, застосування таких форм розрахун-

ків, які наближають момент реалізації продукції, скорочення запасів товарно-матеріальних цінностей.

Необхідно звертати увагу не лише на оборотність всієї сукупності обігових коштів, але й на часткові показники оборотності з окремих елементів обігових коштів (матеріали, паливо, незавершене виробництво, готова продукція та ін.). Методика визначення оборотності часткових показників така ж сама, як і загальних. Дані для аналізу групуються у відповідності до системи рахунків у регістрах обліку, а завданням управлінського персоналу повинно бути активне використання цієї інформації для прийняття рішень. Система економічних показників, що характеризують фінансовий стан, служить основою управління фінансами. Більшість із вказаних показників розраховуються за даними бухгалтерського балансу.

Враховуючи, що бухгалтерський баланс подається один раз на квартал, а контроль за фінансовим станом підприємства рекомендується здійснювати щомісячно, в деяких випадках і за коротші проміжки часу (наприклад, формування прибутку за тиждень чи декаду), цілком очевидно, що потрібно повернутися до практики складання щомісячних балансів. Тим більше що бухгалтерія щомісячно складає регістри обліку (відомості, журнали) і головну книгу та підраховує в них підсумки, а заповнення на їх основі форми № 1 “Баланс” вимагає лише декількох годин. Слід врахувати і те, що бухгалтери вимушені складати місячні баланси, оскільки без них неможливо визначити наявність власних оборотних коштів за місяць.

На фінансовий стан суттєво впливає формування прибутку, тому слід організувати в оперативному порядку щоденний контроль за відвантаженням та реалізацією продукції і відображенням виручки наростаючим підсумком з початку місяця.

Незважаючи на те, що прибуток формується в залежності від обсягів реалізації продукції, дійсним її джерелом виступає додаткова вартість, яка утворилась живою працею у процесі виробництва. Тому при аналізі формування прибутку, як основного джерела зміцнення фінансового стану, треба звертати увагу на економію живої та уречевленої праці, тобто на зниження витрат виробництва.

На розмір прибутку впливають втрати від браку та невиробничі втрати, штрафні санкції, тому їх зменшення або усунення розглядаються як можливий резерв збільшення прибутку.

Узагальнюючи викладене, наведемо перелік показників, які характеризують фінансовий стан (табл. 2.4.).

Таблиця 2.4.

**Інформація для управління фінансовими ресурсами**

1 ī / ī	Інформація	Ōōī āī ōō°	ī āđ³- ī āē-- ī ³ñōū	Ōī đī à	Ēī ī ó ī ī āā°ōūñŷ
1	Í ī đī àðèā ī āī đī đī èō ēī øð³ā	Āī ōī , Ō	ī ³ñŷōū	òāāèèöŷ	À
2	Í āŷāī ³ñōū āēāñī èō ī āī đī ò- ī èō ēī øð³ā òà ĵō āēī àī ³èā	Á, Ō	ī ³ñŷōū	òāāèèöŷ	À
3	Āōāèøēāī ³ñōū āēēī ðēñōāī í ŷ ēðāāèð³ā āāī èó	Ō	ēāāðōāē	-"-	À
4	Ñōāī ³ āēī àī ³èā āāā³ōī ðñūēī ĵ ³ ēðāāèøī ðñūēī ĵ çāāī ðāī āāī ī- ñð³	Á, Ō, Ð	ī ³ñŷōū	òāāèèöŷ, ā³āāðāī à	À
5	Í āī đī đī ³ñōū ī āī đī đī èō ēī ø- ð³ā: ó āī ŷō, ðāçāð	Ō	-"-	-"-	À
6	Ōī đī óāāī í ŷ ī ðēāóðēó ā³ā ī ī āðāð³ēī ī ĵ ā³ŷēūī ī ñð³ (āī ōī- āó) ³ í āī ðŷī è ēī āī āēēī ðēñ- ōāī í ŷ	Á, Ō	ūī āāī í ī, çā ðēāāā- í ŷ, ī ³ñŷōū	òāāèèöŷ	À, Ī
7	Āī ōī āē ³ çāèðèè ā³ā Ō³ī āī ñī- āī ĵ òà ³ī āāñðèð³ēī ī ĵ ā³ŷēūī ī- ñð³	Á, Ō	ī ³ñŷōū	-"-	À
8	Ñōāī ī ēāð³āēī ī ĵ āēñōēī ē³ī è	Á, Ō	ī ³ñŷōū	çā³ð	À
9	Āçā°ī ī ā³āī ī ñēī è ç ī ī āāðēī- āī þ ñēóāēāī þ	Á, Ō	-"-	òāāèèöŷ	À
10	Āī èèā ñēñōāī è çāóðó í à Ō³- ī āī ñī āēē ñōāī	Āī ōī , Ō	-"-	çā³ð	À
11	Çāóó ³ Ō³ī āī ñè	Ñ, Ō	-"-	-"-	À
12	Í āāèđī āī è-³ āèððāðè ³ āððā- ðè ĵō āī èèā í à Ō³ī āī ñī āēē ñðāī	Á, Ī, Ō	-"-	-"-	À, Ē
13	Ēāēüēóēŷō³; ī ēðāī èð āēā³ā ī đī áóēó³; ĵ	Á, Ō	-"-	ēāēüēó- ēŷō³ēī ēē èēñò	À, Ī, Ē
14	Ðāī òāāēūī ³ñōū ī đī áóēó³; ĵ	Ō	-"-	òāāèèöŷ	À, Ī, Ē

#### 2.1.4. Проектування підсистеми управлінського обліку

Наука про бухгалтерський облік пов'язана з теоретичним узагальненням ідей та досвід відображення реальних процесів і явищ, які виникають в господарській діяльності підприємств, вона прокладає шлях для практики, пропонуючи найбільш раціональні методи обробки інформації з метою забезпечення нею різноманітних користувачів. Фінансовий облік спрямовується на вивчення методів узагальнення ретроспективної (історичної) інформації про стан і динаміку об'єктів, в чому і проявляється його обмеженість. Об'єктивною передумовою його удосконалення стали запити менеджерів на інформацію для прогнозування явищ і подій та контролю за їх розвитком, зокрема витрат на виробництво і прибутку. Вже на початку ХХ ст. були спроби виділити облік витрат і калькулювання собівартості продукції як окрему підсистему на науковій основі, хоча тривалий час ця ідея недооцінювалась підприємцями і бухгалтерами. Проти калькуляції висувались з їх боку заперечення, які зводились до таких аргументів:

- індивідуальний характер кожного виробництва робить неспівставною величину собівартості;
- вартість робіт, що пов'язані з калькулюванням, значно вище ефекту, який від них отримується;
- канцелярщина і бюрократизм, що викликані калькуляцією, суттєво заважають роботі;
- суб'єктивізм в розподілі накладних витрат;
- неможливість точно розподілити витрати між основною і побічною продукцією;
- неможливість точно визначити фактичну собівартість.

Отже, ці аргументи гальмували розповсюдження калькулювання, а тому лише близько 5% підприємств точно знали у скільки обходиться їх продукція [121, с. 7].

Необхідність виділення підсистеми обліку витрат і калькулювання із загальної системи фінансового обліку усвідомлювалась теоретиками і бухгалтерами-практиками ще в кінці ХІХ – на початку ХХ ст.: Ж. Курсель-Сенель (1869 р.), Е. Шмаленбах (1899, 1902, 1928 рр.), Г. Черч (1912 р.), Г. Гант (1909 р.), Дж. Лі Нікольсон, Дж. Рорбах (1911 р.), Ч. Гоінг (1912 р.), Дж. Кларк (1923 р.)

[117, с. 14-15; 162, с. 197-200]. Основними причинами поділу єдиної системи обліку на підсистеми були:

1. Посилення конкуренції між виробниками продукції за ринки збуту;
2. Забезпечення комерційної таємниці щодо формування собівартості продукції;
3. Централізація фінансового та децентралізація калькуляційного обліку;
4. Контроль за формуванням собівартості продукції на основі нормування витрат ресурсів;
5. Перехід від ретроспективного (історичного) підходу до узагальнення інформації, до перспективного (прогнозного) підходу.

У 30-ті роки ХХ ст. були створені всі необхідні передумови для розвитку виробничого обліку і калькулювання не тільки за рубежом, але й в Україні (нормування витрат на виробництво, інженерна підготовка виробництва, класифікація витрат, методи розподілу накладних витрат і їх включення у собівартість продукції, методи обліку прямих і накладних витрат, теоретичні дослідження залежності окремих видів витрат від масштабів виробництва тощо).

Калькуляція стала основним інструментом управління господарськими процесами, методом контролю за собівартістю і ціною виробника. Склались не лише звітні калькуляції, але й нормативні. У процесі виробництва фіксувались відхилення від норм з розшифровкою причин та винуватців. Такі відхилення сигналізували про ефективність використання ресурсів.

Поступово система виробничого обліку та калькулювання удосконалювалась в зарубіжних країнах в напрямку їх інтеграції та створення на цій основі управлінського обліку. Бухгалтер стає не лише фінансовим радником, а й приймає участь у формуванні управлінської політики, значну частину робочого часу приділяє прогнозуванню, плануванню, прийняттю рішень, контролю в забезпеченні системи управління необхідною інформацією. Академік М.Г. Чумаченко зазначав, що у п'ятдесяті й шістдесяті роки в США посилювався інтерес до питань обліку витрат і калькулювання собівартості [193, с. 4]. У 50-ті роки ХХ ст. поняття виробничий облік частіше стали замінювати терміном „управлінський облік”. По-



чинаючи з 1950 р. у навчальних закладах США починає вивчатись курс “Управлінський облік”, який згодом перетворюється на один з основних курсів у системі фахової підготовки бухгалтерів. Методи і технічні прийоми виробничого обліку все більше наближаються до управлінського [154, с. 9].

В Україні виробничий облік і калькулювання собівартості, в певних межах, були організовані на великих і середніх підприємствах, але так і не перетворилось на управлінський облік в силу притаманних соціалістичній системі специфічних особливостей – жорсткого регулювання усіх сфер господарювання та стадій кругообороту засобів. За таких умов не може бути управлінського обліку, адже він передбачає наявність альтернатив у виборі асортименту продукції, оновлення асортименту, визначення обсягу завантаження потужностей, встановлення ціни тощо, а це неможливо при плановій економіці, коли кожному підприємству доводяться плани і вони мають силу закону.

Тільки в умовах свободи підприємництва в ринкових умовах в Україні з’являється можливість і необхідність поділу єдиної системи бухгалтерського обліку на окремі підсистеми, а у їх число входить і управлінський облік. Не вдаючись в конкретизацію окремих деталей, вважаємо за необхідне показати відмінність між фінансовим і управлінським обліком, що дає підставу говорити про дві різні підсистеми (табл. 2.5).

Як видно з наведеної таблиці, кожна з підсистем має свою мету і завдання, але між ними існують принципові відмінності. Разом з тим, треба бачити те, що їх об’єднує. Це можуть бути ідентичні об’єкти спостереження, використання однакових документів для кожного з видів обліку, доповнення даних фінансового обліку даними управлінського, ухвалення рішень на основі інформації двох видів обліку.

Сучасний рівень розвитку ринкових відносин призводить до ускладнення орієнтації підприємства та посилює нестабільність його конкурентних позицій, тому роль управління не просто зростає, а відбуваються якісні зміни в його структурі та методах.

Вже у 60-70-ті роки ХХ ст. в США та розвинутих європейській країнах швидко відбувається процес інтеграції методів обліку (фінансового та управлінського), аналізу, нормування, планування і контролю в єдину систему отримання даних, їх обробки, транс-

формації і подачі для управління з метою прийняття рішень. Ця система носить назву стратегічного обліку та орієнтується не тільки на

Таблиця 2.5

**Порівняння підсистем фінансового та управлінського обліку**

1 ī / i	Ēðeðáð³; ī ī ð³áí ŷí í ŷ	Óī ðááē³í ñüēēē ī áē³ē	Ô³í áí ñī áēē ī áē³ē
1	2	3	4
1	Đááèàì áí òàò³ŷ	Í á ðááèàì áí òī ááí èé, ī ð-ááí ³çī áó°òüñŷ áeðī áŷ÷è ç ī ī-òðáá àì àðàòó óī ðááē³í í ŷ	Đááèàì áí òī ááí èé çàēī í àì è, ñòáí áàðòàì è, ī ðeī òeī àì è, çá³òí ³ñòð
2	Ì àòà	Äī ī ī ī ī áà àäī ³í ³ñòðàò³; á ēī í òðī è³ áòáeðeáí ī ñò³ ðī áí-ðè ī ³áī ðe°ī ñòáá	Ñēèáááí í ŷ ó³í áí ñī áí; çá³ò-í ī ñò³
3	Ēī ðeñðóáà÷³	Áí óòð³øí ³ (ī áí ááæáðe óñ³ð ð³áí ³á)	Çī áí ³øí ³ (áeò³ī í áðe, ááí èe, ³í ááñòí ðe, ī ī ñàà÷æüí èeè)
4	Ì áòí áí ēī á³ŷ	Çá³ð ³í òī ðī áò³; äēŷ ī áí á-áæáð³á	Ô³ēñàò³ŷ óáeò³á, òðáí ñ-òī ðī áò³ŷ ááí èò, ñēèáááí í ŷ ááèáí ñó
5	Ñòðóéòóðà ááí èò	Đ³çí à, çàeáæeðü á³á ī áðe áeēī ðeñòáí í ŷ ³í òī ðī áò³;	Ááèáí ñ, óī ðī è ó³í áí ñī áí; çá³òí ī ñò³
6	×áñī áeē áñī áeò	Í áí ðááēáí ³ñòü ó ī áeáóóí °	Ô³ēñàò³ŷ ī eī óēī áí
7	Çá³ðe	Äáðáēçí ááí ³ ááí ³ çà ī e-ðáí èì è ī ³áðī çá³èáì è, áeðī-ááí è, ī ī èáçí èèáì è áòáeðeá-í ī ñò³	Çááæüí ³ äēŷ ī ³áī ðe°ī ñòáá ó ó³ēī ī ó
8	Çá³òí èé ī áð³ī ä	Ä³á 1-áí áí ŷ áí 10-15 ðð.	Ì ³ñŷöü, eáàðòàe, ð³e
9	Áeī ³ðí èeè	Í áòóðáeüí ³, òðòáí á³, áðī øí á³	Äðī øí á³
10	Òī ÷í ³ñòü	Í ðeáeēçí à, á³áí ī ñí à	Äēñī èà
11	Ñòðī èè ī ī áà÷³ áà-í èò	Í ī ī ³ð³ í áí áò³áí ī ñò³	Í ³ñēŷ çáē³í ÷áí í ŷ çá³òí í áí ī áð³ī áó
12		Í ááeçí à÷áí èé, ī ³í èeá³ñòü	Òī ÷í ÷ áeçí à÷áí èé
13	Í áá³ð ī ī eáçí èe³á Çá'ŷçèè ç ³í øèì è	Áí áe³ç, ī áòáì áðeèà, ī ñeòī-ēī á³ŷ, è³ááðī áðeèà	Í áí á° çá'ŷçè³á ááí çá'ŷçèè ī ī ī ñáðááeī ááí ³
14	äeñòeì è³í àì è	Ôàèðe÷í ī í áí à°	Çà çàēī í ī ī
15	Ä³áí í á³áæüí ³ñòü	Áí óòð³øí ³e ðááçí ð	Áóáeðī ð
16	Ēī ððī eü á³áí í á³á-		
17	Í ī ñò³ ááí èò	Äèá³ðeī á³ í á°èðe	Äñ³ í á°èðe ī ³áī ðe°ī ñòá
18	Ñòáðà í áe³éó	Áí óòð³øí ³ò ī áí ááæáð³á	Çī áí ³øí ³ò eī ðeñðóáà÷³á
	Äī èèá í á í ááá³í èó		
	ñī ī æeáà÷³á	Ñáeðáóí ³ (ēī ī áðò³eī a òà°ī - í èöŷ)	Ä³áeðeò³
	Ä³áeðeò³ñòü ááí èò		

досягнення оперативної мети (наприклад, отримання прибутку), але й на глобальні стратегічні завдання, що означає подальший рівень поглиблення облікової системи виходячи з сучасного бачення ролі та значення інформаційних ресурсів для прогнозування явищ і процесів.

Отже, управлінський облік хоча і пов'язаний з передбаченням подій, але горизонт прогнозування у нього складає від місяця до року. Управлінський облік, як самостійна частина бухгалтерського обліку, виник закономірно на певному етапі розвитку народного господарства. Підприємницька діяльність протягом ХХ століття характеризувалась поступовим ускладненням, що посилювало нестабільність середовища, в якому розвивалось підприємство, та обумовило еволюцію управлінських систем. Об'єктами системи управлінського обліку, у широкому розумінні, є групування витрат та калькулювання собівартості продукції в різних аспектах з метою визначення ефективності використання ресурсів та процесів кругообороту капіталу.

Одним з важливих елементів системи управлінського обліку вважається калькуляція, яка служить інструментом ціноутворення. В ринкових умовах ціна, як відомо, визначається на основі попиту і пропозиції. Якщо це дійсно так, то постає питання чи необхідно підрахувати собівартість? Можливо краще встановити ціну товару, виходячи із ситуації на ринку?

Щоб відповісти на це питання слід визначити роль показника собівартості в системі управління і ціноутворення. Спочатку розраховується попередня собівартість товару і на цій основі приблизний обсяг доходів чи збитків від реалізації нового виробу. Потім ціна коригується виходячи з його якісних характеристик. Визначена таким чином ціна дає можливість комерційним службам вирішити питання щодо її зниження з метою збільшення попиту.

Показник собівартості продукції показує ту межу, до якої можна знижувати ціни без ризику попасти в зону збитків від реалізації продукції. Бухгалтер повинен приховувати інформацію про собівартість виробів до того моменту, поки служби не проведуть всебічний аналіз прогнозної ціни з урахуванням ситуації на ринку. Лише після цього розглядаються витрати і рівень доходності. Бухгалтер дає орієнтовний аналіз реалізації продукції і рівня доходності за такою формою (табл. 2.6).

З таблиці видно, що орієнтована собівартість продукції використовується для визначення впливу зміни обсягу реалізації та ціни товару на валовий прибуток.

Таблиця 2.6

### Аналіз асортименту продукції і рівня рентабельності

Åãð³- àí òè	Ö³í à ðãàè³- çàò³; (ãðí .)	Ðí çðàòóí èí àèé ùí ð³÷í èé í áñÿã í ðí ààæó (øð).	Ñí á³- ààð- ò³ñòü (ãðí .)	Í ðí òáí ò äí- òí áí í ñò³ ï ðè ðãàè³çàò³; (%)	Î áñÿ í ðí ààæó (ãðí .)	Ï ðèáóòí è (ãðí .)
áàçí- âèé	14	2 000	8	42,86	2800	1200
1	13	3 000	8	38,46	3900	1500
2	12	4 000	8	33,33	4800	1600
3	11	5 000	8	27,27	5500	1500

Аналізуючи дані першого варіанту видно, що ціна знизилась з 14 до 13 грн. (на 7,14%)), а обсяг реалізації збільшився на 50%, що призвело до збільшення валового прибутку на 25%.

У другому варіанті ціна по відношенню до базового рівня знизилась на 14,28%, обсяг реалізації зріс на 100%, а валовий прибуток збільшився на 33%.

Третій варіант при зниженні ціни на 21,42% і збільшенні обсягу реалізації на 150% дає такий же прибуток, як перший варіант, тому він відкидається як не вигідний. Отже, вибирати приходится між базовим і двома альтернативними варіантами. Другий варіант при зниженні ціни, як в першому варіанті, дає приріст прибутку лише 8,3%. З точки зору прибутковості цей варіант асортименту продукції також неприйнятний. Перший варіант асортименту продукції є оптимальним і його слід прийняти за основу. Треба мати на увазі, що розширення обсягу випуску продукції приводить до зниження собівартості продукції. Так, збільшення випуску у 2 рази, приводить до зниження витрат у середньому на 20%. Таким чином, при збільшенні обсягу продукції отримується додатковий прибуток за рахунок зниження в розрахунку на одиницю продукції постійних накладних витрат.

У тих випадках, коли витрати на одиницю продукції виявляються вищими, ніж прогнозована ціна, детально аналізується собівартість за статтями калькуляції з метою її зниження. Бухгалтер

повинен бути координатором зниження витрат, очолити спеціальну комісію по зниженню витрат, яка складає програму заходів.

Як координатор і голова комісії головний бухгалтер повинен:

- розробити форми аналізу собівартості, які відповідають ідеям зниження собівартості продукції;
- зібрати всі ідеї, які направлені на зниження собівартості продукції і дати оцінку їх значимості;
- вибрати і подати на розгляд комісії необхідні дані про собівартість продукції, норми і нормативи витрат;
- ознайомити апарат управління і робітників з планами щодо зниження собівартості продукції;
- залучити до роботи службовців середньої ланки, які не входять до складу комісії.

Орієнтовний перелік питань комісії по зниженню собівартості продукції свідчить про широкий підхід до проблеми і включає в себе такі види робіт [186, с. 148-150]:

- ефективність функціонування підприємства і звіти про витрати служб управління;
- порівняння фінансових звітів за ряд періодів;
- аналіз відхилень від нормативів;
- витрати на утримання і експлуатацію машин і механізмів та можливість їх зниження;
- можливість розширення масштабів виробництва з метою зниження сукупних витрат;
- потреба внесення змін в асортимент продукції з метою припинення випуску нерентабельних та розширення випуску рентабельних виробів;
- збільшення обсягу реалізації методом зниження цін. Така робота вимагає калькуляції собівартості продукції та аналізу асортименту продукції;
- зниження запасів матеріалів;
- аналіз витрат на доставку матеріальних ресурсів;
- оцінка персоналу;
- тенденції отримання прибутку.

У комісію по зниженню собівартості продукції повинні включатись представники таких відділів: підготовки виробництва, виробничих центрів (цехів, дільниць), калькуляційного відділу, від-

ділу постачання, відділу збуту чи маркетингу, комерційної служби, виробничого, технологічного, конструкторського відділів, відділу праці і соціальних питань та інших.

На засіданнях комісії розглядаються ідеї по зниженню собівартості продукції, які вносяться працівниками різних відділів. Члени комісії повинні викликати ентузіазм у роботі інших службовців, що сприяє активному впровадженню ідей і втіленню їх в конкретні рішення по зміні виробничих процесів. Економія коштів та зниження собівартості повинні стати основним завданням процесу виробництва так само, як реалізація продукції. Обсяг реалізації та її зниження – це стандартні засоби підвищення ефективності виробництва.

Для ведення засідання комісії по зниженню собівартості продукції необхідно готуватись, що сприяє результативності роботи. Слід провести таку роботу:

- зібрати інформацію про продукцію (історія, сучасний стан виробничої та збутової діяльності, причина вибору цього продукту, проблеми збуту);
- ознайомлення членів комісії з собівартістю продукції (структура витрат та їх динаміка за певний період, система контролю за витратами, нормативне господарство, проблеми, що вимагають вирішення);
- аналіз продукції з метою виявлення резервів виробництва;
- фіксація пропозицій по зниженню собівартості і ціни (графічний метод, дерево цілей, функціонально-вартісний аналіз тощо);
- розрахунок вартості до пропозицій (сума економії внаслідок реалізації ідеї, процентне відношення економії до загальної собівартості тощо);
- набуття навиків підприємництва (для окремих членів комісії можуть знадобитись факти відносно того, як функціонує бізнес, як встановлюється ціна, як калькулюється собівартість, статистичні дані);
- наявність невимушеної атмосфери при спілкуванні членів комісії на засіданні комісії;
- мотивація (кожен член комісії повинен відчувати внутрішню потребу у змінах, мати моральне задоволення, а також в разі досягнення успіху матеріально заохочуватись за внесок у

справу зниження собівартості, зниження ціни і зростання прибутку).

Ринкові перетворення обумовлюють необхідність удосконалення вивчення ринку та посилення ролі калькулювання в управлінні виробництвом.

Загальноприйнята концепція маркетингових досліджень сформувалась у 50-ті роки двадцятого сторіччя. У відповідності до цієї концепції маркетинг є провідною функцією управління, яка визначає не лише ринкову, але й інші функції підприємства — виробничу, наукову, фінансову тощо. Маркетинг слід розглядати як систему організації всієї діяльності підприємства з розробки, виробництва, збуту товарів і надання послуг на основі вивчення ринку і попиту споживачів з метою отримання максимального прибутку.

Маркетингові дослідження групуються за декількома критеріями. Одні з них не вимагають значних витрат, а інші пов'язані з витратами. З метою забезпечення максимального розміру прибутку маркетингові дослідження є вимушеним кроком. Якщо ж підприємство не займається такими дослідженнями, економлячи на цьому певні кошти, то з часом воно може опинитися в скрутному фінансовому становищі і навіть припинити своє існування через банкрутство.

Відділ маркетингу повинен займатись аналітико-оціночними критеріями дослідження середовища, в якому функціонує підприємство:

1. Дослідження споживачів (класифікація споживачів, облік психологічних та фізіологічних факторів, географія споживачів, мотивація покупок тощо);
2. Дослідження ринку (класифікація ринків збуту, сегментація, вибір перспективних сегментів, пошук вільних ніш);
3. Вивчення конкурентів (кількість конкурентів, їх потенційні можливості на ринку, тактика і стратегія розвитку конкурентів тощо);
4. Вивчення галузевих тенденцій;
5. Вивчення загальноекономічних тенденцій (податкова та кредитна система, сприяння розвитку окремих секторів економіки тощо);
6. Оцінка нових товарів і послуг;

## 7. Аналіз та оцінка стану маркетингу на підприємстві.

Вивчення ринку повинно дати інформацію про сильні та слабкі сторони діяльності підприємства і конкурентів, показати в якому напрямку слід розвиватись, щоб випередити конкурентів. Це може бути масштаб виробництва, якість продукції, використання нових технологій, зниження накладних витрат тощо.

Після аналітико-оціночних досліджень переходять до наступної стадії – розробки стратегії управління:

1. Виробництво продукції (вибір асортименту на основі графіків залежності обсягу реалізації кожного виду товару і прибутковості, визначення рівня якості товарів, новизна тощо);
2. Ціноутворення (політика цін, надання знижок з цін);
3. Рекламування товарів (визначення строків, видів і форм реклами);
4. Стимулювання збуту (способи впливу на споживача з метою збільшення продажу товарів);
5. Ринкова стратегія (вибір ринків збуту та їх розширення).

Розробка стратегії відіграє основну роль, без вирішення якої не може успішно функціонувати підприємство, але для цього необхідно передбачити фінансування. На стадії розробки стратегії необхідно враховувати дослідження зовнішнього середовища. Недостатнє вивчення і неправильна оцінка зовнішнього середовища може привести до неадекватно прийнятих рішень щодо розробки стратегії й тактики підприємства, що впливає на фінансовий стан.

При плануванні, а також в системі бухгалтерського обліку необхідно відображати витрати на виробництво і визначати прибуток за допомогою графіків залежності отриманого прибутку від кількості проданих товарів. Вибирається з багатьох можливих варіантів той, що забезпечує мінімум витрат при максимальній величині прибутку. План прибутку повинен бути скоригований на величину впливу цін з урахуванням якості та новизни товарів, знижок, наданих покупцям з метою розширення ринку збуту.

Важлива роль маркетингу полягає в дослідженні життєвого циклу товару і розробці нових видів продукції і послуг. В умовах конкуренції розробка нових товарів і послуг повинна бути організована як безперервний процес, тому відділ маркетингу повинен акцентувати увагу на цьому аспекті діяльності підприємства.



При розробці нового товару обов'язково слід скласти прогностичну калькуляцію і всебічно її аналізувати з метою визначення ціни продажу та рівня рентабельності. На рівень і співвідношення цін на окремі види продукції, особливо на конкуруючі товари, впливає можливий обсяг продажу, який визначається попитом споживачів. Як правило, ціна на нові товари визначається на основі витрат на виробництво на даний момент і прибутку. Але на конкретному ринку ціна може бути встановлена на основі максимально можливого рівня, який відкриває доступ на цей ринок. При цьому калькуляція показує рівень витрат, який порівнюють з ціною і визначається результат — прибуток чи збитки. Якщо ціна не покриває витрати, то слід визначити стратегію і тактику маркетингових досліджень, орієнтованих на зниження витрат, збільшення обсягу продажу на основі стимулювання збуту (реклама, сервісне обслуговування, канали товаропросування тощо).

Відділ маркетингу повинен займати одне з провідних місць в системі управління, що обумовлено необхідністю постійно стежити за змінами зовнішнього середовища і тенденцій на ринку. Виробничий процес повинен змінюватись з урахуванням рекомендацій відділу маркетингу до зміни асортименту, обсягу виробництва і продажу продукції, розробки нових видів продукції, встановлення продажних цін тощо. Всякого роду зміни у процесі виробництва повинні дати відповідь на питання, як вони вплинули на витрати виробництва і прибуток. Відповідь на це питання можна одержати на підставі складених калькуляцій собівартості продукції. Періодичність складання калькуляцій визначається потребами апарату управління.

Одним з важливих завдань маркетингу є визначення ефективності тих чи інших рішень, що стосуються зміни у процесах постачання, виробництва та збуту. Для цього потрібно мати інформацію про витрати (це зробити не важко, перегрупувавши первинні документи), а також про результати.

Важливим для управління собівартістю продукції є методологія обліку витрат і калькулювання за центрами витрат і сферами відповідальності. Такий контроль за формуванням собівартості продукції є найбільш актуальною і складною проблемою управлінського обліку. В літературі, присвяченій методології і організації обліку, питання формування собівартості продукції ви-

світлені недостатньо, хоча окремі пропозиції щодо його удосконалення розглядалися окремими авторами в багатьох монографіях, підручниках і посібниках [181, с. 176; 170, с. 223; 144, с. 176].

Роботу з вдосконалення обліку витрат на виробництво слід починати з класифікації сфер діяльності підприємства. Наявні ресурси підприємства обліковуються в розрізі сфер діяльності. Під сферою діяльності розуміють функціональні стадії кругообороту господарських засобів у процесі розширеного відтворення, які здійснюються у межах підприємств або об'єднань.

Ресурси підприємства споживаються в процесі господарської діяльності в основному виробництві, допоміжних та обслуговуючих виробництвах, в мікрогалузях підприємства (експериментальне виробництво, товари народного споживання), в галузях непромислового виробництва (будівництво, капітальні вкладення тощо), в соціальній сфері (охорона здоров'я, культура, освіта та ін.).

Об'єктами обліку сфер використання ресурсів за видами діяльності виступає постачальницько — заготівельна, виробнича, організаційна та фінансово-збутова діяльність. Відповідно в кожній сфері діяльності, виділяються центри витрат, в розрізі яких плануються та обліковуються витрати виробництва.

У фінансовому обліку знаходять відображення лише дві стадії кругообігу господарських засобів — виробництво і реалізація. Для обліку виробництва призначено ряд синтетичних рахунків. Система рахунків дозволяє організувати облік виробництва з достатнім ступенем аналітичності, забезпечує калькуляцію собівартості продукції за центрами витрат і сферами відповідальності.

Для відображення операцій процесу збуту служить ряд рахунків — 26 „Готова продукція”, 28 „Товари”, 93 „Витрати на збут” та ін. які в сукупності дають можливість отримати інформацію для управління цим процесом.

Для процесу постачання не існує методики фінансового обліку, на окремому рахунку, що не дає можливості виявити ефективність цього процесу, тому постачальницько-заготівельна діяльність знаходиться поза контролем. Враховуючи важливість цього процесу, доцільно розробити концепцію обліку процесу постачання, яка ґрунтується на таких основних принципах:

- планування поставок по кількості ресурсів та їх сумі по кожній номенклатурній позиції;

- чітке розмежування в обліку руху матеріальних ресурсів та транспортно-заготівельних витрат;
- планування транспортно-заготівельних витрат і контроль за виконанням кошторису цих витрат;
- планування витрат на утримання складського господарства;
- розробка кошторису витрат на утримання постачальницько-заготівельного апарату.

Виходячи з концепції обліку процесу постачання слід визначити такі об'єкти як групи матеріальних ресурсів, транспортно-заготівельні витрати, складське господарство та управлінські витрати, а також відкрити регістри аналітичного обліку з номенклатурою витрат. Порівнянням фактичних і планових витрат контролюють ефективність роботи служби постачання.

Рекомендована офіційна методика обліку має суттєві недоліки внаслідок того, що у більшості випадків підприємства обирають варіант обліку, при якому заготовлені матеріальні ресурси (матеріали, паливо, запасні частини, малоцінні і швидкозношувані предмети) показують однією сумою, включаючи транспортно-заготівельні витрати. В калькуляціях сировину і матеріали показують також однією сумою. Якщо, наприклад за планом матеріалів спожито на виробництво на 10000 грн., а фактично 11000 грн., то при умові виконання плану випуску продукції на 100%, можна зробити висновок про перевитрати матеріалів на 1000 грн. Апарат управління розробляє заходи по попередженню таких перевитрат в майбутньому. Насправді картина міняється, якщо виділити окремо вартість матеріалів і транспортно-заготівельних витрат (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

### Аналіз матеріальних витрат

Аєòðàòè í à àèðí áí èòðâî	Ï èáí	Ôàèðè÷íî	Â³àðèèáí ÿ (+ ï áðáàèòðàòè, - àèííî³ÿ)
Ï àðð³àèè	90000	87000	-3000
Ôðáí ñí îðòí î-çáâî ò³ààèüí³ àèòðàòè	10000	23000	+13000
Ðàçîò	100000	110000	+10000

Як видно з наведених даних (табл. 2.7.) матеріалів витрачено на 3000 грн. менше, ніж передбачено планом, а по транспортно-

заготівельних витратах допущено перевитрати на 13000 грн. Отже, зусилля апарату управління слід сконцентрувати на розробці реального плану витрат на доставку і зберігання матеріальних ресурсів.

За існуючою методологією у фінансовому обліку слід виділяти сфери кругообігу господарських засобів за галузями діяльності – промисловість, капітальні вкладення, будівництво, сільське господарство, торгівля тощо. Диверсифікація (проникнення в інші сфери діяльності) вимагає окремого обліку на виробництво і визначення фінансових результатів від кожного виду діяльності. Такий облік дозволяє визначити економічну ефективність кожного виду діяльності і зробити прогноз щодо розширення чи звуження цих сфер діяльності в майбутньому. Практичне значення має виділення окремо в обліку витрат основної діяльності та діяльності міні галузей матеріального і нематеріального виробництва (підсобне сільське господарство, освіта, культура, торгівля тощо).

З метою детального вивчення факторів, що впливають на формування собівартості продукції, доцільно в калькуляціях групувати витрати на виробництво в двох розрізах – за статтями витрат і за центрами виникнення за окремими статтями облікового процесу:

- постачальницько-заготівельна (транспортні витрати, утримання складського господарства, утримання апарату управління);
- виробнича (за встановленою номенклатурою витрат на виробництво);
- організаційна (управлінські витрати);
- фінансово-збутова (витрати на збут продукції);
- непродуктивні витрати (від браку, списання недостач тощо) (табл. 2.8).

Виділення в калькуляціях витрат в розрізі вказаних груп дозволить апарату управління прийняти рішення щодо удосконалення діяльності на тій ділянці кругообігу господарських засобів, в якій є відхилення від встановлених планів. Отже, аналізують не лише окремі складові собівартості (статті калькуляції), а й стадії кругообороту господарських засобів.

У широкому розумінні слова, центри витрат являють собою підрозділи підприємства, в яких концентрують витрати в розрізі окремих стадій кругообороту засобів на підприємстві. Центри ви-

трат виділяють з метою планування та обліку витрат на виробництво, аналізу відхилень фактичної собівартості продукції від планової, виявлення резервів виробництва.

Таблиця 2.8

### Організація обліку і калькулювання за центрами витрат і сферами діяльності

Còää³¿ í àë³eí áí áí í ðí òáíó³ òáðò³ àèððàð¹	Òáí òðè àèððàð³ òáððè à³áí í à³ääëúí í ò³					
	Í í òá- ÷àëü- í eöüe³	Àèðí áí eöðáí		Í ðáá- í³çàò³¿	Ó³í áí ní áí - çáó- òí á³	Í áí ðí áöê- ðèáí³
		í ní í á- í á	áí í í - í³æí á			
1. Í í òá÷àëüí eöüeí - çááí ò³ääëúí³ àèððàðè						
Òðáí ní í ðòí í -çááí ò³ääëúí³	0	0	0	0	0	0
Í í òá÷àëüí eöüeí -çáóòí á³	0	0	0	0	0	0
2. Àèððàðè àèðí áí e÷í¿ ä³yëúí í - ò³						
Àèðàðè í ðááí áò³á í ðáò³	0	0	0	0	0	0
À³áòí àè àèðí áí eöðáá	( - ) 0	0	0	-	-	-
Àèððàðè í à íí eàðò í ðáò³	0	0	0	0	0	0
Áí í ðòèçáò³y í áøeí³ óòòàðeó- ááí í y	00	0	0	-	00	-
Àèððàðè í à çáááçí á÷áí í y í ð- í àëúí í áí óóí eò³í í óááí í y: í à- øeí³ óòòàðeóááí í y						
òðáí ní í ðòí eò çáíí á³á	00	0	0	- 0	00	-
3. Ó³ëúí á³ àèððàðè:						
Í³ááí òí àeá³ í òáí³ í y àèðí áí e- öðáá	0	0	0	0	00	00
Í³ááèüáí í y yéí ò³	0	0	0	-	-	-
Àððàðè á³á áðàeó	0	0	0	-	-	0
Àèððàðè í à³í òí ðí áò³eí í - í á÷èèèáàëúí á í áíeóáí áóááí í y	0	-	-	0	0	0
4. Àèððàðè í à çáááçí á÷áí í y òà í í e³í øáí í y ní ò³àëúí í - í í áóòí àeó óí í á ðí á³òí èè³á, üí àëèð÷àðòüñy ó ní á³áàð- ò³ñòü	0	0	0	0	0	0
5. Ó³í áí ní áí -çáóòí á³ àèððàðè	-	0	0	0	0	0

¹ Í ðèí³ðèà: - відсутність витрат; x - наявність витрат; xx - наявність витрат в окремих випадках.

Центри витрат поділяють на дві групи – первинні і акумулюючі. До первинних центрів витрат відносять бригади, дільниці, відділи апарату управління тощо, а до акумулюючих – центри за сферами кругообороту коштів – постачальницько-заготівельна, виробнича, організаційна, фінансово-збутова, непродуктивна діяльність [181, с. 17-18].

Зрозуміло, що така зведена інформація дає уяву про витрати на виробництво по підприємству в цілому і націлює на пошук резервів зниження собівартості продукції по окремих стадіях кругообороту засобів. Проте вона досить загальна і не дозволяє провести глибший аналіз. З метою деталізації витрат слід використати інформації в розрізі первинних центрів — робочих місць, машин, груп машин, бригад, дільниць тощо. У первинних центрах витрат відповідальність за використання окремих видів ресурсів несуть керівники та апарат управління цих підрозділів (майстри, начальники, інженери, тощо).

В розпорядження окремих структурних підрозділів виділяються засоби виробництва, вони мають право використовувати ці засоби для отримання продукції. При цьому контроль за витрачанням здійснюють не лише в оперативному порядку, а й узагальнюють дані про формування собівартості продукції в регістрах обліку.

Вибір центрів витрат, як показує досвід США, Німеччини та інших країн, визначається бажанням управлінців мати додаткові точки контролю витрат у структурному підрозділі підприємства, мати можливість калькулювати собівартість продукції.

Крім центрів витрат в економічній літературі використовується також термін “сфера відповідальності”. Одні автори ототожнюють ці поняття, а інші указують на те, що це різні поняття. Дійсно, центри витрат пов’язують з калькулюванням собівартості продукції, а центри відповідальності з управлінням собівартістю, тому ці поняття виражають різні економічні процеси. При цьому, в одному центрі витрат може бути одна відповідальна особа (начальник цеху), або кілька, якщо окремі особи цеху призначені відповідальними за раціональне використання ресурсів підприємства (головний механік відповідає за основні засоби, проведення ремонтів, наладку устаткування, головний енергетик – за використання усіх видів енергії, майстри – за використання матеріалів тощо).

Разом з тим, бувають випадки, коли відповідальність покладається на одну посадову особу, а об'єктом контролю виступає кілька центрів витрат. Наприклад, начальник цеху відповідає за формування собівартості по всіх дільницях, які входять у склад цеху.

Сфери відповідальності – це групування витрат на виробництво по окремих підрозділах і відповідальних особах, які контролюють собівартість продукції. Сфери відповідальності поділяють за їх відношенням до процесу виробництва на основні і функціональні. До перших відносять сфери відповідальності, які забезпечують контроль у центрах витрат, до других – які здійснюють контроль у багатьох центрах витрат.

Виділення центрів витрат не становить особливих труднощів і може бути реалізовано на практиці. Що стосується сфер відповідальності, то вони пов'язані з певними труднощами організаційного і методологічного характеру. Наприклад, якщо по цеху є перевитрати матеріалів, то не можна відразу сказати чия в цьому вина, тому що могли бути заміни матеріалів внаслідок відсутності необхідного на складі, що вимагає точних даних про відхилення у використанні матеріалів усіх служб причетних до заготівлі та їх використання у виробництві.

У табл. 2.9 дається класифікація автономних центрів витрат, які об'єднуються у сім основних груп, починаючи від робочого місця і до об'єднання в цілому.

Кількість центрів витрат залежить від галузевих особливостей, технології виробництва, організації праці, структури управління, рівня техніки тощо. Виділення центрів витрат і збір інформації залежить від прагматичних цілей і визначається потребами апарату управління.

Важливим питанням є організація аналітичного обліку витрат на виробництво в розрізі первинних центрів. Якщо до рівня дільниці витрати доцільно збирати у відомості і калькулювати собівартість продукції за типовою номенклатурою статей, то на нижчих рівнях необхідна інша методика. Можна рекомендувати збирати лише прямі і частину накладних витрат, які залежать від даного центру. Це може бути технологічна собівартість (матеріали, заробітна плата, витрати на утримання і експлуатацію машин і устаткування, інші витрати), або скорочена собівартість, яка включає в себе лише прямі витрати (матеріальні, трудові та загальновиробничі).

Таблиця 2.9

### Групування процесів формування собівартості за центрами витрат на підприємствах машинобудування [181, с. 34]

Àðîí à ààðí í î ï é ò ôáí òð³à á³áí î á³ääëü- í î ñ³	Ð³áí³ óáí òð³á á³áí î á³ääëüí î ñ³	Í áçàà óáí òð³á àèòðàò
V <sup>22</sup>	1 2 3	Í á'óáí áí í ý Í³áí ðè³î ñòáí (ò³è³ý) Àèðí áí èòòáí (í áðáá³èè, ñòáá³; òà³ í.)
V <sup>2</sup>	1 2 3	Í³áí ðè³î ñòáí Àèðí áí èòòáí (í áðáá³èè, í áðáòí àè) Í³áðýáí³ í³áí ðè³î ñòáà, óáðè
V	1 2 3	Óáðè Áí ó-è³ áàòí ì àðèçí ááí³ ñèñòáí è, è³í³; óáðè, á³ää³èáí í ý Í³áðýáí³ áðèääè
2V	1 2 3	Á³èüí èó³ Á³ää³èáí í ý, è³í³; ðí áí ðèçí ááí³ óáòí í èí- á³-í³ í ðí óáñè Í³áðýáí³ áðèääè
222	1 2 3	Á³ää³èè, èí ì³òáðè, óí ðááè³í í ý Èááí ðáòí ð³ý, áððí, áðòí è Á³èüí èó³, á³ää³èè, óí ðááè³í í ý
22	1 2 3	Í³áðýáí³ áðèääè Èí ì³èáñí³ òà ñí á³áè³çí ááí³ áðèääè Í³áðèð³çí³ áðèääè
2	1 2 3	Àðîí à óñòàðèóááí í ý, áðòí à ì àðèí Ðí áí ðèçí ááí³ óáòí í èí á³-í³ ì³áóè³, áí ó- -è³ ì³áóè³ Í³áðèí è, ááðááàðè, ááðñòáðè, ðí áí³ ì³ñóý

Регістр обліку для відображення витрат на виробництво в розрізі центрів витрат має такий вигляд (табл. 2.10):

Таблиця 2.10

### Витрати на виробництво за центром витрат

Ðáðòí èè Ñòáò³ áèòðàò	20,22	13	66	65	37	²í ø³ (ç ð³ç- í èò æóðí à- è³á-í ðááð³á)	Ðàçí ì
Í³áðáð³èè, á òí ì ó-èñè³:	2600	-	100	37	500	200	3437
à) è³ñí á³;	1200	-	-	-	-	-	1200
á) èàèè, óáðáè.	800	-	-	-	-	-	800
Çàðí á³ðí à ì èàòà	-	-	1500	-	-	-	1500
Á³áðáòóááí í ý í à ñí ò.ñòáò.	-	-	-	540	-	-	540
Àèòðàòè í à áèñí è. ì àðèí	200	100	500	170	600	100	1670
²í ø³	-	-	-	-	-	-	-
Ðàçí ì	2800	110	2100	747	1100	300	7147



Ця таблиця узагальнює дані за місяць за центрами витрат і може доповнюватись даними про сфери відповідальності і результат їх роботи (економію чи перевитрати). В первинних документах на витрачання ресурсів підприємства обов'язково слід вказувати код центру витрат та сфери відповідальності, що дасть можливість обробити інформацію на ПЕОМ, отримати таблицю витрат і використати її для визначення собівартості продукції.

Інформацію про формування собівартості подають тим службам управління, які зацікавлені в ній та використовують для розробки оперативних заходів та стратегії зниження собівартості. Слід відзначити, що для управління собівартістю використовують не лише дані в сумовому вираженні, а й трудові – про витрачений час на виготовлення продукції.

Облік за центрами витрат і сферами відповідальності до цього часу не знайшов застосування на підприємствах України, хоча його необхідність диктується тією обставиною, що в умовах ринкового середовища слід мати детальну інформацію про формування собівартості та шляхи її зниження з метою обмеження витрат на виробництво, що призведе до мінімізації ціни продажу.

Стандартна концепція пізнання світу, ґрунтуючись на методологічному підході до вивчення економічних систем, не може пояснити логіку виникнення та закономірності розвитку нових наук на основі існуючих. Корпоративна (інтегральна) концепція на основі історичного, соціологічного та методологічного підходів до процесу пізнання дає однозначну відповідь на питання про зародження ідеї стратегічного обліку та етапів його формування як за кордоном, так і в Україні.

### **2.1.5. Проектування підсистеми стратегічного обліку**

Стратегічний облік спроможний виконати свої функції лише за допомогою економічних показників, за якими здійснюється планування, облік, аналіз та контроль виконання бюджетів у розрізі об'єктів спостереження.

Показниками є абсолютні та відносні числові характеристики об'єктів, явищ, процесів господарської діяльності підприємств.

Важливою умовою показників стратегічного обліку є їх взаємозв'язок, можливість відобразити динаміку явищ і процесів, показати тенденцію розвитку та причинно-наслідкових закономірностей.

Виникає проблема відбору системи показників для комплексної характеристики всіх найбільш суттєвих сторін багатогранної діяльності підприємств та діагностики слабких місць в роботі.

Система показників відбирається за двома способами:

- логіко-дедуктивним (береться узагальнений показник і поступово розкладається на складові показники нижчих рівнів між якими є логічний зв'язок);
- емпірико-індуктивний (методом стислого відбору включаються в систему найбільш вагомі показники господарської діяльності).

На практиці доцільно використовувати одночасно два способи, тому до логіко-дедуктивних показників небагато: піраміда Дюпона (Du Pont), Pyramid Structure of Ratios (PSR), ZVEI, система показників RL [205, С. 120-256].

Піраміда Дюпона показує норму прибутку, яка формується за рахунок двох показників – рентабельності продажу та оборотності капіталу. В свою чергу, рентабельність продажу залежить від обсягу продажу, ціни, собівартості, прибутку, а оборотність від обсягу реалізації та використаного капіталу.

PSR – є модифікацією системи Du Pont, коли зведений показник норми прибутку розкладається на складові методом відношення окремих елементів до обороту.

ZVEI (абривіатура від німецького Центральний союз електротехнічної промисловості) – система, яка включає багато показників для планування, аналізу та порівняння різних підприємств за ростом і структурою капіталу.

RL – система показників, яка базується на рентабельності та ліквідності, в свою чергу, ліквідність розраховується виходячи з потоку платежів та працюючого капіталу.

Емпірико-індуктивний спосіб передбачає відбір показників поточної діяльності та фінансової сфери для діагностування економічного стану підприємства, при цьому важливо встановити оптимальне значення для кожного показника. Порівнянням фактичного числового вираження конкретного показника з його оптима-

льним значенням визначають міру відхилення та роблять висновок щодо "здоров'я" підприємства.

З точки зору менеджерів, необхідною умовою для успішної роботи на основі концепції стратегічного обліку є відбір та узагальнення інформації отриманої не тільки від фінансового та управлінського обліку, але й з інших джерел – статистичних обстежень, опитування клієнтів, спеціальних досліджень, преси.

Збір інформації здійснюють за здалегідь виділеними структурними підрозділами та переліком показників, необхідних для відстеження (моніторингу). Кількість показників, прийнятих для планування та контролю, встановлюють виходячи із стратегічної мети підприємства, його структури, величини обороту, досвіду роботи працівників економічних служб, культури управління та інших факторів, тому для кожного підприємства визначають свій набір показників.

Підсистема стратегічного обліку вимагає розробки переліку показників планування, обліку, статистики та аналізу за основними об'єктами спостереження.

### **Показники використання засобів праці та інвестицій**

Засоби праці є одним із факторів виробництва, що забезпечують механізацію та автоматизацію трудових процесів і сприяють підвищенню продуктивності праці. З метою визначення ефективності використання засобів праці необхідно збирати інформацію за різними показниками:

Вартість основних засобів підприємства в розрізах:

- а) за місцями експлуатації;
- б) за матеріально-відповідальними особами.

А в середині цих напрямів за такими показниками:

1. Надходження за видами і групами.
2. Вибуття за видами і групами.
3. Внутрішнє переміщення основних засобів.
4. Амортизаційний фонд і його зміни.
5. Знос за видами і групами, місцем експлуатації засобів.
6. Витрати на ремонти (капітальний, поточний).
7. Структура основних засобів та її динаміка.
8. Віковий склад обладнання.
9. Середній вік обладнання.
10. Коефіцієнти вибуття, надходження, оновлення, зносу, придатності.

11. Фондовіддача (загальної і активної частини).
12. Коефіцієнт використання устаткування.
13. Відпрацьований час устаткуванням.
14. Техніко-економічні показники окремих груп устаткування.
15. Інші показники.

За допомогою цих показників та співставлення їх з іншими можна відстежувати тенденції, що характеризують динаміку основних засобів. Для стратегічного обліку важливе значення має прийняття рішень щодо інвестування коштів. Ці рішення залежать від факторів двох видів:

- необхідності капітальних вкладень (можливості виробництва не задовольняють існуючий чи імовірний попит, застаріле устаткування, необхідність збільшення обсягів виробництва).
- інвестиційні можливості (необхідність мати кошти для фінансування, при їх відсутності є ризик ускладнень у майбутньому через несвоєчасну заміну існуючого устаткування, а в разі отримання позик попасти у залежність від кредиторів).

Співставлення фактору необхідності та інвестиційних можливостей дозволяє обрати правильну лінію поведінки в реальних умовах.

Політика капітальних вкладень має стратегічний характер і включає певний ризик, що зростає через їх необоротність, а тому вибір політики вимагає обережності та зваженості.

Певний інтерес являє класифікація інвестицій, яка використовується у Франції [151, с. 125-129]. Зокрема, вони поділяються на такі категорії:

- спрямовані на заміну амортизованих засобів виробництва;
- раціоналізацію виробництва;
- розширення виробництва;
- модернізацію виробництва;
- стратегічні інвестиції (захисні – пом'якшення впливу ринку, і наступальні – впровадження найновіших технологій);
- соціальні (для покращення умов праці);
- інвестування, які мають громадську цінність (створення фондів, фінансування невиробничої сфери).

Класифікація інвестицій допомагає визначити пріоритетні напрями вкладення коштів та їх ефективність. Доцільність інвестицій визначається такими показниками як період окупності (період

необхідний для того, щоб сума сподіваних доходів зрівнялась із сумою інвестованих коштів, або за скільки років (місяців) підприємство може окупити початкові інвестиції), чиста теперішня вартість (*ЧТВ*) та внутрішня ставка рентабельності.

Так, наприклад, чиста теперішня вартість (*ЧТВ*) розраховується в залежності від очікуваних доходів і коефіцієнта знецінення доходів внаслідок інфляції.

Якщо інвестується у проект 20000 грн. і буде отримано доходів у перший рік – 10000 грн., а у другий – 15000 грн., то *ЧТВ* при 10% інфляції та відповідних дисконтних ставках визначається:

$$\begin{aligned} 1\text{-ий рік} & - 10000 \times 0.909 = 9090 \text{ грн.}; \\ 2\text{-ий рік} & - 15000 \times 0.826 = 12390 \text{ грн.}; \\ & \text{Разом } 21480 \text{ грн.} \end{aligned}$$

Отже, якщо від доходів відняти суму інвестицій і при цьому буде отримано позитивне число, проект слід прийняти.

$$21480 - 20000 = 1480 \text{ адг.}$$

До цього часу при інвестуванні проектів в промисловості України керівники не оцінюють *ЧТВ*, що приводить до помилкових рішень у визначенні ефективності капітальних вкладень.

### **Показники використання матеріальних ресурсів**

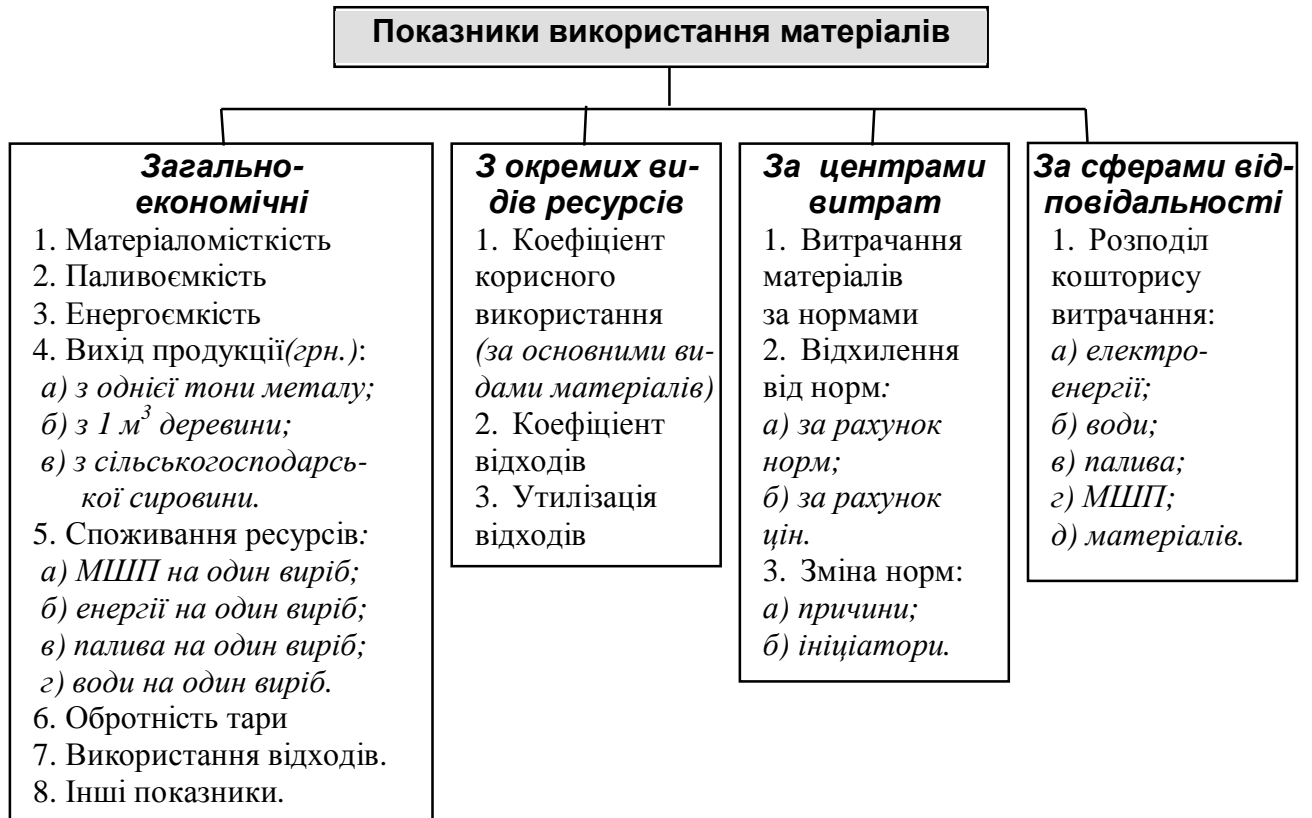
Використання матеріальних ресурсів (сировини, матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів, палива, запасних частин, малоцінних і швидкозношуваних предметів, води, енергетичних ресурсів, відходів виробництва) повинно бути під постійним контролем, що пояснюється високою питомою вагою їх у собівартості продукції (від 60 до 98% усіх витрат на виробництво), а тому основним резервом зниження витрат є зниження матеріаломісткості.

Забезпечення зниження економії матеріальних і паливно-енергетичних ресурсів може здійснюватись за допомогою різних методів:

- нормування витрат на виробничі і невиробничі потреби;
- оснащення складів зберігання матеріальних ресурсів необхідними приладами обліку витрачання;
- впровадження раціональних методів контролю за витрачанням матеріальних ресурсів (лімітування, розкрій та ін.);
- раціональне використання відходів;

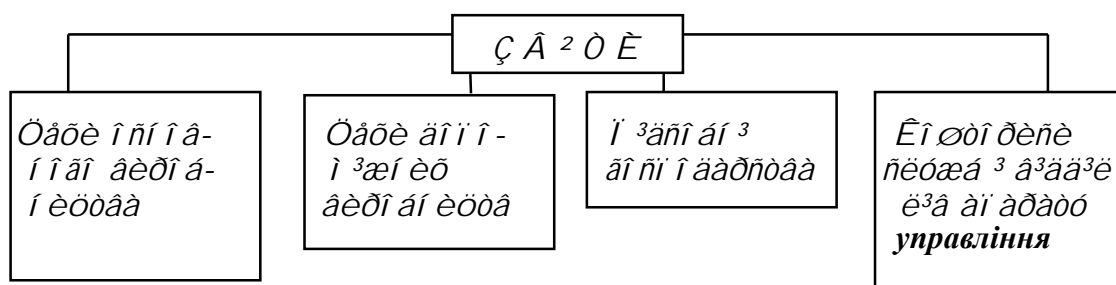
- удосконалення технологій виробництва продукції;
- розробка та впровадження організаційно-технічних заходів з економії матеріалів.

Стратегічний облік повинен забезпечити для управління системою показників, яка наводиться на рис 2.6:



**Рис. 2.6. Основні показники використання матеріальних ресурсів**

Для збору даних про використання матеріалів служать звіти (рис. 2.7):



**Рис. 2.7. Система звітів підприємства**

Значна кількість показників використання матеріальних ресурсів пояснюється різноманітністю об'єктів обліку та необхідністю комплексного аналізу на всіх стадіях їх зберігання та споживання.

Для контролю за використанням матеріальних ресурсів у виробничому процесі використовується система звітів, які мають стандартну форму, де спочатку дається перелік матеріальних цінностей, за які відповідають окремі посадові особи структурних одиниць підприємства з виведенням залишку по кожному матеріалу, далі вказується надходження, витрачання (з зазначенням на які види продукції) та залишку на кінець місяця. Дані звітів необхідні для визначення списаних матеріалів на певні види продукції.

Використання звітів дозволяє забезпечити реальний контроль за витрачанням матеріальних ресурсів за центрами витрат і сферами відповідальності, а також визначити поведінку осіб, які мають відношення до контролю за рухом цінностей.

Одним з найважливіших завдань стратегічного обліку матеріальних ресурсів є відстеження показників ефективного використання матеріалів. У динаміці зниження спожитих ресурсів на одиницю продукції характеризує успіх чи невдачі в управлінні матеріаломісткістю.

### **Показники використання персоналу та витрат на його утримання**

Роль використання персоналу полягає в тому, що він є одним з факторів виробництва і, як доводить економічна (трудова) теорія *К.Маркса*, спроможний створювати додаткову вартість.

Витрати на персонал завжди вимірюються кількісно у вигляді заробітної плати. Так, у розвинутих країнах частка заробітної плати з витратами на соціальні потреби досягає в додатковій вартості 50-60%.

Витрати на підготовку і пошук (набір, підбір, розстановку та ін.) персоналу мають тенденцію до зростання, що пояснюється вимогами до кваліфікації робочої сили.

Особливістю сучасного підходу є регулювання питань забезпечення належних умов роботи, що вимагає додаткових витрат на місце, зростання капітальних вкладень.

У стратегічному плані важливо в'яснити роль та місце персоналу в економіці підприємства. На більшості підприємств необхідно постійно дбати про підвищення кваліфікації персоналу. Людський фактор є важливішим від фінансового і матеріального, а його підготовка забезпечує конкурентоздатність продукції та її якість.

Управління кадрами вимагає певної системи, у якій взаємодіють такі основні елементи:

- кадрова політика, адміністрування, управління, розвиток) є однією із складових загальної системи управління;
- врахування природи людей та змін у стилі їхнього життя;
- високий освітній рівень керівників персоналу;
- розвиток здібностей кожного працівника, організація служби підвищення кваліфікації персоналу.

Кадрова політика забезпечує умови формування та використання персоналу:

- управління людьми (найм, переміщення, звільнення, перепідготовка);
- управління умовами праці (дисципліна, безпека, оплата праці);
- соціальне управління (стосунки адміністрації з профспілками);
- управління адміністративними документами (ведення документації на працівників);
- управління службами забезпечення (транспорт, охорона, санітарія);
- управління програмами розвитку (розробка стратегічних планів щодо персоналу).

Формування персоналу фірми має принципове значення для успішної роботи, особливо для створення доброї команди управлінців, які організують та координують роботу виконавців.

Можливі такі чотири типи управління:

1. Ясне у меті та вірне в діях, яке характеризується такими ознаками:

- розуміє істинну природу і обов'язки менеджменту;
- акуратно і добросовісно відбирає і розвиває членів команди менеджерів у відповідності з необхідною кваліфікацією і підготовкою;



- керується у своїй діяльності твердою вірою в те, що продукти і послуги, які надаються компанією, є засобами, за допомогою яких службовці компанії можуть чесно служити суспільству з почуттям глибокого особистого задоволення.

2. Щире у бажаннях і чесне у зусиллях управління передбачає:

- розуміння того, що природа і обов'язки управління більш широкі, ніж у даний момент і шукає шляхи для його удосконалення;
- ретельний підбір членів команди та її навчання з метою підвищення ефективності управління;
- пошук шляхів для сполучення інтересів менеджменту, службовців і суспільства для досягнення своєї мети.

3. Невдале управління має такі ознаки:

- робить одну і ту ж роботу день у день, не усвідомлюючи, що існують величезні сили і вплив, які приймають участь у його діяльності;
- не розуміє і не вживає ніяких заходів для встановлення іншої мети, крім надання продукції і послуг з метою отримання прибутку.

4. Антигромадське та старомодне управління характеризується бажанням робити гроші за допомогою хитрого маніпулювання фондами і експлуатацією людей.

Цей тип в Україні дуже поширений, це “театр одного актора”, в якому власник приймає всі рішення самостійно на свій страх і ризик, не довіряє підлеглим і тому користується самою простою системою рахівництва. Таким чином, одноосібне управління невдале, оскільки тут відсутня стратегія росту.

Для досягнення успіху в управлінні та виходу на перший тип необхідно:

1. Викласти у письмовому вигляді твердження відносно того, чому компанія займається даним бізнесом, в чому полягає його мета;
2. Встановити загально визнані та ефективні засоби для оцінки внеску загального менеджменту, окремих членів управлінської команди і потенційних менеджерів;
3. Розробити програму управління, в якій ясно вказати завдання, методику дій і відповідальність в такій формі, щоб забезпечити таку роботу команди, яка дозволить компанії досягнути лі-

дерства в галузі чи даному виді діяльності і закріпитися на цих позиціях.

Досягнення першого типу управління можливе за умови використання системи стратегічного обліку, який і являє собою програму і методичку дій для забезпечення успіху фірми.

Враховуючи важливість людського фактора у виробничому процесі, вважаємо за доцільне скласти спеціальний документ – “соціальний баланс”, як це практикується на підприємствах Франції [151, с. 228].

“Соціальний баланс” складається з таких обов’язкових статей:

- штат підприємства (розподіл персоналу за статтю, віком, стажем, найм та звільнення персоналу та ін.);
- оплата праці та допоміжні витрати (фонд заробітної плати, структура оплати, участь у прибутках тощо);
- забезпечення гігієни та безпеки праці (попередження нещасних випадків, професійних захворювань, виплати на безпеку праці та ін.);
- умови праці (тривалість робочого дня, упорядкування графіку, аналіз та покращення змісту роботи);
- підготовка кадрів (навчання, вдосконалення, підвищення кваліфікації, підготовка з відривом від виробництва);
- професійні стосунки (кількість зборів, інформаційний обмін та спілкування);
- інші умови (соціальний захист, допомога в разі хвороби тощо).

Кількість різних показників у названих семи статтях коливається від 80 до 170 в залежності від розміру підприємства.

Показниками стратегічного обліку можуть бути:

- фонд оплати праці (за видами та формами оплати праці, категоріями персоналу та ін.);
- відпрацьований час та витрати робочого часу (разом по підприємству, в розрізі структурних одиниць чи за видами продукції);
- продуктивність праці (на одного працюючого, одного робітника в грошовому вираженні і за відпрацьованим часом);
- система управління та її ефективність;

- трудомісткість продукції (відпрацьований час, витрати на оплату праці);
- кадри та їх склад.

На основі отриманих даних можна розрахувати показники використання робочого часу, трудоемкість продукції, середні показники тривалості робочого дня, витрати часу, середню заробітну плату та інші, які характеризують трудовий потенціал підприємства.

### **Показники формування витрат виробництва**

Центральне місце в системі стратегічного обліку належить групуванню і обліку витрат, що пов'язані з випуском і реалізацією продукції.

Стратегічний облік передбачає необхідність планування, обліку всіх витрат на виробництво і збут, доцільність калькулювання повної собівартості робіт та послуг.

Одним із важливих завдань на сучасному етапі розвитку економіки є створення принципово іншої системи отримання інформації про витрати виробництва, нових методів калькулювання собівартості продукції та визначення фінансових результатів. Пошук такої системи полегшується тим, що є можливість використати зарубіжний досвід. Практика розвинутих країн ґрунтується на використанні контролю витрат і прибутку за допомогою системи “директ-костінг” (системи обліку прямих витрат).

Застосування системи “директ-костінг” є актуальною проблемою для України. Ця система дозволяє визначити залежність між витратами, обсягом виробництва і прибутком ще до початку виробництва продукції, а тому вона використовується для прогнозування витрат і результатів.

Система “директ-костінг” – це система управлінського обліку, яка передбачає поділ витрат виробництва на постійні та перемінні. В обліку витрати класифікуються за їх видами, місцями використання і носіями.

Не вдаючись у подробиці організації обліку витрат за системою “директ-костінг”, яка досить детально висвітлена Ніколаєвою С.О. [117], зупинимось лише на показниках, що розраховуються на основі витрат на виробництво.

Якщо в основу аналізу покласти повну собівартість продукції, то основними показниками є:

1. Загальна собівартість продукції по підприємству:
  - а) структура витрат за планом та фактична;
  - б) відхилення від плану в абсолютному та у відносному вираженні;
  - в) основні фактори, що обумовили зміну структури витрат.
2. Собівартість продукції за видами.
3. Собівартість продукції за місцями формування.
4. Собівартість основної продукції та нових видів продукції.
5. Собівартість напівфабрикатів.
6. Виконання кошторису за видами витрат:
  - а) з утримання і експлуатації машин та устаткування;
  - б) загальновиробничих витрат (за центрами витрат);
  - в) адміністративних витрат;
  - г) витрат на освоєння продукції.
7. Втрати від браку.
8. Відхилення від норм при використанні нормативного методу обліку витрат на виробництво.
9. Зміна норм (в розрізі ініціаторів).
10. Непродуктивні витрати.

У витратах на виробництво значну питому вагу займають витрати на утримання та експлуатацію устаткування, тому вони вимагають посиленого контролю. Показниками ефективності роботи машин і устаткування є:

1. Час роботи і втрати робочого часу з різних причин.
2. Витрати на одиницю продукції.
3. Витрати на 1-ну годину роботи машин і устаткування.
4. Собівартість експлуатації транспортних засобів (1-єї години роботи, 1-го т/км перевезених вантажів).
5. Споживання енергії на 1-ну годину експлуатації машини.
6. Змінність роботи.
7. Витрати на ремонт одиниці ремонтної складності.
8. Інші показники ефективності у розрізі окремих груп машин і устаткування.

Необхідним елементом виробничого процесу є управління. Менеджмент – наука про управління, вимагає не тільки дотримання рекомендацій щодо оптимізації прийняття рішень, але й контролю за використанням коштів на управління.

Управлінські витрати плануються, обліковуються та аналізуються за двома рівнями – за структурними підрозділами і по підприємству в цілому. Такі витрати аналізуються за показниками:

1. Абсолютна сума витрат (прогноз (кошторис) і фактичні дані).
2. Питома вага у собівартості.
3. Продуктивність управління (випуск продукції на 1-го управління, на 1-ну годину часу, використаного управлінським апаратом).
4. Відпрацьований апаратом управління час.
5. Середня заробітна плата.
6. Витрати на утримання в розрізі окремих видів управління.
7. Структура управлінських витрат в динаміці.
8. Сума витрат на 1-го працівника апарату управління по підприємству і окремих відділах.
9. Групування працівників за функціями та витрати на функції (кошторис і фактичні).
10. Інші витрати.

В такому ж порядку аналізуються інші витрати, які входять у собівартість продукції – втрати від браку, витрати на освоєння, непродуктивні витрати. Детальний контроль витрат зумовлений тим, що зниження витрат є одним з основних шляхів для підвищення рівня рентабельності. Слід зауважити, що по цьому об'єкту стратегічного обліку збирається найбільше інформації в розрізі центрів витрат, сфер відповідальності, відхилень від норм, відхилень від кошторисів і такий обсяг робіт неможливо опрацювати без ПЕОМ, тому впровадження системи стратегічного обліку вимагає одночасного вирішення проблеми автоматизації збору і обробки інформації.

### **Показники збутової діяльності**

Рішення у сфері управління збутом приймаються в умовах все більш складної загальноекономічної ситуації. Ускладнення ситуації обумовлено економічними, політичними, соціальними, культурними, технічними та законодавчими факторами, нестабільністю ринкових структур, конкуренцією, попитом та ін., які в постійній взаємодії один з одним змінюються, викликаючи, в свою чергу, зміни в стратегії і тактиці збутової діяльності.

Збут, і в цьому полягає його відмінність від решти сфер діяльності, залежить, насамперед, від зовнішніх факторів. Вони є безумовно переважаючими перед факторами внутрішнього впливу. Збут організується на основі маркетингових досліджень і вся діяльність підприємства підпорядковується процесу збуту. Щоб показати різницю між діяльністю підприємства, що орієнтована на маркетинг і виробничо-збутовою діяльністю, наводимо порівняльну табл. 2.11.

Для управління збутом необхідна інформація відносно аналізу поточного стану та розробки стратегії фірми. Аналіз поточного положення передбачає визначення відповідності досягнутих результатів поставленій загальній меті – оптимізація прибутку, максимізація обсягу продажу, збільшення ринкової частки, оновлення продукції, досягнення статусу промислового лідера та ін. Важливе значення має характер і сфера діяльності фірми, асортимент продукції та її призначення, сегменти ринку, на які фірма має чи прагне отримати вихід, частка продажу на кожному ринковому сегменті. Ринок сегментується за певними ознаками: намірами споживачів, способами кінцевого використання товару, мотивами придбання, схильностями, перевагами, смаками чи уподобаннями, віком, статтю, територіальним регіоном.

Для маркетингових досліджень важливими моментами є вивчення сфери власної виробничої діяльності та співставлення отриманих даних з показниками аналогічних підприємств галузі. Зокрема визначається: чи виробляє фірма аналогічну продукцію (або товари-замінники), який масштаб виробництва в динаміці (у минулому, в наш час та на перспективу), які ключові фактори внутрішнього росту галузі та фірми, чи не застаріли основні фонди, фінансовий стан підприємства, забезпеченість робочою силою, на якій стадії життєвого циклу знаходиться галузь і фірма.

Із зовнішніх факторів необхідно враховувати всю їх наявність, але аналіз розпочинається з тих, які мають найбільший вплив. До таких факторів відноситься конкуренція.

При аналізі конкуренції виділяються такі вузлові питання, як:

- кількість конкурентів та їх розподіл за масштабами виробництва (дрібні, середні, крупні), визначення їх ресурсного потенціалу;

## Організація роботи підприємства, що орієнтована на збут і на виробничо-збутову діяльність

1 і / і	Àèàí áí òè ñèñòàí è óí ðààè³í í ý	Î ð³°í òàò³ý í à ì àðèàðèí à	Î ð³°í òàò³ý í à àèðí á- í è÷í -çàóóí áó à³ýèü- í ³ñòü
1	Èàð³áí èòòáí àèùí áí ð³á- í ý	Ðààèüí³³ ííòáí ó³éí³ íí- òðáàè ñííæèàà÷³á	Í íòðáàè àèðí áí èòòáà
2	Ã³áí í á³áàèüí³ ííñààè	Àèííí³ñòè, ì áí ááæàðè, á³áí í á³áàèüí³ çà çáòð	²í æáí áðè òà ³í øèè í áð- ñí í àè, ùí á³áí í á³áà° çà àèðí áí èòòáí
3	Àèðí àèý°òüñý	Ò³èüèè òá, ùí áóáá ááçó- ì í áí í í ðí ááí á	Òá, ùí àèðí áèáí í
4	Àñí ðòèì áí ò í ðí áóéò³; Í èáí óááí í ý í à íñí í á³	Øèðí èèé	Ãóçüèèé
5	Í èáí óááí í ý í à íñí í á³ ò³èáé ç àðàòóááí í ýí	Óñ³ò çí áí³øí³ò òàèòí ð³á	Ãí óòð³àèðí áí è÷èò òàè- òí ð³á
6	Ãí ðèçí í ò í èáí óááí í ý í áðááàæí í	Ãí ááí ñòðí èí àèé	Èí ðí òèí ñòðí èí àèé
7	Ãí èí áí à óááá çí ñáðá- áæáí à	Í à áí àè³ç çàí èò³á, ííòðáá òà óí í áí ááí ü ñí í æèàà÷³á	Í à ì í æèèáá çí èæáí í ý ñí á³áàðòí ñ³
8	Í áóéí á³ áí ñè³áæáí í ý í áí ðààèáí³	Í à áí àè³ç ðèí èó (ñí í æè- áà÷³á, èí í èóðáí ò³á)	Í à óáí ñèí í àèáí í ý àèðí- áí èòòáà (òáóí³èà, òáóí í- èí á³ý)
9	Ó³í í áá í í è³òèèà	Èí í³í³í èòòðà ðèí èó	Ã³ð÷³ ðàèñèòðáí òè³ ñí- á³áàðò³ñòü
10	Ðí çðí áèà í í àèò òí áàð³á í à íñí í á³ áí àè³çó	Í íòðáá í í èóí³ ó³á òà ³í øèò ðèí èí àèò òàèòí ð³á	Í í æèèáí ñ³ àèðí áí èòòáà
11	Àèðí áí è÷èè í ðí òáñ	Í àèñèí àèüí³ áí ó÷èèè	ßè í ðààèèí, æí ðñòèèè
12	Óí àèí áèà ðí çàèýáá°òüñý ýè çáñ³á	Óí ðí óááí í ý í í í èòó	Çáàð³ááí í ý òí áàðò
13	Èí í èóðáí òí çáàòí³ñòü òí- áàðò ðí çàèýáá°òüñý ÷áðç í ðèçí ó	Ó³í è ñí í æèááí í ý, í ðí áà- æí à ò³í à á³á³àðà° áí í í³ æ- í ó ðí èü	Í ðí áàæí í; ò³í è
14	Ó³èí ñí ó³ý èáð³áí èòòáà³ èí èàèòèáó	Àèðí àèýòè òá, ùí í ðí áà- °òüñý, à í á í ðí áááàòè òá, ùí àèðí àèý°òüñý	Í ðí áááàòè òá, ùí àèðí á- èý°òüñý í á çáàðòáð÷è óáááó í à ñí í æèàà÷³á (çà í ðèí èèí íí : òí í ó á³áàðèñü í³èóáè, áñá í áí í èóí èòü)

- обсяги виробництва та ринкова частка кожного з основних конкурентів;
- визначення важливості тих чи інших ринкових сегментів для конкурентів;
- з'ясування того, якою виявиться реакція конкурентів на зміну стратегії фірми (передбачення можливих контрзаходів);
- прогноз основних напрямків конкурентної боротьби на перспективу (цінових та нецінових);

- аналіз існуючих методів конкуренції (ціна (продажна та споживання), продуктивність праці, рівень технології, якість продукції, дизайн, сервісне та післяпродажне обслуговування, доставка, тривалість та надійність експлуатації, імідж фірми та її товарів, різні комбінації названих елементів);
- дослідження сильних та слабких сторін діяльності кожного з конкурентів;
- розробка критеріїв, які можуть бути використаними для оцінки конкурентних переваг компанії (лідерство у низькій вартості, частка на ринку, прибутковість, спроможність піти на ризик та ставлення до підприємницького ризику).

Особливе значення має вивчення ринку збуту. З'ясовується, на які ринки поставляється продукція, визначається ємкість цих ринків та проводиться їх сегментація за типами конкурентів і споживачів; досліджується чи можливі сезонні або циклічні зміни у діловій активності, які традиційні методи і канали збуту використовуються фірмою, яке географічне розташування, вік, стать, соціально-економічне положення, сфера ділової активності споживачів, яка стадія життєвого циклу товару [143, с. 51-60].

Облік забезпечує інформацію про випуск продукції в натуральному та вартісному вираженні по всьому асортименту, якість продукції, відвантаження в розрізі покупців і видів продукції, реалізацію продукції, формування прибутку та його прогнозування, податок на добавлену вартість, акцизний збір, позавиробничі витрати та інші об'єкти.

Така інформація доповнюється даними про ринок (галузь, географія збуту, поведінка покупців, динаміка покупок, витрати на рекламу, коливання цін, зміна частки ринку та ін.).

Орієнтація господарської діяльності на маркетинг є новою проблемою для підприємств України. За нашими висновками, більшість підприємств зберігає виробничо-збутову стратегію розвитку, що пояснюється відсутністю розвинутого ринку, але в перспективі (коли почнеться зростання темпів виробництва), маркетингова стратегія неодмінно вийде на чільне місце. Поки що не сформована концепція інформаційного забезпечення по цьому об'єкту стратегічного обліку в деталізованому вигляді, а тому з показників збуту і маркетингової діяльності можна рекомендувати до використання ту інформацію, яка має принципове значення для діяльнос-



ті підприємства – показники обсягу реалізації, виділення сегментів ринку, збір інформації для досьє по кожному конкуренту, вивчення мотивів покупок. Це той мінімум, без якого жодне підприємство не може обійтись уже зараз. В перспективі така інформація буде розширюватись по мірі розвитку ринкового середовища і набуття досвіду в маркетинговій діяльності.

## **2.2. Принципи формування облікової політики та фактори впливу на її вибір**

При розробці облікової політики підприємства необхідно враховувати принципи її формування. Однак в економічній літературі немає єдиного підходу щодо принципів формування облікової політики підприємства. Зокрема, Л.Г. Девашук, В.І. Єрмалаєва, Я.П. Квач, О.В. Рудинська зазначають, що при складанні річної фінансової звітності підприємство повинно дотримуватися таких принципів облікової політики:

- не змінювати протягом року засад облікової політики відображення окремих фактів господарської діяльності та оцінки майна і зобов'язань, виходячи з порядку передбаченого законодавством (можна віднести до принципу послідовності обліку);
- повністю відображати в обліку за звітний рік усі факти господарської діяльності, здійснені у поточному році та результати інвентаризації майна та зобов'язань (можна віднести до принципу повноти висвітлення);
- правильно відносити доходи і витрати до звітного періоду відповідно до рахунків обліку та нормативних документів (можна віднести до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат);
- розмежовувати в обліку поточні витрати на виробництво (витрати обігу) і капітальні інвестиції;
- забезпечувати тотожність даних аналітичного і синтетичного обліку та залишків на рахунках обліку [54, с. 197].

В окремих країнах, зокрема в Росії до принципів формування облікової політики підприємства відносять „припущення” (табл. 2.12) та „вимоги” (табл. 2.13) [185, с. 714; 44, с. 105; 104, с. 31].

Таблиця 2.12

**Припущення при формуванні облікової політики  
на підприємствах Росії [46, с. 32-33]**

<b>Назва припущення</b>	<b>Зміст припущення</b>
Майнової відокремленості	Активи та зобов'язання підприємства існують відокремлено від активів та зобов'язань власників цього підприємства та активів і зобов'язань інших підприємств
Безперервної діяльності	Підприємство буде продовжувати свою діяльність в неосязжному майбутньому, і в нього відсутні наміри та необхідність ліквідації чи суттєвого скорочення діяльності, і як наслідок, зобов'язання будуть погашатися у встановленому порядку
Послідовності застосування облікової політики	Прийнята підприємством облікова політика застосовується послідовно, від одного звітного року до іншого
Часової визначеності фактів господарської діяльності	Факти господарської діяльності підприємства відносяться до того звітного періоду, в якому вони мали місце незалежно від фактичного часу надходження або виплати грошових коштів, пов'язаних з цими фактами

Таблиця 2.13

**Вимоги до облікової політики підприємств Росії [46, с. 33]**

<b>Вимога</b>	<b>Характеристика вимоги</b>
Повноти	Повнота відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності
Своєчасності	Своєчасне відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку і бухгалтерській звітності
Обачності	Більша готовність до визнання в бухгалтерському обліку витрат і зобов'язань, ніж можливих доходів і активів, не допускаючи створення прихованих резервів
Пріоритету змісту над формою	Відображення в бухгалтерському обліку фактів господарської діяльності виходячи не стільки з їх правової форми, скільки з економічного змісту фактів і умов господарювання
Несуперечності	Тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам на рахунках синтетичного обліку на останній календарний день кожного місяця
Раціональності	Раціональне ведення бухгалтерського обліку виходячи з умов господарської діяльності і розміру підприємства

Однак, проф. З.В. Кір'янова та проф. Є.А. Мізіковський пропонують розрізнити ці два терміни таким чином: поняття „припущення” передбачає визначені умови, що створює підприємство при постановці обліку, які не повинні мінятися (базовий принцип); під „вимогами” розуміють неухильне дотримання правил ведення (методології) обліку (основний принцип) [82, с. 239; 176, с. 210]. Погоджуючись з аргументацією проф. Кірянової З.В. та проф. Мізіковського Є.А. вказані „припущення” і „вимоги” слід відносити до принципів бухгалтерського обліку, а не до принципів формування облікової політики підприємства. „Зважаючи на те, що облікова політика є складовою системи обліку при її формуванні не можуть порушуватись принципи даної системи. Проте, не можна погодитись з ототожненням облікової політики з самим обліком. ... Облікова політика є складовою системи обліку, а тому не може змінюватись або ототожнюватись з ним, виконувати його функції” [12, с. 16].

При розробці облікової політики необхідно не тільки базуватися на принципах обліку, а й на специфічних принципах облікової політики. Окремі вітчизняні економісти вважають, що при формуванні облікової політики слід дотримуватись таких принципів (табл. 2.14).

Аналіз наведених в табл. 2.14 принципів свідчить про те, що деякі з них, такі як безперервності, відносної незмінюваності та ін. є принципами обліку, а такі, як: системності, комплексності, науковості та обґрунтованості, плановірності та динамізму тощо є принципами управління, а не облікової політики.

Існує думка, що „принципи однієї науки, які відображають її основу і є базовими для цієї науки не можуть бути „запозичені” з основ і базових положень іншої науки” [78, с. 59].

На підставі вивчення теоретичних засад та існуючої практики обліку при формуванні облікової політики необхідно дотримуватись наступних принципів:

- законності – обрані підприємством методичні прийоми (способи) та процедури ведення обліку не повинні суперечити чинному законодавству та нормативним документам [174, с. 3];

Таблиця 2.14

## Принципи формування облікової політики підприємства

Принципи формування облікової політики	Автор				
	Житний П. [64, с. 26-27]	Кіндрацька Л.М. [80, с. 9]	Петрук О.М. [133, с. 31-2]	Рузмаїкіна І.В. [152, с. 34]	Сук П. [174, с. 3]
1	2	3	4	5	6
Системності	+	-	-	+	-
Комплексності	+	-	-	-	-
Науковості та обґрунтованості	+	-	-	-	-
Ефективності	+	+	+	+	-
Планомірності та динамізму	+	-	-	-	-
Профілактики	+	-	-	-	-
Безперервності	+	-	-	-	-
Селекції	+	-	-	-	-
Сумісності особистих, регіональних і державних інтересів	+	-	-	-	-
Законності	-	+	+	-	+
Достовірності	-	+	-	-	-
Раціональності	-	+	-	-	-
Відносної незмінюваності	-	+	-	-	-
Адекватності	-	-	+	-	+
Єдності	-	-	+	-	+
Гласності	-	-	+	-	-
Актуальності	-	-	-	+	-
Варіантності	-	-	-	+	-
Стабільності	-	-	-	+	-

- достовірності – облікова політика має забезпечити достовірність формування показників, що характеризують результати діяльності підприємства;
- раціональності – відбір способів ведення обліку має здійснюватись на підставі зіставлення результативності отриманої інформації та витрат з опрацювання та застосування цих способів у обліковій політиці;
- ефективності – обрані способи ведення обліку спрямовуються на підвищення інформативності керівництва в процесі ведення фінансово-господарської діяльності [80, с. 9];

- адекватності – облікова політика підприємства повинна відповідати особливостям умов його діяльності;
- єдності – облікова політика має бути єдиною для підприємства незалежно від кількості його підрозділів, філій або дочірніх підприємств [174, с. 3];
- суттєвості – є одним з критеріїв необхідності розкриття інформації у фінансових звітах та вибраного того чи іншого способу в примітках до них, відсутність яких у фінансовій звітності і примітках до неї може суттєво вплинути на економічні рішення користувачів;
- професійного судження – є умовою вибору одного з альтернативних варіантів передбачених чинним законодавством або розробки того чи іншого способу облікової політики підприємства.

Сформульовані нами принципи повинні бути покладені в основу рішень щодо змісту і спрямованості положень облікової політики підприємства.

На формування облікової політики підприємства впливає ряд факторів:

- форма власності (державна, колективна, приватна тощо) та організаційно-правова форма підприємства (державне, приватне, товариство з обмеженою відповідальністю, акціонерне товариство тощо);
- галузева приналежність (промисловість, сільське господарство, будівництво, транспорт, торгівля тощо) та вид діяльності (виробнича, комерційна, фінансова);
- організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів (філіалів, представництв) і їх економічні взаємозв'язки;
- виробнича структура підприємства (цехова, безцехова);
- масштаби діяльності підприємства (рівень концентрації і спеціалізації виробництва, обсяги виробництва, чисельність працюючих тощо);
- тип виробництва (одиничне, серійне, масове) і його вид (основне виробництво, допоміжне);
- технологічні особливості процесу виробництва (підприємства переробної промисловості);

- інфраструктура ринку;
- вплив інфляційних (дефляційних) процесів;
- стратегія фінансово-господарського розвитку (цілі та завдання економічного розвитку підприємства; поточні та перспективні плани підприємства; залучення кредитних ресурсів; здійснення інвестиційних програм тощо);
- загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку;
- законодавчі акти та нормативні документи з питань підприємництва, бухгалтерського обліку і оподаткування та перспективи їх зміни;
- система оподаткування (звичайна, спрощена);
- існуюча практика обліку;
- система ціноутворення (ринкові ціни; трансфертні ціни; планово-розрахункові ціни тощо);
- матеріально-технічна база (наявність технічних засобів реєстрації інформації, комп'ютерної техніки тощо);
- рівень автоматизації виробничих і управлінських процесів;
- організація постачальницько-збутової діяльності підприємства;
- системи та умови заінтересованості виконавців за результатами фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів;
- структура бухгалтерської служби (фінансова, управлінська (виробнича) бухгалтерія) та розподіл обов'язків між обліковими працівниками;
- рівень кваліфікації управлінського персоналу і працівників бухгалтерської служби (фінансової та управлінської бухгалтерії);
- система інформаційного забезпечення підприємства з економічних та правових питань;
- наявність ефективної системи внутрішнього контролю;
- зовнішні та внутрішні користувачі;
- склад та форми фінансової звітності;
- перелік центрів витрат та сфер відповідальності;
- система внутрішньої звітності та ін.

З метою кращого розуміння впливу вищевказаних нами факторів на формування облікової політики важливе значення має їх класифікація. Найбільш проста і доступна класифікація факторів

за місцем їх виникнення (зовнішні і внутрішні) [175, с. 40; 202, с. 18; 110, с. 11; 10, с. 13].

Поряд з наведеним групуванням в економічній літературі окремі автори виділяють інші класифікації факторів. Так, Загородній А.Г. і Партин Г.О. пропонують класифікувати їх не тільки за місцем виникнення, а за часом дії і за змістом [67, с. 139-141].

Класифікацію факторів впливу на облікову політику наведено в табл. 2.15.

*Таблиця 2.15*

**Класифікація факторів впливу на облікову політику**

<b>Ознака класифікації факторів</b>	<b>Назва групи факторів</b>	<b>Перелік факторів</b>
1	2	3
1. За місцем виникнення	Зовнішні	Інфраструктура ринку. Вплив інфляційних (дефляційних) процесів. Законодавчі акти та нормативні документи з питань підприємництва, бухгалтерського обліку і оподаткування та перспективи їх змін. Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку. Особливості (система) оподаткування (звичайна, спрощена). Зовнішні користувачі. Склад та форми фінансової звітності та ін.
	Внутрішні	Форма власності та організаційно-правова форма. Галузева приналежність та вид діяльності. Організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів і їх економічні взаємозв'язки. Масштаби діяльності підприємства. Тип виробництва і його вид. Виробнича структура підприємства. Технологічні особливості процесу виробництва та ін.

Продовження таблиці 2.15

1	2	3
2. За часом дії	Перспективні	Стратегія фінансово-господарського розвитку (цілі та завдання економічного розвитку підприємства; поточні та перспективні плани підприємства; залучення кредитних ресурсів; здійснення інвестиційних програм тощо).
	Поточні	Інфраструктура ринку. Вплив інфляційних (дефляційних) процесів. Законодавчі акти та нормативні документи з питань підприємництва, бухгалтерського обліку і оподаткування та перспективи їх зміни. Система оподаткування (звичайна, спрощена). Система ціноутворення. Матеріально-технічна база. Рівень автоматизації виробничих і управлінських процесів та ін.
3. За змістом	Виробничо-організаційні	Форма власності та організаційно-правова форма. Галузева приналежність та вид діяльності. Організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів і їх економічні взаємозв'язки. Виробнича структура підприємства. Масштаби діяльності підприємства. Тип виробництва і його вид. Технологічні особливості процесу виробництва та ін.
	Фінансово-економічні	Стратегія фінансово-господарського розвитку (цілі та завдання економічного розвитку підприємства; поточні та перспективні плани підприємства; залучення кредитних ресурсів; здійснення інвестиційних програм тощо). Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку. Законодавчі акти та нормативні документи з питань підприємництва, бухгалтерського обліку і оподаткування та перспективи їх зміни. Існуюча практика бухгалтерського обліку. Система оподаткування (звичайна, спрощена). Система ціноутворення та ін.

Слід відмітити те, що вищенаведені нами класифікації факторів є умовними, але вони дають можливість більш краще зрозуміти їх вплив на формування облікової політики підприємства.



### **2.3. Методика та етапи формування облікової політики підприємства**

Від правильно сформованої облікової політики залежить ефективність управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та рівень прогнозування (планування) його діяльності на майбутнє.

Згідно із Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємство самостійно визначає облікову політику, розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та внутрішньої звітності. При цьому така політика підприємства повинна базуватися на принципах притаманних цьому виду обліку.

Необхідно відзначити те, що в економічній літературі виділяють кілька видів облікової політики: облікова політика для цілей фінансового обліку, оподаткування, управлінського та стратегічного обліку [98, с. 491; 148, с. 24].

Облікову політику для цілей фінансового обліку визначають виходячи з вимог законодавчих актів та нормативних документів стосовно вибору варіантів ведення фінансового обліку на підприємстві та відображення інформації у фінансовій звітності.

Облікова політика для цілей оподаткування повинна включати перелік податків і відповідальних осіб, а також реєстри податкових розрахунків.

Облікова політика для цілей управлінського обліку повинна передбачати: варіант обліку витрат (з використанням рахунків всіх класів (0-9); з використанням рахунків всіх класів, крім рахунків класу 8 „Витрати за елементами”; з використанням рахунків всіх класів, крім рахунків класу 9 „Витрати діяльності”); систему обліку витрат (повних і неповних витрат („директ-костінг”)); метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (позамовний, попередільний, нормативний); перелік центрів витрат та сфер 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; база розподілу загальновиробничих витрат (години роботи, заробітна плата; обсяг діяльності; прямі витрати тощо); оцінку залишків незавершеного виробництва (за плановою (нормативною) виробничою собівартістю; за плановими прямими витратами; за собівартістю сировини, матеріалів і

напівфабрикатів;) варіант зведеного обліку витрат виробництва (напівфабрикатний, безнапівфабрикатний); оцінку готової продукції (за плановою (нормативною) виробничою собівартістю; за фактичною виробничою собівартістю); метод обліку доходів (доходи визнаються на підставі принципу нарахування і відповідності їх відображення в обліку і звітності тих періодів до яких вони відносяться); робочий план рахунків витрат, доходів і фінансових результатів; перелік планів і бюджетів; порядок формування та перелік цін; перелік реєстрів управлінського обліку; склад та форми внутрішньої звітності, періодичність їх заповнення і подання відповідальними особами тощо. Застосування в практичній діяльності вказаних об'єктів та елементів облікової політики в системі управлінського обліку дає можливість здійснювати обґрунтовану оцінку діяльності сфер відповідальності та їх вклад у загальні результати роботи підприємства.

Оскільки загальна система обліку включає підсистеми фінансового, управлінського і стратегічного обліку, то виходячи з цього, облікова політика повинна бути єдиною для облікового процесу підприємства та враховувати вимоги різних користувачів облікової інформації. За наявності відмінностей у правилах ведення у вказаних підсистемах обліку, працівники облікового апарату спільно з керівництвом підприємства визначають окремі елементи для кожного об'єкта облікової політики з підсистем обліку.

Формування облікової політики підприємства залежить від інтересів різних груп користувачів облікової інформації і є одним з важливих етапів життєдіяльності підприємства в ринкових умовах господарювання, адже від прийнятої облікової політики залежить не тільки фінансовий результат, а й фінансовий стан підприємства. Повне та правдиве подання інформації про фінансові результати і фінансовий стан підприємства у фінансовій звітності в значній мірі залежить від рівня формування та застосування облікової політики, яка б враховувала умови діяльності підприємства, організаційно-технологічні особливості тощо. Від уміло сформованої облікової політики залежить ефективність управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу.

Від того, яка буде прийнята облікова політика, залежить якість системи обліку, обсяг інформаційних ресурсів та обґрунтованість прийнятих управлінських рішень користувачами облікової інформації.

Проектування облікової політики на підприємстві є складним, трудомістким і відповідальним процесом, оскільки воно вимагає виконання ряду складних аналітичних процедур і розробляється не на один рік, що вимагає врахування особливостей діяльності підприємства у складному середовищі. Необхідно враховувати також законодавчі акти та нормативні документи з питань регулювання обліку.

Усі норми діючого законодавства з питань нормативно-правового регулювання фінансового обліку можна поділити на дві групи: одноваріантні і багатоваріантні. В одноваріантних нормах передбачено однозначний єдиний порядок відображення в обліку господарських фактів, який є обов'язковим для всіх підприємств. У такому випадку у бухгалтера підприємства не має можливості вибору і він повинен діяти згідно з єдиним, встановленими законодавчими актами та нормативними документами, варіантом. Існують випадки, коли законодавчі акти та нормативні документи містять кілька варіантів відображення в обліку тих чи інших господарських фактів (багатоваріантні норми). При відображенні конкретних господарських фактів бухгалтер може вибрати і використати будь-який із передбачених законодавством варіантів [157, с. 31; 17, с. 78; 166, с. 9; 4, с. 173; 145, с. 29]. При формуванні облікової політики по конкретному об'єкту обліку потрібно здійснити вибір одного варіанта з кількох передбачених законодавчими актами та нормативними документами, що входять в систему нормативно-правового регулювання обліку в Україні з врахуванням особливостей діяльності підприємства. В обліковій політиці слід відображувати тільки ті положення обліку, які мають кілька дозволених чинним законодавством та нормативними документами варіантів застосування. Одноваріантні (однозначні) вимоги законодавчих актів та нормативних документів, що застосовують в системі обліку, не повинні знаходити відображення в обліковій політиці підприємства. В деяких випадках законодавчі акти та нормативні документи взагалі не містять конкретних рекомендацій стосовно правил ведення обліку конкретного об'єкта або господарських фактів. Якщо нормативно-правова система регулювання обліку в Україні не встановлює варіанти ведення обліку за конкретним об'єктом, то при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний варіант, виходячи з принципів ведення обліку і вимог чинного законодавства та нормативних до-

кументів. „В цих ситуаціях можливе застосування трьох варіантів визначення облікової політики:

- 1) за аналогією з подібними операціями;
- 2) виходячи із загальних визначень і критеріїв;
- 3) на основі загальноновизнаної практики.

У першому випадку мова йде про орієнтацію на вимоги, прийняті для обліку подібних операцій, і загальні принципи системи обліку. При цьому розглядаються правила, які безпосередньо не регулюють конкретне питання, а подібність операцій встановлюють на основі професійного судження.

У другому випадку джерелом облікової політики підприємства з нерегульованих питань є загальні визначення і критерії визнання, які описані в бухгалтерському законодавстві.

Третій запропонований варіант орієнтує на загальноновизнану практику у вирішенні конкретних питань, однак він припустимий лише у тому випадку і в тій ситуації, в яких галузева практика не суперечить духу та логіці нормативних актів з обліку” [31, с. 75].

Таким чином при виборі або розробці варіанту обліку господарських фактів виникає потреба у застосуванні бухгалтерами такого поняття як „професійне судження”.

Усі вибрані та розроблені варіанти обліку є обов’язковими для застосування усіма структурними підрозділами підприємства, включаючи тих, що виділені на окремий баланс, незалежно від місця їх розташування. Тобто, всі господарські факти у структурних підрозділах підприємства повинні відображатися за єдиною прийнятою методологією. В іншому випадку сформована структурними підрозділами підприємства облікова інформація за різними підходами до побудови облікової політики буде непорівняльною. Таким чином, при виборі варіанту по конкретному питанню ведення й організації фінансового обліку на підприємстві має використовуватися єдиний підхід.

Ступінь свободи конкретного підприємства у формуванні облікової політики законодавчо обмежений державною регламентацією фінансового обліку, яка представлена переліком методик та облікових процедур, серед яких, однак, допускаються альтернативні варіанти. Свобода визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькуляції, складу бухгалтерських рахунків тощо. Отже, облікова політика підприємства для цілей фінансового обліку цілком залежить від облікової політики держави [97, с. 474; 132, с. 141], тоді як облікова політика для цілей управлінсь-

кого обліку залежить від організаційно-технологічних особливостей його діяльності та потреб управління.

В обох випадках процес формування облікової політики передбачає сукупність дій щодо:

- встановлення переліку об'єктів облікової політики залежно від ряду факторів;
- вибору за кожним об'єктом облікової політики його елементів [23, с.48].

На практиці формування облікової політики підприємства здійснюється поетапно. Однак в економічній літературі наводять різні підходи до визначення кількості етапів формування облікової політики. Зокрема, одні автори виділяють три етапи, а саме: формування, розкриття і внесення змін в облікову політику [10, с. 11]; підготовчий, проміжний (робочий) і заключний [137, с. 83]; дослідний, розрахунковий і затверджуючий [168, с. 10]; а інші автори – чотири і більше етапів виконання робіт. (табл. 2.16 ; 2.17 ; 2.18 ).

*Таблиця 2.16*

**Порядок формування раціональної облікової політики [86, с. 47]**

Назва етапу	Перелік робіт
1	2
Організаційний	Визначення мети; створення робочої групи
Підготовчий	Вибір раціональної форми організації обліку та раціональної форми обліку; визначення кількості робочих місць бухгалтерії, обсягу первинної документації, системи управлінського обліку, альтернативних методів обліку
Технологічний	Складання Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку; розробка структури облікової служби; складання Типової схеми реєстрації господарських операцій на конкретному робочому місці; складання плану документообороту; визначення системи управлінської звітності та кола користувачів цієї звітності; визначення складу постійно діючої інвентаризаційної комісії та графіка проведення інвентаризацій; проведення розрахунків за кожним альтернативним методом та оцінка отриманих методів обліку
Результативний	Оформлення наказу „Про облікову політику підприємства”; прийняття рішення (затвердження наказу)

Таблиця 2.17

**Основні етапи розробки облікової політики**  
**[31, с. 76; 182, с. 226; 201, с. 7]**

Номер етапу	Характеристика етапу
1	Визначення об'єктів бухгалтерського обліку, по відношенню до яких повинна бути розроблена облікова політика
2	Виявлення, аналіз, оцінка та ранжування факторів, під впливом яких здійснюється вибір способів ведення бухгалтерського обліку
3	Вибір і обґрунтування вихідних положень побудови облікової політики
4	Ідентифікація потенційно придатних для застосування підприємством способів ведення бухгалтерського обліку для кожного об'єкта обліку
5	Вибір способів ведення бухгалтерського обліку, придатних для застосування на підприємстві
6	Оформлення обраної облікової політики

Таблиця 2.18

**Етапи формування облікової політики та їх зміст [63, с. 7]**

Назва етапу	Зміст етапу
1	2
Організаційний	Прийняття рішення власником (власниками) щодо створення виконавчого органу, складу суб'єктів управління та формування розпорядчого документа про облікову політику; закріплення функцій, обов'язків і повноважень за фахівцями виконавчого органу; встановлення порядку взаємодії між виконавчим органом і службами, посадовими особами на одному рівні і між рівнями управління і обліку у виробничій системі; визначення служб і посадових осіб, відповідальних за облік, якісне і своєчасне складання та подання фінансової звітності, а також осіб, які мають право підпису первинних документів; встановлення відповідальності за порушення облікової політики підприємства тощо.

1	2
Підготовчий	Аналіз засновницьких документів, визначення стадії життєвого циклу бізнесу, основних напрямків господарської діяльності, тактичних та стратегічних цілей підприємства; виділення центрів фінансової відповідальності, фінансового управління; місць виникнення витрат та основних їх видів; визначення об'єктів обліку, вивчення та оцінка стану бухгалтерського обліку цих об'єктів; встановлення предмета облікової політики для конкретних умов підприємства відповідно до сукупності об'єктів обліку (фактів господарської діяльності).
Визначення зовнішніх умов, явищ і процесів, які впливають на розробку облікової політики	Виявлення сукупності чинників зовнішнього середовища, які можуть значно вплинути на господарські процеси та розробку облікової політики (зміни чинних норм та законодавства з господарських відносин та бухгалтерського обліку, тенденції розвитку економіки, політична та соціальна стабільність суспільства тощо).
Формування чинників внутрішнього середовища, які визначають облікову політику	Виявлення сукупності чинників внутрішнього середовища, які безпосередньо впливають на формування облікової політики виробничої системи (стратегія фінансово-господарського розвитку, виробничий потенціал та рівень його використання, інвестиційна політика, зміни в діяльності виробничої системи та галузі тощо).
Вибір елементів облікової політики за об'єктами, визначеними на попередніх етапах	Визначення критеріїв, якісних і кількісних показників, аналіз та оцінка впливу зовнішніх та внутрішніх чинників на об'єкти обліку; визначення порогу суттєвості щодо окремих чинників і об'єктів обліку та вибір із альтернативних варіантів конкретних способів ведення обліку; відбір потенційно придатних для застосування на підприємстві методів ведення бухгалтерського обліку відповідно до прийнятих чинників; визначення порядку ведення управлінського обліку та видів бюджетів, які застосовуватимуться на підприємстві; встановлення нормативних кількісних і якісних показників, перевірка по кожному об'єкту відповідних облікових показників; вибір форми ведення обліку (журнально-ордерна, меморіально-ордерна, комбінована); прийняття робочого Плану рахунків бухгалтерського обліку.

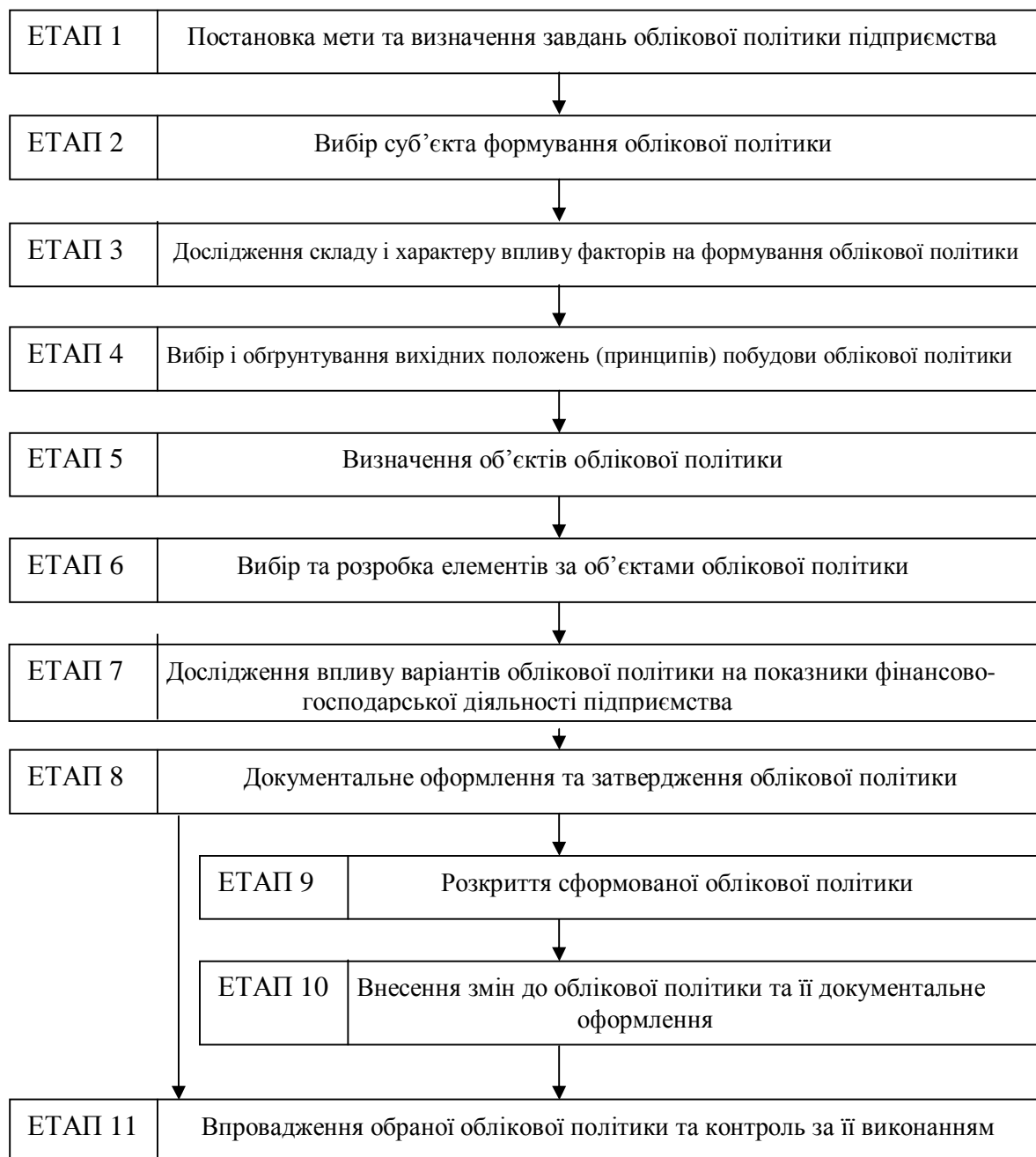
1	2
Інформаційне забезпечення процесу формування облікової політики	Розробка схеми складу та поділу інформації в системі бухгалтерського обліку з виділенням у ній методологічних рівнів обліку відповідно до визначеної структури виробничої системи і характеру відносин між членами виробничого об'єднання; визначення порядку фіксації кількісних і якісних характеристик об'єктів обліку та відхилень від нормативних показників; розробка первинних облікових документів, необхідних для накопичення та узагальнення й технології обробки облікової інформації; визначення порядку комп'ютеризованого ведення бухгалтерського обліку; побудова структури комп'ютерних баз даних; визначення правил документообороту, зберігання документів і облікових реєстрів.
Заключний	Оформлення та затвердження базисного на час діяльності підприємства розпорядчого документа (положення, стандарту підприємства) про облікову політику; встановлення порядку складання розпорядчого документа (наказу) про облікову політику підприємства та її змін на початок нового звітного року; визначення процедур складання та подання річної фінансової звітності; впровадження облікової політики, контроль за її дотриманням, виявлення недоліків та внесення змін до базисного розпорядчого документа.

Аналіз наведених підходів свідчить про те, що вони не повністю розкривають зміст формування облікової політики підприємства. В деяких з них упущені важливі обліково-аналітичні процедури, а саме: постановка мети та визначення завдань облікової політики; вибір суб'єкта формування облікової політики; розробка елементів (варіантів обліку) за об'єктами облікової політики стосовно яких відсутня законодавча регламентація; дослідження впливу варіантів облікової політики на показники фінансово-господарської діяльності підприємства; порядок розкриття та внесення змін до облікової політики тощо.

У зв'язку з цим та виходячи з методичних підходів науковців і фахівців-практиків, процес формування облікової політики повинен включати такі етапи (рис. 2.8).



Наведений нами в такій послідовності перелік етапів дає можливість зрозуміти суть і зміст облікової політики, а також здійснити розмежування робіт при її розробці. Під час формування облікової політики дотримання такої послідовності етапів є необхідним, при чому кожен попередній етап забезпечує здійснення наступного.



**Рис. 2.8. Етапи формування облікової політики підприємства**

Важливою функцією облікової політики є надання менеджерам підприємства повної та достовірної інформації, достатньої для прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень.

Розвиток ринкових відносин в нашій країні розширює сферу облікової діяльності, веде до перехрещення традиційного фінансового обліку з такими науками як планування, бюджетування, прогнозування, ціноутворення, аналіз та контроль. За таких умов необхідним елементом фінансово-господарської діяльності підприємства є облікова політика, яка включає не тільки об'єкти фінансового, а й управлінського обліку. Управлінський облік, на відміну від фінансового, жорстко не регламентується і тому потребує регламентації на рівні підприємства за допомогою такого інструменту облікового процесу як облікова політика.

Питання формування облікової політики для цілей фінансового і управлінського обліку нами були розглянуті раніше. Однак, процес розробки облікової політики в системі управлінського обліку має певні особливості. У зв'язку з цим при формуванні облікової політики для цілей управлінського обліку необхідно виходити з того, що:

- по-перше, необхідне урахуванням принципів не лише управлінського обліку, а й фінансового обліку, оскільки по ряду пунктів вони будуть співпадати;
- по-друге, визначити перелік суб'єктів, об'єктів та елементів управлінського обліку;
- по-третє, максимально охоплювати обліковий цикл: методичний, технічний і організаційний.

Методичний аспект облікової політики для управлінського обліку повинен включати вибрані варіанти відображення господарських фактів передбачених нормативними документами і розроблені підприємством самостійно способи обробки даних виходячи із специфіки його діяльності та потреб управління (табл. 1.2).

Технічний аспект облікової політики повинен передбачати такі складові:

- робочий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань;
- форми первинних документів, за якими не передбачені типові (уніфіковані) форми і реєстри управлінського обліку, які можуть бути такими: реєстри фінансового обліку, які можуть

бути доповнені необхідними реквізитами управлінського обліку; реєстри управлінського обліку, які розроблені підприємством самостійно. Однак, спочатку підприємство повинно визначити перелік об'єктів за якими необхідно розробити і затвердити форми реєстрів управлінського обліку, в яких доцільно відображати сукупність даних, які необхідні внутрішнім користувачам для управління виробничо-фінансовою діяльністю підприємства для контролю за формуванням витрат, доходів і результатів діяльності в розрізі структурних підрозділів (сфер відповідальності) та підприємства в цілому. Разом з цим, в обліковій політиці підприємства слід відобразити спосіб ведення реєстрів: ручний спосіб (на паперових носіях); з використанням комп'ютерної техніки (в електронному вигляді з наступним виведенням на паперовий носій). Форми реєстрів управлінського обліку та порядок відображення в них аналітичних даних необхідно наводити і затверджувати в додатку до наказу про облікову політику у вигляді альбому;

- комп'ютерна техніка;
- схеми (графіки) докуменетообороту і технологію обробки облікової інформації в т.ч. з використанням комп'ютерної техніки;
- склад і порядок подання внутрішньої звітності;
- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань.

Організаційний аспект облікової політики в системі управлінського обліку повинен охоплювати:

- організаційну форму обліково-аналітичної служби (може входити до складу бухгалтерії чи іншого структурного підрозділу підприємства або виділена як окремий підрозділ);
- структуру обліково-аналітичної служби підприємства;
- посадові інструкції облікових працівників і матеріально-відповідальних осіб;
- рівень централізації облікових робіт;
- варіант організації управлінського обліку на підприємстві (інтегрована, автономна);
- перелік сфер відповідальності та центрів затрат, які повинні охоплювати всю організаційну структуру підприємства;

- комерційну таємницю та порядок її захисту тощо.

Методичні, технічні та організаційні аспекти облікової політики стосовно управлінського обліку передбачають розробку ряду документів, що будуть визначати процес його ведення на підприємстві.

Проведені нами дослідження свідчать про те, що переважна більшість підприємств переробної промисловості взагалі не формують облікову політику для цілей управлінського обліку як організаційно-розпорядчий документ. Окремі елементи такої політики входять лише в склад єдиної облікової політики підприємства. Оскільки в нашій країні сьогодні діє інтегрована система обліку, то в такому випадку облікова політика підприємства повинна включати методи (способи) та процедури не лише фінансового, а й управлінського обліку. Тому, ми погоджуємося з аргументами проф. М.С. Пушкара, який вважає, що „облікова політика являє собою регламент (збірник правил), за якими бухгалтерія здійснює фінансовий і управлінський облік...” [141, с. 5].

При формуванні облікової політики підприємства виникає необхідність у встановленні порогу суттєвості. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне відображення у фінансовій звітності може вплинути на економічні рішення користувачів.

Питання суттєвості в обліковій політиці підприємства досліджувалися деякими вітчизняними вченими-економістами, а саме: Д.Л. Волковим, В.О. Ганусич, С.Ф. Головим, В.Б. Клевець, М.П. Кондраковим, М.І. Кутером, В.С. Ленем, С.О. Ніколаєвою, С.А. Смірноюю, Н. Цветковою, Л.П. Хабаровою, Л.З. Шнейдманом та ін.

Вимога стосовно правильності та достовірності відображення облікової інформації у фінансових звітах ставилася з моменту їх виникнення (або запровадження). Питання повного висвітлення інформації у фінансовій звітності почали підніматися лише на початку ХХ ст. одним з видатних італійських вчених П'єро д'Альвізе (1934 р.). Своє вчення назване ним логісмологією, він виразив у восьми загальних принципах, серед яких виділив принцип відносної повноти: „Обсяг облікової інформації залежить від мети, що стоїть перед бухгалтером. Він повинен провести адміністрацію між Сцилою надлишкових даних та Харибдою інформаційних вакуумів” [161, с. 232].

Слід відзначити те, що принцип повного висвітлення реалізується через суттєвість.

В економічній літературі суттєвість розглядають як: принцип фінансового обліку [24, с. 168-169]; вимогу до фінансової звітності [44, с. 158-159]; якісну характеристику фінансових звітів [51, с. 25-26; 109, с. 29-30]

В Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, затвердженій Радою Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) в 2001 р., суттєвість відносять до доречності – однієї з якісних характеристик фінансових звітів. В Україні згідно з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО) суттєвість в переліку принципів відсутня. Як одну з якісних характеристик фінансової звітності наводиться доречність, на яку впливає суттєвість. Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення у фінансових звітах може вплинути на економічні рішення користувачів. Отже, суттєвість виступає певним порогом або критерієм розмежування, а не принципом обліку (вимогою до фінансової звітності), а скоріше всього якісною характеристикою, яка здатна впливати на економічні рішення користувачів фінансової звітності.

Суттєвість інформації визначається Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ), національними П(С)БО і Листом Міністерства фінансів України „Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності” від 29.07.2003 р., № 04230-04108 [140].

Саме поняття „суттєвість” разом з багатьма іншими термінами прийшло до нас з міжнародної практики, зокрема, з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО).

Так, в Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів, затвердженій Радою МСБО у квітні 2001 р. в п. 30 відмічено, що „інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від обсягу статті та помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском чи неправильним відображенням. Отже, суттєвість скоріше є певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка повинна бути притаманною інформації, щоб вона стала корисною” [109, с. 30]. Більш детально визначення суттєвості наведено у п. 11 МСБО № 1 „Подан-

ня фінансових звітів” і в п. 5 МСБО № 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”, а саме: „...пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Розмір або характер статті, або їх поєднання, можуть бути визначальним чинником” [109, с. 665, 770]. У п. 3 П(С)БО № 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” суттєвою вважають інформацію, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності [129, с. 24]. Відповідно суттєвою вважається інформація, відсутність якої може вплинути на економічні рішення користувачів фінансової звітності. У відповідності до вимог п. 3 № 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” Міністерством фінансів України розроблено рекомендації стосовно застосування суттєвості у фінансовому обліку і фінансовій звітності та наведено його визначення.

„Суттєвість – характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності” [140, с. 59].

Як бачимо, тлумачення суттєвості в національних нормативних документах близьке до міжнародного. Суттєвість показника залежить від таких факторів, як оцінка або відносний розмір; характер показника і конкретних обставин його виникнення. Тому, дане визначення суттєвості, яке наведене у вітчизняних нормативних документах необхідно доповнити тим, що на суттєвість впливає не тільки розмір тої чи іншої статті, а її характер.

Критеріями суттєвості є її кількісні та якісні характеристики, важливі для користувачів такої інформації.

Кількісний вираз суттєвості визначається за допомогою порогу суттєвості.

Поріг суттєвості – абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації [140, с. 59].

Поріг суттєвості підприємство визначає самостійно з врахуванням вимог національних П(С)БО та рекомендацій Листа Міністерства фінансів України „Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності” від 29.07.2003 р., № 04230-04108.

Кількісне значення порогу суттєвості можна визначати у процентах до значення певного показника (групи показників) фінансової звітності підприємства.

Окремі вітчизняні економісти замість „поріг суттєвості” в економічній літературі вживають вираз „поріг істотності” [42, с. 21; 41, с. 290; 99, с. 20]. Згідно з тлумачним словником сучасної української мови: суттєвий – який ставить саму суть, зміст чого-небудь; важливий, значний, а істотний – який становить сутність або стосується сутності чого-небудь; дуже важливий, значний, вагомий [38, с. 1417, 507]. Отже, застосування в економічній літературі термінів „поріг суттєвості” або „поріг істотності” не викликає ніяких заперечень, оскільки між ними не має суттєвих відмінностей.

О.П. Войналович вважає, що застосування порогу суттєвості в процесі ведення обліку та складання фінансової звітності призведе до порушення принципу повного висвітлення [41, с. 290]. Згідно п. 38 Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів інформація у фінансових звітах має бути повною в межах суттєвості та витрат, пов'язаних з її отриманням [109, с. 31]. Таким чином, принцип повного висвітлення реалізується через суттєвість, яка визначається якісними і кількісними характеристиками інформації, які важливі для користувачів фінансової звітності і не суперечить йому.

У П(С)БО № 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” вказано, що суттєвість інформації визначається відповідними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та керівництвом підприємства. Однак, в деяких П(С)БО не визначено кількісний поріг суттєвості і тому підприємство повинно самостійно встановити рівень суттєвості окремих об'єктів обліку і відобразити в Наказі про облікову політику.

Суб'єктами визначення суттєвості облікової інформації є органи, які уповноважені на регулювання питань обліку і фінансової звітності, та власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Об'єктами застосування суттєвості є:

- діяльність підприємства в цілому;
- окремі господарські операції та об'єкти обліку;

- статті фінансової звітності [140, с. 59].

В Україні застосування критеріїв суттєвості до підприємства в цілому передбачає можливість використання спрощеної системи обліку та звітності підприємством, обсяги діяльності якого нижче встановленого порогу суттєвості. Відповідно до законодавства України до суб'єктів малого підприємництва, які застосовують спрощену форму бухгалтерського обліку і звітності відносять суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та власності, в яких середньо облікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує п'ятдесяти осіб та валового доходу не перевищує суми, еквівалентної п'ятистам тисячам євро за середньорічним курсом Національного банку України.

Об'єктами обліку є активи, зобов'язання, власний капітал та господарські процеси.

Суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів обліку визначає керівництво підприємства, якщо інше не передбачено національними П(С)БО. Тому критерії суттєвості, які обирає підприємство щодо окремих об'єктів обліку згідно з Листом Міністерства фінансів України „Про облікову політику” від 21.12.2005 р., № 31-34000-10-5/27793 повинні бути відображені в Наказі про облікову політику. Уважаємо, що поріг суттєвості щодо окремих господарських операцій і об'єктів обліку є невід'ємним елементом облікової політики, який для кожного підприємства може бути різним залежно від обсягів його діяльності.

Визначення порогу суттєвості в обліковій політиці необхідно для вирішення наступних завдань:

- формування окремих об'єктів обліку (об'єктів активів, зобов'язань та власного капіталу) з метою визнання статей балансу;
- формування окремих видів доходів та витрат з метою формування статей Звіту про фінансові результати;
- формування кількісної ознаки зміни вартості необоротних активів з метою їх переоцінки або визначення втрат (доходів) від зменшення (поновлення) корисності;
- формування кількісних ознак для класифікації орендних операцій (операційна оренда, фінансова оренда)
- формування звітних сегментів;



- формування кількісних ознак для визначення подібних активів;
- формування інших кількісних ознак, які необхідні для визначення елементів (статей) фінансової звітності підприємства [124, с. 199-200].

При формуванні порогу суттєвості щодо окремих господарських операцій та об'єктів обліку можуть бути використані рекомендації Міністерства фінансів України „Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності” від 29.07.2003 р., № 04230-04108, в яких встановлено поріг суттєвості до окремих об'єктів обліку (табл. 2.19)

*Таблиця 2.19*

**Рекомендації щодо визначення порогу суттєвості для окремих об'єктів обліку**

<b>№ п/п</b>	<b>Об'єкт визначення суттєвості</b>	<b>Поріг суттєвості</b>	<b>Базовий показник для визначення порога суттєвості</b>
1	2	3	4
1.	Окремі об'єкти обліку активів, зобов'язань і власного капіталу	до 5 %	Підсумок відповідно всіх активів, усіх зобов'язань і власного капіталу
2.	Окремі види доходів і витрат	до 2 %	Чистий прибуток (збиток) підприємства
3.	Переоцінка або зменшення корисності об'єктів обліку	до 1 %	Чистий прибуток (збиток) підприємства
		до 10 %	Відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості
4.	Окремі види доходів, витрат і відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку неприбуткових організацій	до 0,5 %	Сума надходжень на провадження статутної діяльності
5.	Строк оренди для визнання оренди фінансовою	до 75 %	Строк корисного використання об'єкту оренди

Продовження таблиці 2.19

1	2	3	4
6.	Визначення звітного сегмента	до 10 %	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента або активів усіх сегментів підприємства
7.	Визначення подібних активів	Не більше 10 %	Різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну
8.	Інші господарські операції та об'єкти обліку	У межах 1-10 %	Обсяг діяльності підприємства, характер впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості
9.	Статті фінансової звітності за невстановленими формами фінансової звітності	Частка відповідної статті в базовому показнику	За базовий показник рекомендується використовувати: <ul style="list-style-type: none"> <li>- для статей Балансу – суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань;</li> <li>- для статей Звіту про фінансові результати – суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу або витрат за звітний період;</li> <li>- для статей Звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або витрачання) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період.</li> </ul>

Необхідно відзначити, що поріг суттєвості до об'єктів обліку в цьому нормативному документі встановлено майже на такому рівні, який існує в зарубіжних країнах. Так, в США в якості суттєвих часто розглядають суми, які складають не менше 5-10 % доходів або активів. Суми, які можна уважати суттєвими, безумовно, залежать від розміру компанії. Одна і та ж сума може виявитися критичною для малої фірми і не значною (або помітною) в обороті корпорації-гіганта [77, с. 32]. В Росії кількісним критерієм суттєвості є 5 % поріг показника від загального підсумку відповідних даних за звітний рік. Однак, даний показник є рекомендаційним і рівень суттєвості може визначатися підприємством самостійно, але обов'язково повинен бути відображений в обліковій політиці підприємства і становити 3 % або 7 % тощо [159, с. 9].

В Концептуальній основі складання на подання фінансових звітів і МСФЗ порядок встановлення порогу суттєвості не передбачено, тому це є професійним судженням бухгалтера.

Аналіз Наказів про облікову політику багатьох підприємств України показав, що в більшості із них відсутній такий показник, як поріг суттєвості. В деяких із них в рядку „Поріг суттєвості” вказують лише певну суму, наприклад, 50 грн., 100 грн., 500 грн. або 1000 грн., що суперечить вимогам нормативних документів, зокрема, вимогам національних П(С)БО та рекомендаціям Листа Міністерства фінансів України „Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності” від 29.07.2003 р., № 04230-04108. Згідно національних П(С)БО і наведеного Листа, для кожного об'єкта фінансового обліку рекомендовано певний поріг суттєвості, а не єдиний поріг суттєвості для всіх об'єктів разом узятих.

Що стосується статей фінансової звітності, то згідно з Листом Міністерства фінансів України „Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності” при визначенні суттєвості окремих статей за поріг суттєвості можна приймати частку відповідної статі у базовому показнику. За базовий показник рекомендується використовувати:

- для статей Балансу – суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань;
- для статей Звіту про фінансові результати – суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу або витрат за звітний період;

– для статей Звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або видаток) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період [140, с. 60].

У Листі також вказано, що кожен суттєву статтю слід наводити у фінансовій звітності окремо, а несуттєві статті об'єднувати зі статтями, подібними за характером або функціями. Суттєвість статті визначають її величиною і характером, що розглядаються разом. Окремі, однакові за характером об'єкти обліку, доцільно об'єднувати в одну статтю, навіть якщо величина кожного виду об'єктів є суттєвою.

Статті, які мають суттєву величину і відрізняються за характером або функціями, слід подавати окремо. Зокрема, не можна об'єднувати такі статті фінансової звітності: монетарні та немонетарні; поточні та непоточні; операційні та не операційні; відсоткові та не відсоткові.

Крім цього у Листі вказано, що застосування суттєвості для наведення статей у фінансовій звітності здійснюється, якщо форми фінансової звітності не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або іншими нормативно-правовими актами [140, с. 60]. В нашій країні всі форми фінансової звітності регламентовані нормативно-правовими актами (П(С)БО тощо) і тому не підпадають під об'єкт застосування суттєвості. Отже, п. 7 Листа можна використовувати лише для форм внутрішньої звітності, яку складають для власників і керівництва підприємства та не подають до органів статистики. Прикладом такого звіту може бути Звіт про прибутки і збитки структурного підрозділу підприємства, а також інші подібні форми внутрішньої звітності. Критерії суттєвості для цілей управлінського обліку законодавчими актами та нормативними документами не передбачено. Суттєвість інформації для цілей управлінського обліку визначається керівництвом підприємства і залежить від рівня його професійного судження. Таким чином, підприємство формує свою облікову політику, само вирішує, що вважати суттєвою інформацією, а що ні. Однак в Наказі про облікову політику підприємство самостійно обов'язково повинно вказати поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку та окремих фактів господарської діяльності.

## 2.4. Документальне оформлення облікової політики

Сформована на підприємстві облікова політика повинна бути оформлена організаційно-розпорядчим документом (наказом, розпорядженням тощо).

Одним з перших висловив свої пропозиції стосовно документального оформлення облікової політики підприємства проф. Л.З. Шнейдман, який зазначає, „що до числа документів, якими повинна оформлятися облікова політика, необхідно відносити не тільки накази і розпорядження керівника організації, а й різноманітні внутрішні правила, інструкції, положення, регламенти і процедури, рішення власників (загальних зборів акціонерів та ін.) тощо. Вибір конкретного типу документа залежить від внутрішнього розпорядку організації та характеру питання облікової політики.

Невід’ємним атрибутом облікової політики є проектні матеріали з організаційних основ обліку. Серед них – графіки документообороту, план організації обліку, робочі проекти автоматизованого ведення обліку, посадові інструкції. Мета їх видання – оформити порядок використання тих або інших способів ведення обліку, які обирає організація, визначити те, як технічно повинні використовувати різні елементи облікової політики.

Крім документів спеціально присвячених обліковій політиці, слід відзначити важливість установчих документів (статут, установчий договір або ін.), які закладають основи господарської та управлінської системи організації. Поряд з визначенням предмету діяльності господарської організації, її статуту, порядку функціонування, установчі документи зазвичай відображають ряд питань системи обліку (тривалість звітного року, порядок розгляду та затвердження річного звіту, порядок проведення аудиту звітності тощо)” [201, с. 9].

Як показали результати проведеного нами обстеження на підприємствах переробної промисловості, переважна їх більшість документальне оформлення облікової політики здійснює у вигляді Наказу про облікову політику, який після його затвердження набуває статусу юридичного документу. Наказ про облікову політику є основним внутрішнім організаційно-розпорядчим документом стосовно методики та організації обліку та є обов’язковим для виконання всіма структурними підрозділами і працівниками підпри-

ємства. Такий документ за своєю суттю є пов'язуючою ланкою між законодавством з питань обліку і внутрішніми положеннями підприємства, так би мовити конституцією облікового процесу. Типової форми наказу про облікову політику не існує, оскільки обсяг та порядок його формування не регламентований жодним нормативним документом, тому при його складанні слід керуватися професійним судженням та вимогами законодавчих актів і нормативних документів. При цьому положення облікової політики можуть міститися як в тексті наказу, так і в додатках до наказу. Однак, не слід включати до наказу про облікову політику норми, які визначені законодавчими актами та нормативними документами і не потребують вибору підприємством, а також способи відображення тих об'єктів, які відсутні на підприємстві, що дає можливість скоротити обсяг наказу і час на формування облікової політики. При появі нових об'єктів обліку не характерних для фінансово-господарської діяльності підприємства, необхідно внести зміни в наказ про облікову політику.

Необхідність формування наказу про облікову політику обумовлюється двома факторами. По-перше, нормальна діяльність підприємства неможлива без упорядкованості його внутрішнього життя, одним із аспектів якого є облік. По-друге, вплив облікової політики на результати роботи підприємства настільки істотний, що вимагає рішення першого керівника щодо методики та організації облікового процесу [134, с. 133].

Вивчення вітчизняної і зарубіжної економічної літератури та проведені нами дослідження на підприємствах нашої країни свідчать про те, що крім наказу (переважна більшість вітчизняних підприємств використовує наказ – прим. автора) в якості організаційно-розпорядчого документу стосовно документального оформлення облікової політики використовують розпорядження та положення [32; 61; 72; 89; 94; 97; 119; 196; 142]. У зв'язку з цим розглянемо зміст організаційно-розпорядчих документів, якими пропонують документально оформлювати облікову політику.

Наказ – це правовий акт (розпорядчий документ), що видається керівником підприємства, організації, установи на правах єдиноначальності і в межах своєї компетенції для вирішення основних та оперативних завдань, які поставлено перед даним підприємством [55, с. 92; 180, с. 24].

Розпорядження – це правовий акт управління посадової особи (керівника) державного органу, організації, установи, підприємства (незалежно від форми власності), котрий виданий у межах їхньої компетенції і має обов’язкову юридичну силу щодо громадян (працівників) та підлеглих організацій, яким адресовано розпорядження з метою вирішення оперативних питань. Має обмежений термін дії та стосується вузького кола організацій, посадових осіб і громадян-виконавців розпорядження [48, с. 198; 55, с. 96; 180, с. 24].

Положення – це правовий акт, який встановлює основні правила організаційної діяльності підприємств, організацій, установ, фірм та їх структурних підрозділів, а також нижчестоящих установ, організацій і підприємств (філій), що їм підпорядковуються; його складають під час створення нових підприємств, організацій чи установ. Затверджується вищими органами або керівниками установ [48, с. 181; 55, с. 54; 111, с. 55; 180, с. 13].

Аналіз змісту наведених нами організаційно-розпорядчих документів стосовно документального оформлення облікової політики свідчить про те, що найбільш підходить наказ, який видається керівником підприємства для вирішення оперативних, тактичних та стратегічних завдань, оскільки положення включає лише організаційний аспект діяльності підприємства. Облікова політика підприємства охоплює не тільки організаційний аспект (функції, права, обов’язки, відповідальність тощо суб’єктів господарювання та їх структурних підрозділів), а й методичний і технічний аспекти облікового процесу. Що стосується розпорядження то воно, по-перше, на відміну від наказу має обмежений строк дії; по-друге, воно стосується дуже вузького кола посадових осіб; по-третє, згідно з діловою практикою, його підписують заступники керівника підприємства (інші уповноважені на це посадові особи); по-четверте, воно практично не застосовується для затвердження інших документів підприємства [92, с. 73].

Затверженої форми наказу про облікову політику немає, тому він складається в довільній формі виходячи із специфіки діяльності підприємства та потреб управління. Однак, згідно з Листом Міністерства фінансів України „Про облікову політику” від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 повинні бути відображені такі елементи:

- метод оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості запасів;
- порядок обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- окремий субрахунок транспортно-заготівельних витрат;
- метод амортизації необоротних активів;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- клас 8 та/ або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- періодичність (період) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів;
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегменти, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, база їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дата визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;
- база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
- переоцінку необоротних активів;
- періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- перелік філій, представництв, відділень та інших окремих підрозділів підприємства виділених на окремий баланс [139, с. 60].



На жаль, вказані окремі елементи облікової політики не структуровані, що призводить до примітивного викладу окремих положень в обмеженому за обсягом тексті наказу.

Сам наказ про облікову політику повинен повністю відображати особливості організації та ведення окремих підсистем обліку і складання звітності на підприємстві. При цьому він може бути складений в загальній формі, а може містити розділи і додатки. На практиці найчастіше наказ про облікову політику складається у загальній формі без виділення розділів (окремо наказ на 1–2 сторінках і додатки до нього).

У вітчизняній економічній літературі наводять різні підходи до структури наказу про облікову політику. Зокрема, одна група авторів вважає, що наказ про облікову політику повинен включати два розділи: „Облікова політика підприємства” і „Організація обліку на підприємстві” [67, с. 136; 45, с. 22], а інші – три розділи: „Організація роботи бухгалтерської служби”, „Методика обліку” і „Організаційно-технічні аспекти обліку” [26, с. 11; 32, с. 33; 141, с. 35]. Однак виділення „Організація роботи бухгалтерської служби” в окремий розділ ми вважаємо недоцільним, оскільки відображені питання в даному розділі стосуються організаційного аспекту облікової політики.

Враховуючи вищенаведене, пропонуємо таку структуру облікової політики підприємства:

*Загальні положення.* Наводяться основні відомості про підприємство (назва підприємства та його місцезнаходження; форма власності; організаційно-правова форма; наявність філій та інших виділених на окремий баланс структурних підрозділів; види діяльності відповідно до установчих документів підприємства, інші відомості).

*Розділ 1. Методика облікового процесу.* За окремими об’єктами облікової політики підприємства визначаються варіанти ведення окремих об’єктів обліку, які суттєво впливають на оцінку і прийняття обґрунтованих управлінських рішень користувачами звітності.

*Розділ 2. Техніка облікового процесу.* Розкриваються технічні аспекти облікової політики: робочий План рахунків; перелік первинних документів і реєстрів обліку; форма обліку; схеми (графіки) документообороту і технологію обробки облікової інформації в т. ч. з використанням комп’ютерної техніки; склад і порядок по-

дання звітності; порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань тощо.

*Розділ 3. Організація облікового процесу.* Регламентується порядок організації обліку на підприємстві (визначають організаційну структуру обліково-аналітичної служби, форму організації служби обліку, рівень централізації облікових робіт (взаємовідносин центральної бухгалтерії з обліковим апаратом структурних підрозділів), варіант організації управлінського обліку на підприємстві (інтегрована, автономна), перелік центрів затрат та сфер відповідальності тощо.

До наказу про облікову політику доцільно дати додатки, наприклад, робочий План рахунків, схеми (графіки) документообороту, перелік первинних документів і облікових реєстрів, які розробляються підприємством самостійно і затверджуються керівником підприємства тощо.

Крім цього, обов'язковими реквізитами наказу про облікову політику є:

- назва підприємства, яке видало наказ;
- назва виду документа;
- дата підпису документа і його реєстраційний номер;
- підпис керівника підприємства тощо (Додаток 1).

В ринкових умовах господарювання система управління підприємством повинна включати елементи планування (бюджетування, прогнозування), організації, мотивації та контролю, тому необхідно, щоб облікова політика давала можливість керівництву підприємства отримувати оперативні дані управлінського обліку для прийняття ними відповідних обґрунтованих рішень. Принципи та методи облікової політики для управлінського обліку повинні знайти своє відображення в певному документі, затвердженому керівником підприємства. При цьому основоположні засади функціонування системи управлінського обліку можуть бути відображені в такій формі:

1) окремого наказу про облікову політику для цілей управлінського обліку;

2) окремого розділу у складі наказу про облікову політику підприємства;

3) об'єднаної облікової політики в контексті викладення окремих елементів управлінського обліку в різних розділах наказу про облікову політику.

Всі ці варіанти мають право на існування, однак, ми вважаємо, що оформлення облікової політики для управлінського обліку окремим наказом або виділення в окремий розділ наказу є зайвим, оскільки в нашій країні функціонує інтегрована система обліку. Спільним для фінансового і управлінського обліку є також єдина інформаційна база підприємства. Елементи об'єктів облікової політики управлінського обліку, на нашу думку, можуть бути включені до окремих розділів наказу про облікову політику підприємства. В кінцевому випадку це дасть можливість уникнути дублювання інформації, оскільки по цілому ряду пунктів облікова політика для фінансового обліку і управлінського обліку буде співпадати.

Важливе значення під час розробки наказу має вибір суб'єкта формування облікової політики. Згідно з Листом Міністерства фінансів України „Про облікову політику” від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 „питання встановлення облікової політики належать до компетенції власника (власників) підприємства, органу, уповноваженого управляти державним майном, органу, уповноваженого управляти корпоративними правами держави” [139, с. 60]. Отже, від власника або уповноваженого органу залежить рішення щодо вибору суб'єкта формування облікової політики, який найбільше зацікавлений в посиленні обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством.

Загальноприйнято, що формування облікової політики підприємства може здійснювати бухгалтер, бухгалтерська служба, спеціально створена комісія, аудиторська або інша консультативна фірма.

Однак в Листі Міністерства фінансів України „Про облікову політику” відзначено, що „розпорядчий документ (в нашому випадку наказ – прим. автора) складається виконавчим органом управління підприємством і подається на затвердження (погодження) власнику (власникам), органу, уповноваженого управляти державним майном, органу, уповноваженого управляти корпоративними правами держави” [139, с. 60]. У зв'язку з цим процес формування облікової політики на підприємстві повинен бути покладений на

виконавчий орган, в якості якого може бути бухгалтер, бухгалтерська служба, один із структурних підрозділів обліково-фінансової служби підприємства, спеціально створена комісія тощо. Тому власник (власники) повинні делегувати свої повноваження виконавчому органу (управлінському персоналу) і обов'язково документально оформити передачу їх наказом або протоколом зборів, що майбутньому забезпечить захист інтересів власника (власників) при виникненні господарських спорів.

Оскільки фінансово-господарська діяльність підприємства є багато аспектною і багато в чому залежить від технологічних та організаційних особливостей суб'єктів господарювання, то у зв'язку з цим до складу фахівців, які безпосередньо формуватимуть облікову політику необхідно залучати спеціалістів виробничих, планово-економічних, фінансових та інших заінтересованих служб. Це дасть можливість інтегрувати систему обліку з іншими складовими системи управління – плануванням, бюджетуванням, прогнозуванням, аналізом, контролем тощо, а також прискорити процес впровадження на підприємствах нашої країни системи управлінського обліку.

Сформована виконавчим органом управління підприємством облікова політика подається на затвердження (погодження) власнику (власникам), органу, уповноваженого управляти державним майном, органу, уповноваженого управляти корпоративними правами держави” [139, с. 60]. Таким чином процес формування і затвердження (погодження) облікової політики належить до компетенції власника (власників) або уповноваженого органу. Однак процес формування і затвердження облікової політики на наступний рік повинен бути завершений до кінця поточного року. Сформована підприємством облікова політика повинна застосовуватися з 1-го січня нового року всіма структурними підрозділами (включаючи виділені на окремий баланс) незалежно від місця їх розташування.

Новостворене підприємство оформляє обрану облікову політику в термін не пізніше 90 днів з дня набуття прав юридичної особи (державної реєстрації). Прийнята новоствореним підприємством облікова політика вважається дійсною з дня набуття прав юридичної особи.

Аналіз наказів про облікову політику багатьох підприємств свідчить про наявність в них певних недоліків:

- у наказі відсутні основні відомості про підприємство та межа (поріг) суттєвості;
- зміст більшості наказів не структуризовано, елементи облікової політики наведені без їх систематизації в довільному порядку;
- у багатьох наказах основну увагу зосереджено на методиці обліку активів, зобов'язань, витрат, доходів і фінансових результатів, а такі важливі розділи як техніка і організація обліку відсутні;
- найбільш типовим недоліком наказів є те, що при формуванні облікової політики керівництво підприємства переважно цитує закони, положення, інструкції тощо, які стосуються методики обліку, тоді як основне завдання його полягає у виборі одного способу (методу) обліку із кількох передбачених законодавчими актами та нормативними документами;
- практично в усіх наказах відсутні об'єкти і елементи облікової політики для цілей управлінського обліку, за винятком лише тих варіантів, які передбачені нормативними документами, наприклад, П(С)БО № 16 „Витрати” встановлено, що підприємство самостійно визначає перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції, перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, базу розподілу загальновиробничих витрат тощо;
- досить рідко в наказах зустрічаються посилання на робочий План рахунків, первинні документи, облікові реєстри, графіки (схеми) документообороту тощо, розроблених підприємством самостійно виходячи зі специфіки його діяльності;
- часто наказ про облікову політику формують і затверджують в перших числах звітного року, в якому вона повинна вже діяти, що суперечить вимогам законодавчих актів та нормативних документів.

Отже, на даному етапі розвитку економіки нашої країни власники (керівники) не приділяють належної уваги формуванню облікової політики, що негативно впливає на процес ведення обліку і функціонування підприємств в ринкових умовах господарювання.

## **2.5. Механізм розкриття та внесення змін до облікової політики підприємства**

Оскільки облік є мовою бізнесу, то у зв'язку з цим важливого значення набувають питання оприлюднення (розкриття) облікової політики. Багато вчених-економістів під терміном „розкриття облікової політики розуміють надання гласності обліковій політиці підприємства” [20, с. 51; 21, с. 9; 31, с. 87; 134, с. 138; 188, с. 60]. Надання обліковій політиці гласності означає розкриття прийнятих при формуванні облікової політики способів ведення обліку, які суттєво впливають на оцінку і прийняття рішень зацікавленими користувачами фінансової звітності [46, с. 34] Проф. Л.З. Шнейдман вважає, що розкриття є обов'язковою умовою реалізації підприємством самостійної облікової політики для користувачів фінансової звітності. Необхідність у цьому пов'язана з призначенням фінансової інформації про діяльність підприємства. Для аналізу стану підприємства на основі його фінансової звітності, необхідно знати, як сформувалися ті чи інші показники, що привело їх до зміни: реальне поліпшення або погіршення справ чи коригування методів розрахунку показників. Іншими словами, зацікавлений користувач бухгалтерської звітності повинен мати можливість зрозуміти і оцінити ті чи інші дані, включені до неї.

У звіті, який публікується (оприлюднюється), підлягають опису не всі складові облікової політики, а лише основні її положення, під якими розуміють ті пункти, які суттєво впливають на майновий і фінансовий стан підприємства, стан грошового обігу або його результатів діяльності, а також ті, які значно впливають або можуть вплинути на інтерпретацію даних [200, с. 35].

Розкриття облікової політики є передумовою зіставності фінансових звітів одного підприємства за різні звітні періоди та фінансових звітів інших підприємств. Таким чином, користувачі фінансових звітів мають можливість оцінити, наскільки суттєвими для них є дані окремих статей фінансової звітності того чи іншого звітного періоду, того чи іншого підприємства.

Згідно з п. 19; 23; 25; П(С)БО 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності” та п. 22 П(С)БО 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” облікова політика повинна розкриватися у

примітках до фінансових звітів, у яких висвітлюють обрану облікову політику шляхом опису принципів оцінки статей звітності та методів обліку за окремими статтями звітності [130, с. 203-204, 245].

Листом Міністерства фінансів України „Про облікову політику” передбачено два варіанти розкриття облікової політики підприємства, зокрема, у примітках до річної фінансової звітності шляхом опису принципів оцінки статей звітності або прикладанням копії розпорядчого документу (наказу, розпорядження тощо) про встановлення облікової політики [139, с. 60].

Отже, в Україні як і у США розкриття прийнятої облікової політики є обов’язковою складовою річної фінансової звітності. Але рівень свободи управлінського апарату в процесі визначення цієї політики принципово різний. Американська система передбачає істотно більшу кількість можливих альтернатив обліку, ніж в Україні.

У США фірма зобов’язана розкривати тільки ті методи, які суттєво впливають на фінансові результати, які відображені у звітності та можуть вплинути на рішення користувачів. Сам порядок ведення обліку не важливий, якщо він стійко приводить до правильних результатів у звітності і піддається перевірці [102, с. 41-42]. В Україні підприємство зобов’язане розкривати вибрані варіанти відображення в обліку господарських фактів, передбачених чинним законодавством і нормативними документами та розроблені підприємством самостійно способи виходячи з принципів обліку, вимог чинного законодавства, специфіки його діяльності та потреб управління. Таким чином, розкриттю підлягають лише вибрані варіанти та розроблені підприємством самостійно способи методичного аспекту облікової політики. Організаційний і технічний аспект облікової політики, у примітках до річної фінансової звітності можуть не розкриватися, оскільки знання їх не є визначальним для користувачів звітності.

Що стосується управлінського обліку, то розкриття облікової політики може здійснюватися лише за допомогою організаційно-розпорядчого документу (наказу, розпорядження тощо). Якщо в системі фінансового обліку розкриття облікової політики є обов’язковим лише для методичного аспекту, то в системі управлінського обліку необхідно розкривати елементи як методичного,

так і технічного та організаційного аспектів облікової політики. При чому слід мати на увазі те, що одним з основних завдань управлінського обліку є збереження виробничої комерційної таємниці, що дуже важливо в умовах ринкової конкурентної боротьби.

Отже, розкриття облікової політики підприємства забезпечує можливість єдиної інтерпретації даних обліку та звітності різними користувачами і тим самим виконання обліком функції мови бізнесу.

Облікова політика розробляється на багато років і відповідно до принципу послідовності підприємство повинно постійно з року в рік застосовувати обрану облікову політику. Однак згідно з абз. 5 ст. 4 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV змінити облікову політику можна лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО), і обов’язково повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності [129, с. 10]. Зазначені ситуації наведено в п. 9 П(С)БО № 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” [129, с. 69] та Листі Міністерства фінансів України „Про облікову політику” від 21.12.2005 р. № 3134000-10-5/27793 [139, с. 60]. Отже, облікова політика може змінюватися якщо:

- змінюються статутні вимоги, наприклад, у змінах до статуту підприємства передбачили нові види діяльності або здійснено реорганізацію підприємства або змінено вимоги власників підприємства;
- змінюються вимоги органів, які здійснюють функції з законодавчо-нормативного регулювання системи фінансового обліку та фінансової звітності, що є найпоширенішим варіантом внесення змін та доповнень до облікової політики, оскільки час від часу вносяться зміни і доповнення до чинних та уводяться в дію нові національні П(С)БО;
- зміна положень облікової політики, забезпечать більш достовірне й об’єктивне відображення фактів господарської діяльності в обліку та фінансовій звітності підприємства. Наприклад, перехід з податкового методу нарахування амортизації основних засобів на прямолінійний, виробничий та кумулятивний забезпечать більш достовірне й об’єктивне відображення інформації з основних засобів у фінансовій звітності (табл. 2.20).



Таблиця 2.20

**Перелік елементів методичного аспекту облікової політики,  
які найчастіше можуть змінюватися**

№ п/п	Найменування елемента облікової політики	Причини змін
1	2	3
1.	Межа суттєвості	Збільшення або зменшення обсягів випуску продукції, виконаних робіт, наданих послуг
2.	Визначення термінів корисного використання необоротних активів	Висновок експертно-технічної комісії, рішення керівництва підприємства
3.	Методи нарахування амортизації необоротних активів	
4.	Ліквідаційна вартість необоротних активів	
5.	Величина вартісного розмежування для зарахування об'єктів основних засобів до складу основних засобів або малоцінних необоротних матеріальних активів	Економічний розрахунок
6.	Переоцінка основних засобів	Акт переоцінки вартості основних засобів
7.	Метод оцінки вибуття запасів	Зміни в законодавчих актах та нормативних документах
8.	Перелік об'єктів обліку витрат об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць	Зміна виробничих процесів
9.	Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	
10.	Метод обліку витрат на виробництво та калькулювання виробничої собівартості продукції	
11.	Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	
12.	База розподілу змінних загальновиробничих витрат і розподілюваних постійних загальновиробничих витрат	
13.	Варіант зведеного обліку виробничих витрат	
14.	Метод оцінки активів або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін	Рішення засновників або учасників

У Росії зміна облікової політики організації може здійснюватися у випадках:

- зміни законодавства або нормативних актів з обліку;
- розробки організацією нових способів ведення обліку. Застосування нового способу ведення обліку передбачає більш достовірне представлення фактів господарської діяльності в обліку і звітності організації або меншу трудомісткість облікового процесу без зниження ступеня достовірності інформації;
- суттєвих змін умов діяльності. Суттєва зміна умов діяльності організації може бути зв'язана з реорганізацією, зміною власників, зміною видів діяльності тощо [46, с. 15, 36].

Згідно з п. 14 Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) № 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику, якщо зміна:

- а) вимагається стандартом або тлумаченням;
- б) приводить до того, що фінансові звіти надають достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання [109, с. 771].

Таким чином, зміна облікової політики обов'язково буде мати місце при зміні вимог законодавчих актів та нормативних документів.

У США просто зазначається, що застосовуваний принцип можна змінити за необхідності. Природно, що така зміна повинна бути обґрунтованою. Можна також відзначити, що поняття зміна в обліку (*accounting change*) в США ширше, і складається власне зі зміни в обліковій політиці (*principle change*), зміни в оціночних показниках (*change of estimate*) і зміни в складі господарської одиниці (*change of entity*) [102, с. 42].

Проф. Л.З. Шнейдман вважає, що облікова політика може змінюватися під впливом таких подій, як:

- прийняття нового громадянського, господарського, податкового та іншого законодавства або розвиток та уточнення діючого;
- заборона або обмеження тієї чи іншої діяльності;

- зміна умов договорів, що укладаються зі споживачами (покупцями) продукції, робіт, послуг, у тому числі з державними органами та постачальниками матеріально-технічних ресурсів;
- зміна умов зовнішньоекономічної діяльності;
- лібералізація податкового режиму;
- рівень інфляції тощо [201, с. 10].

Отже, вимога „незмінність облікової політики” набула зовсім іншого змісту і вона не пов’язана із закінченням одного року та переходом до іншого, а залежить від конкретних обставин.

Якщо в системі фінансового обліку облікова політика може змінюватися при зміні статутних вимог, законодавства тощо, то в системі управлінського обліку вона може змінюватись крім наведених випадків, ще й у випадках зміни: умов та видів діяльності; структури підприємства; технологічних особливостей процесу виробництва; інфраструктури ринку; системи ціноутворення; систем планування та бюджетування; умов постачальницько-збутової діяльності; переліку центрів витрат та центрів відповідальності; системи внутрішньої звітності; потреб управлінського персоналу в інформації; рівня автоматизації виробничих і управлінських процесів тощо.

Одним з важливих питань, які виникають в процесі внесення змін до облікової політики, є питання, яке пов’язане з термінами внесення змін. У вітчизняних законодавчих актах та нормативних документах відсутні чіткі вимоги щодо термінів і порядку внесення змін в облікову політику підприємства. В економічній літературі також серед вчених-економістів немає єдиного підходу щодо термінів внесення змін в облікову політику. Одна група вчених-економістів вважає [34, с. 65; 1, с. 33; 46, с. 36; 37, с. 22; 126, с. 154; 89, с. 18; 166, с. 58; 203, с. 24; 153, с. 73], що зміни в облікову політику можуть вносити лише з 1 січня початку фінансового року, тобто з наступного року за роком його затвердження мотивуючи це тим, що внесення змін до облікової політики з початку нового фінансового року забезпечить послідовність облікового процесу протягом звітного року та більшу точність показників, що формуються у фінансовому облік.

Проф. Л.З. Шнейдман, якого можна віднести до другої групи авторів, вважає, що облікову політику можна змінювати протягом звітного року, якщо така зміна економічно обґрунтована. Зміна

облікової політики не повинна порушувати цілісність і послідовність облікової та звітної інформації, ускладнювати обліковий процес або перешкоджати нормальному його ходу [201, с. 11].

Вітчизняні законодавчі акти та нормативні документи, а також Міжнародні стандарти фінансової звітності не містять обмежень стосовно термінів і частоти проведення змін до облікової політики. Якщо управлінський персонал підприємства вважає, що у випадку зміни облікової політики будуть виконані умови П(С)БО № 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, то такі зміни можна вносити протягом поточного фінансового року.

Зміна облікової політики повинна бути обґрунтованою і документально оформлена організаційно-розпорядчим документом підприємства у встановленому для облікової політики порядку. Однак, вітчизняне законодавство не визначає, яким саме організаційно-розпорядчим документом повинні бути оформлені зміни до облікової політики [129, с. 8-17, 68-71; 139, с. 60].

Проф. Л.З. Шнейдман пропонує три форми подання інформації про зміни в обліковій політиці:

- найбільш проста форма передбачає словесний опис нового способу ведення обліку у звіті за поточний період. Якщо це здійснене з практичної точки зору, то подібний опис доцільно доповнити розрахунковими даними про те, який вплив на прибуток, отриманий в попередньому періоді, спричинило б використання нового способу обліку;
- друга форма полягає в перерахунку даних про доходи підприємства за минулі звітні періоди (інформація про які включена до звіту) за умови використання нового способу ведення обліку;
- найбільш складна форма полягає в тому, що у фінансовій звітності за поточний період наводять дані (у вигляді окремої статті) про загальний вплив використання в цьому періоді нового способу обліку на величину нерозподіленого прибутку на початок звітного періоду. Крім цих даних у фінансовій звітності може бути розкрита позасистемна інформація, яка передбачена для першої форми [201, с. 11].

Однак, наведені форми стосуються розкриття інформації про зміни в обліковій політиці в примітках до фінансової звітності і не

містять рекомендацій стосовно документального оформлення порядку внесення змін в облікову політику.

Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга пропонують документально оформляти зміни до облікової політики наказом керівника [26, с. 22].

Уважаємо, що зміни до облікової політики підприємства повинні документально оформляти тим самим організаційно-розпорядчим документом і в такому ж порядку, в якому її оформляли при прийнятті. В якості такого організаційно-розпорядчого документу оцільно використовувати наказ.

У випадку внесення до облікової політики підприємства змін, які за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, організаційно-розпорядчий документ (наказ, розпорядження тощо) про облікову політику доцільно повністю викласти в новій редакції [139, с. 60].

Облікова політика застосовується до господарських операцій з моменту їх виникнення, за виключенням випадків, якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітнього року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на ті господарські операції, які відбуваються після дати змін облікової політики [129, с. 69].

У системі управлінського обліку зміна облікової політики може застосовуватися до фактів господарської діяльності з моменту їх виникнення виходячи з потреб управлінського персоналу підприємства.

В П(С)БО № 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” особливо обумовлюється вплив змін облікової політики на події та факти минулих періодів, зокрема, стандарт рекомендує коригувати сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітнього року, тобто перерахунку відповідної фінансової інформації попереднього звітнього періоду або повторно надати порівняльну інформацію щодо попередніх звітніх періодів (або за минулі звітні роки).

При коригуванні сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітнього періоду (року), необхідно виконати такі дії:

1) визначити суму коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок звітнього року внаслідок зміни облікової політики та відобразити зазначену суму в обліку та балансі;

2) провести перерахунок показників Звіту про фінансові результати та Звіту про власний капітал за попередній рік;

3) внести суму коригування у Звіт про власний капітал за звітний рік;

4) здійснити розрахунок показників Звіту про власний капітал за звітний рік з урахуванням відкоригованого залишку нерозподіленого прибутку на початок року. Залишок нерозподіленого прибутку на кінець попереднього року дорівнюватиме відкоригованому залишку на початок поточного року;

5) скласти Примітки до фінансових звітів про зміну та причини змін до облікової політики підприємства.

У Великобританії відповідно до стандарту 17 (SSAP 17) всі випадки змін після складання балансу поділяються на ті, що підлягають коригуванню, зокрема, матеріальні (наприклад, факти, пов'язані з дебіторами) і не підлягають коригуванню, які розкривають в примітці до звітності і описують їх результат та характер (наприклад, нездійснені на дату складання балансу факти, такі як, пожежа). Згідно з стандартом 6 (SSAP 6) удосконалення облікової політики, яке спричинило матеріальні (суттєві) зміни, повинні відносити до статей поточного звітного періоду, як коригування до раніше нарахованих резервів і стосуються суми доходу поточного періоду.

У Німеччині зміни в обліковій політиці, які впливають на поточний дохід, повинні бути юридично погоджені з Комерційним Кодексом. У Бельгії, Італії та Іспанії прийнята інша практика: коли всі коригування проходять через рахунок Прибутків і збитків за минулий звітний період. При чому облікова практика цих країн визнає збитки від скоригованих подій, але не доходи. У Франції, наприклад, всі зміни повинні проходити через рахунок Прибутків і збитків за екстраординарними статтями. Якщо зміни в обліку викликані удосконаленням облікової системи, то всі коригування повинні відносити лише до Резервів. Події, що не підлягають коригуванню, відповідно до базового принципу „діючого підприємства”, повинні бути детально проаналізовані в окремому документі – управлінському звіті [24, с. 177-178; 133, с. 306].

У МСБО № 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” передбачено два способи відображення змін в обліко-

вій політиці суб'єкта господарювання: перспективний або ретроспективний.

Крім того, цей стандарт виключає дозволений альтернативний підхід попереднього МСБО № 8 „Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці” щодо:

а) включення в прибуток або збиток за поточний період коригування, що є наслідком зміни облікової політики або суму виправлення помилки попереднього періоду;

б) подання незмінної порівняльної інформації з фінансових звітів попередніх періодів [109, с. 765].

Внаслідок вилучення дозволеного альтернативного підходу порівняльну інформацію за попередні періоди подають так, начебто нові облікові політики застосовували завжди і помилок попереднього періоду не було.

Стандарт також зазначає, що коли неможливо визначити кумулятивний вплив на початок поточного періоду внаслідок:

а) застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів; або

б) помилки на всі попередні періоди, тоді суб'єкт господарювання змінює порівняльну інформацію так, начебто застосував нову облікову політику або помилку було виправлено перспективно з якомога ранньої можливої дати [109, с. 765-766].

Перспективне застосування змін в обліковій політиці означає застосування нової облікової політики до операцій, інших подій та умов, що відбуваються після дати зміни облікової політики.

Ретроспективне застосування – це таке застосування нової облікової політики до операцій, інших подій та умов таким чином, начебто ця нова облікова політика застосовувалася завжди, і воно передбачає коригування:

- всіх залишків на початок періоду кожного компонента власного капіталу, на який ця зміна впливає, за найперший поданий попередній період;
- порівняльних показників фінансової звітності, інформація, про які розкрита за кожний поданий попередній період, наведеного так, начебто нова облікова політика застосовувалась завжди.

Стандарт МСБО № 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” вимагає ретроспективного застосування змін облікової політики практично у всіх випадках за виключенням:

- ситуації, коли зміна вноситься у зв'язку з прийнятим новим стандартом або тлумаченням, що містять перехідні положення, які особливим чином встановлюють порядок першого застосування цього стандарту або тлумачення і відображення в обліку відповідної зміни в обліковій політиці;
- ситуації, коли практично неможливо визначити вплив зміни в обліковій політиці на конкретний період або кумулятивний вплив зміни.

В деяких випадках вимогу щодо ретроспективного застосування зміни в обліковій політиці виконати неможливо.

Згідно п. 5 МСБО № 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” застосування вимоги є неможливим, якщо суб'єкт господарювання не може застосовувати її після кожного прийнятого зусилля зробити це.

Для конкретного попереднього періоду є неможливим застосувати зміну в обліковій політиці ретроспективно, якщо:

- а) вплив ретроспективного застосування не можна визначити;
- б) ретроспективне застосування вимагає припущень щодо наміру управлінського персоналу в цьому періоді;
- в) ретроспективне застосування вимагає значних попередніх оцінок сум і неможливо об'єктивно відрізнити від іншої інформації ту інформацію щодо оцінок, які:

- надають свідчення, що існували на дату (дати), на які ці суми потрібно визнати, оцінити та розкрити;
- були доступні, коли фінансові звіти за цей попередній період було затверджено для випуску [109, с. 769].

Якщо неможливо визначити вплив зміни облікової політики для конкретного періоду щодо порівняльної інформації за один або більше попередніх періодів, наведених у звітності, то суб'єкт господарювання повинен застосувати нову облікову політику до балансової вартості активів та зобов'язань на початок найбільш раннього періоду, щодо якого можливе ретроспективне застосування (таким періодом може бути поточний період) та зробити відповідне коригування залишків на початок періоду кожного



компонента власного капіталу, на який впливає зміна за цей період.

В тих випадках, коли на початок поточного періоду практично неможливо визначити навіть кумулятивний вплив застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів, суб'єкт господарювання повинен коригувати порівняльну інформацію таким чином, щоб застосувати нову облікову політику перспективно з найбільш ранньої дати, з якої це можливо.

Таким чином, суб'єкт господарювання коригує порівняльну інформацію, але нехтує при цьому тією частиною кумулятивного коригування активів, зобов'язань та власного капіталу, що виникає до цієї дати. Отже, перспективне відображення змін передбачає, що нову облікову політику застосовують не з дати її фактичного затвердження в поточному звітному періоді, а з дати, коли її практично можливо застосувати до порівняльної інформації, яка розкрита у фінансовій звітності.

Порівняння вимог П(С)БО № 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” і МСБО № 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” показує, що зміну облікової політики на вітчизняних підприємствах у фінансовій звітності можна здійснювати згідно з міжнародними вимогами: ретроспективно або проспективно.

Ретроспективне відображення змін полягає у застосуванні підприємством нової облікової політики до господарських операцій з моменту їх виникнення. У такому випадку вплив зміни облікової політики щодо господарських операцій минулих періодів відображають у фінансовій звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року або повторного надання порівняльної інформації про попередні звітні періоди. І лише у випадку, якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року не можна достовірно визначити, здійснюється перспективне відображення змін облікової політики. Зміст його полягає в тому, що облікова політика поширюється лише на господарські операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики. При чому не здійснюється жодних коригувань показників попередніх звітних періодів.

Наслідки змін в обліковій політиці підприємства неоднакові. Якщо зміни в обліковій політиці стосуються технічних і організа-

ційних аспектів, то це може відобразитися лише на якості облікового процесу і безпосередньо не вплине на фінансові результати діяльності підприємства. Унесення змін до методичного аспекту облікової політики може вплинути на фінансові результати діяльності підприємства і тим самим змінити його майновий і фінансовий стан, що в свою чергу вплине на висновки і дії користувачів фінансової звітності. Тому такі зміни в обліковій політиці підприємства повинні бути оцінені у вартісному виразі [31, с. 85; 155, с. 55].

Встановлення облікової політики для нових видів діяльності або окремих операцій потребують документального оформлення шляхом внесення доповнень до існуючих документів або викладення їх в новій редакції. Зокрема, відповідно до п. 10 П(С)БО № 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” не вважається зміною облікової політики встановлення облікової політики для:

1) подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;

2) подій або операцій, які не відбувалися раніше [129, с. 69].

В Російському ПБО № 1 „Облікова політика організації” п. 16 відмічено, що не вважається зміною облікової політики затвердження способу ведення бухгалтерського обліку фактів господарської діяльності, які відрізняються по суті від фактів, які відбулися раніше, або виникли вперше в діяльності організації [46, с. 36].

В МСФЗ перелік фактів, які не вважаються зміною облікової політики передбачено у п. 16 МСБО № 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”, зокрема:

а) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше;

б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими [109, с. 772].

Отже, суттєвих розбіжностей в законодавствах України, Росії та МСФЗ в тому, що не потрібно відносити до змін облікової політики не має. Таким чином, встановлення облікової політики у передбачених законодавством України, Росії та МСФЗ випадках є її доповненням, а не зміною. Доповнення в облікову політику уво-

диться в дію з моменту виникнення факту господарської діяльності, який вимагає внесення доповнення.

Всі зміни і доповнення до облікової політики підприємства можна поділити на обов'язкові та ініціативні.

Обов'язкові зміни і доповнення до облікової політики підприємства виникають при уточненні чи прийнятті законодавчих актів та нормативних документів. Зокрема, на законодавчо-нормативному рівні пропонуються нові варіанти стосовно організації та методології системи обліку та окремих його об'єктів. Підприємство повинно вибирати один з запропонованих варіантів і закріпити його в організаційно-розпорядчому документі (наказі, розпорядженню тощо) в якості окремого положення облікової політики. Крім того, в діючі законодавчі акти та нормативні документи вносяться зміни до застосовуваних способів, що стосуються організації та ведення обліку, які мають обов'язковий характер. При чому можуть бути затверджені нові способи щодо організації і ведення обліку або заборонені старі способи до використання. В такому випадку, підприємству необхідно внести зміни до облікової політики. Тобто виключити з неї ті положення, які не відповідають вимогам діючих законодавчих актів і нормативних документів та затвердити нові способи стосовно організації і ведення обліку.

Ініціативні зміни і доповнення до облікової політики підприємства можливі в таких випадках:

- при розробці підприємством нових способів ведення бухгалтерського обліку, які дадуть можливість більш достовірно відобразити факти господарської діяльності або зменшити трудомісткість облікового процесу без зниження ступеня достовірності інформації. Якщо новий спосіб ведення обліку відповідає вказаним критеріям, то в такому випадку добровільна зміна або доповнення до облікової політики підприємства можна уважати обґрунтованою;
- суттєвих змін умов діяльності підприємства (реорганізація, зміна власників, зміна видів діяльності тощо) [7, с. 332-333].

Для ведення обліку і складання фінансової звітності підприємства використовують різні методи оцінки. Тому, невід'ємною складовою облікової політики підприємства та забезпечення достовірності показників фінансової звітності є облікова оцінка. Згі-

дно з п. 3 П(С)БО № 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” облікова оцінка – це попередня оцінка, яку використовує підприємство з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами [129, с. 68].

Об’єктом таких попередніх оцінок є:

- сумнівна дебіторська заборгованість;
- знецінення запасів;
- справедлива вартість фінансових активів і фінансових зобов’язань;
- забезпечення гарантійних зобов’язань;
- період відстрочення витрат і доходів тощо [50, с. 130].

Такі облікові оцінки базуються на професійному судженні управлінського персоналу підприємства з врахуванням найостаннішої наявної достовірної інформації.

Методи оцінки встановлено відповідними національними П(С)БО, в яких розкрито критерії визнання статей фінансової звітності та різних баз оцінки. Згідно з вимогами п. 6 П(С)БО № 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” облікова оцінка підлягає перегляду у наступних випадках: зміна обставин, на яких базувалася попередня оцінка; поява нової додаткової інформації, яка має передумови для зміни в підходах [129, с. 69].

Порядок відображення змін облікових оцінок у фінансовій звітності відрізняється від порядку внесення змін в облікову політику тим, що не спричиняє коригування нерозподіленого прибутку та повторного надання порівняльної інформації відносно попереднього звітного періоду, оскільки стосується лише поточного і майбутніх періодів, а не попередніх періодів та ґрунтується на розрахунках. Тобто зміни облікових оцінок не повинні відображати ретроспективно у фінансовій звітності.

При зміні облікової політики ініціатива переважно не належить підприємству. Основною причиною зміни облікової оцінки, як правило, є професійне судження управлінського персоналу підприємства, яке ґрунтується на певних розрахунках.

Наслідки змін облікових оцінок відображають у фінансовій звітності в тому періоді, в якому відбулася така зміна, а також і в наступних періодах, якщо зміна впливає на ці періоди.

Облікова оцінка є складовою методичного аспекту облікової політики. Тому, якщо неможливо розрізнити зміну облікової полі-

тики та зміну облікових оцінок, то в такому випадку зміну облікової політики розглядають і відображають як зміну облікових оцінок.

Зміни до облікової політики повинні бути обґрунтовані, а ті з них, які вплинули або можуть вплинути на фінансовий стан, рух грошових коштів або фінансові результати підприємства, розкриті у фінансовій звітності. Як зазначає О. Чумакова, „... розкриття інформації про облікову політику та її зміни у фінансовій звітності є передумовою порівняльності фінансових звітів одного підприємства за різні періоди, а також фінансових звітів різних підприємств, тобто користувачі отримують можливість оцінити наскільки співвідносяться дані окремих статей фінансової звітності того чи іншого періоду, того чи іншого підприємства” [192, с. 25].

У Росії зміни до облікової політики повинні бути розкриті у пояснювальній записці до річної бухгалтерської звітності організації. У вітчизняній практиці зміни до облікової політики в системі фінансового обліку повинні бути розкриті у примітках до річної фінансової звітності в описовій формі або прикладанням копії організаційно-розпорядчого документу про внесення змін до облікової політики [139, с. 60].

У примітках до фінансової звітності підприємства слід розкривати:

- причини та сутність зміни;
- суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
- факти повторного надання порівняльної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку [129, с. 70].

Згідно МСБО № 8 „Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” при внесенні змін до облікової політики суб’єктові господарювання слід розкривати у фінансовій звітності таку інформацію:

- назву стандарту або тлумачення, що призвів до зміни облікової політики;
- характер зміни в обліковій політиці;
- причини, завдяки яким застосування нової облікової політики, забезпечує достовірну та більш доречну інформацію;

- для поточного і всіх попередніх періодів суму коригування для статті фінансової звітності, на яку вплинула зміна облікової політики;
- опис принципів здійснення переходу на нову облікову політику;
- якщо ретроспективне застосування є неможливим для певного попереднього періоду або періодів, які передують відображеним у звітності, слід розкривати обставини, що призвели до існуючих умов, а також опис того, як і з якої дати застосовується зміна в обліковій політиці.

Розкриття такої інформації у фінансових звітах наступних періодів не потрібно повторювати.

Якщо суб'єкт господарювання не застосував новий стандарт або тлумачення, які опубліковані, але ще не набрали чинності, то він повинен розкрити:

- цей факт;
- відому або обґрунтовано оцінену інформацію, яка є доречною щодо оцінки можливого впливу застосування нового стандарту або тлумачення на фінансові звіти в період первісного застосування.

Для забезпечення такого розкриття суб'єкту господарювання слід розкривати:

- назву нового стандарту або тлумачення;
- характер наступної зміни або змін в обліковій політиці;
- дату, з якої вимагається застосування стандарту або тлумачення;
- аналіз очікуваного впливу первісного застосування стандарту або тлумачення на фінансові звіти суб'єкта господарювання або якщо такий вплив є невідомий або його обґрунтовано неможливо оцінити, проголошення про такий наслідок [109, с. 774-775]. Отже, МСФЗ вимагають повнішого розкриття змін до облікової політики суб'єкта господарювання, ніж передбачають вітчизняні нормативні документи.

Внесення змін до облікової політики для цілей управлінського обліку, на нашу думку, можуть і повинні розкриватися за допомогою організаційно-розпорядчого документу (наказу).

Стосовно розкриття інформації щодо змін в облікових оцінках, то підприємству слід розкривати зміст і суму змін в облікових

оцінках, які мають суттєвий вплив на поточний період або, як очікується, суттєво будуть впливати на майбутні періоди [129, с. 70].

Таким чином, узагальнюючи викладене, можна відзначити, що облікова політика є фундаментом облікового процесу на підприємстві і обов'язкова для виконання працівниками апарату управління підприємством.

Формування облікової політики кожним підприємством буде сприяти поліпшенню системи обліку, зміцненню його економіко-правової бази, що в кінцевому підсумку забезпечить належну ефективність прийнятих економічних рішень і господарської діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів зокрема.

## ВИСНОВКИ

Актуальність дослідження проблем облікової політики посилюється об'єктивними причинами, зокрема, протиріччям між ринковими умовами господарювання, які принципово відрізняються від командно-адміністративних, та старими підходами до збору й обробки даних обліку, що ґрунтуються виключно на фінансовому обліку. Значні зміни у формах власності, організаційно-правових формах підприємства, ринковій інфраструктурі суттєвим чином вплинули на процес управління. Однією з складових ефективного управління в умовах ринкових відносин є використання наукового менеджменту, тобто науково-обґрунтованої та якісно спроектованої системи управління підприємством, в якій інформаційні ресурси займають центральне місце.

Менеджмент в Україні перебуває поки що на початковій стадії розвитку, в той час як розвиток ринкового середовища в нашій країні вимагає радикального його удосконалення та піднесення на якісно новий рівень.

Основною метою менеджменту є забезпечення підвищення ефективності діяльності господарюючого суб'єкта шляхом раціональної організації процесів збуту, виробництва, матеріально-технічного постачання, а також управління підприємством і розвитку його економічного потенціалу.

Економічний зміст менеджменту розкривається в його принципах і функціях. Серед функцій менеджменту особливу роль відіграє функція контролю, яка включає облік та аналіз інформації про фактичні результати діяльності підприємства в цілому і його окремих структурних підрозділів, порівняння їх з плановими показниками, виявлення відхилень і аналіз їхніх причин, розробку заходів щодо досягнення визначених тактичних і стратегічних цілей.



Облік займає важливе місце в системі менеджменту, оскільки формує інформацію щодо процесів виробництва, розподілу, обміну і споживання ресурсів, яка надходить у блок контролю загального циклу управління, задовольняє потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів у необхідній інформації для виконання контрольних дій з метою виявлення резервів підвищення ефективності роботи.

Існуюча модель обліку нашої країни має суттєві недоліки і не відповідає ринковим умовам господарювання. Теорія обліку відірвана від реальності і базується на уявленні про підприємство та його управління, які характерні для 70-80 років ХХ ст., тоді коли облік призначений виконувати сервісну функцію з обробки інформації та забезпечення нею менеджерів усіх рівнів управління.

Ефективність ведення обліку на підприємствах залежить від рівня його організації, що вимагає розробки облікової політики, яку підприємство визначає самостійно. Від сформованої облікової політики залежить не тільки ефективність управління системою обліку, а й формування витрат, доходів та фінансових результатів, які характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства та стратегію його розвитку на тривалу перспективу.

Аналіз нормативної бази формування облікової політики підприємства свідчить про відсутність національного П(С)БО “Облікова політика підприємства”, а Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та П(С)БО №6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах” розкрито лише окремі положення щодо облікової політики, а саме: дано визначення облікової політики; передбачено самостійність її розробки та визначено порядок розкриття і внесення змін. Разом з тим, у зазначених нормативних документах відсутній механізм формування облікової політики підприємства, що обумовлює необхідність розробки стандарту “Облікова політика підприємства”, як це передбачено МСФЗ, а також в Російській Федерації, де розроблено і уведено в дію Положення бухгалтерського обліку №1 “Облікова політика організації”.

Методика та організація обліку здійснюється на основі концепції облікової політики, яка регламентує процес підготовки інформації про діяльність підприємства, корисної для прийняття

управлінських рішень щодо розподілу та ефективного використання наявних ресурсів.

Облікова політика складається з кількох рівнів:

- політики МСФЗ, що рекомендовані для всіх країн світу;
- політики обліку в межах геополітичного об'єднання країн, наприклад, Директиви для країн ЄС;
- політики державних органів, щодо розвитку системи обліку;
- політики обліку в окремих галузях економіки;
- політики окремого підприємства, щодо отримання повної, достовірної і неупередженої інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

При розробці облікової політики підприємства необхідно, визначити її складові. Структурний аналіз облікової політики підприємства дозволив виділити системні складові: методична, технічна, організаційна, кожна з яких включає об'єкти облікової політики та відповідні елементи.

Необхідність облікової політики диктується тим, що в нормативних документах існує багато невизначеностей, неузгодженостей та невирішених питань, що вимагає від бухгалтерів застосування категорії „професійного судження” при розробці такого регламенту. Доцільно врахувати міжнародний досвід та досвід зарубіжних країн з розвинутою ринковою економікою щодо застосування професійного судження бухгалтера, розкрити економічний зміст цього поняття, сформулювати принципи та етапи його формування.

Однією з важливих проблем обліку на сучасному етапі розвитку економіки України є розробка (проектування) системи обліку, яку необхідно здійснювати на основі концепції облікової політики, яка корисна для прийняття управлінських рішень щодо розподілу та ефективного використання наявних ресурсів і отримання фінансових результатів.

Облікова політика підприємства повинна базуватися на основних принципах обліку та фінансової звітності: обачності; повного висвітлення; автономності; послідовності; безперервності; нарахування та відповідності доходів та витрат; превалювання сутності над формою; історичної (фактичної) собівартості; єдиного грошового вимірника; періодичності. Також необхідно врахувати специфічні принципи облікової політики, зокрема, законності; досто-

вірності; раціональності; ефективності; адекватності; єдності; суттєвості та професійного судження.

Формування облікової політики є досить трудомістким і відповідальним процесом, оскільки підприємству доведеться працювати з нею не один рік, що вимагає від управлінського персоналу підприємства компетентного підходу до розробки та підтримки цього документа з врахуванням впливу зовнішніх і внутрішніх факторів, а тому до цього процесу необхідно залучати спеціалістів, науковців, консультантів.

Облікова політика включає певний варіант з набору альтернатив: 1) коли законодавством передбачено кілька варіантів ведення обліку тих чи інших об'єктів і підприємство вибирає один із них; 2) коли законодавча регламентація відображення в обліку тих чи інших факторів господарської діяльності не розроблена і підприємство самостійно розробляє способи ведення обліку. Монографія призначена для бухгалтерів та керівників підприємства, для розробки та реалізації облікової політики, зокрема, методики формування, порядку та етапів її розробки.

Визначальним моментом при формуванні облікової політики є оцінка рівня суттєвості інформації, яку трактують таким чином, що її відсутність може вплинути на економічне рішення користувачів.

Розроблена на підприємстві облікова політика повинна бути оформлена організаційно-розпорядчим документом (наказом, розпорядженням; положенням). У якості такого документу доцільно видати наказ довільної форми виходячи із специфіки діяльності підприємства та потреб управління. Проте він повинен містити такі частини – загальні положення, методику облікового процесу (фінансового, управлінського і стратегічного), техніку облікового процесу, організацію облікового процесу і додатки.

У зв'язку з тим, що облік є мовою бізнесу важливого значення набувають питання розкриття облікової політики у річній звітності. Розкриття облікової політики є передумовою зіставності фінансових звітів одного підприємства за різні звітні періоди та фінансових звітів різних підприємств, що дає можливість користувачам фінансових звітів оцінити наскільки суттєвим для них є інформація облікової політики і як вона впливає на об'єктивність прийняття рішень. Розкриття облікової політики здійснюють у примітках

до річної фінансової звітності або прикладанням копії розпорядчого документу (наказу). Розкриття облікової політики підприємства сприяє однозначності інтерпретації даних обліку та звітності внутрішніми та зовнішніми користувачами інформації.

Зміна облікової політики може бути при зміні вимог законодавчих актів та нормативних документів.

Облікова політика є основою розробки методики та організації облікового процесу на підприємстві і вона обов'язкова для виконання його обліковим управлінським персоналом.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Актуально про облікову політику. – К.: Книги для бізнесу, 2008. – 144 с.
2. Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации. – М.: АО «ДИС», 1995. – 80с.
3. Андрушків Б.М., Кузьмін О.Є. Основи менеджменту. – Львів: Світ, 1995. – 296с.
4. Анищенко А.В. Учетная политика для целей бухгалтерского учета и налогообложения на 2007 год. – М.: ООО ИИА «Налог Инфо», ООО «Статус-Кво97», 2007. – 220 с.
5. Ансофф И. Стратегическое управление: Сокр. пер. с англ. / Научн. ред. и авт. предисл Л.И. Евенко. – М.: Экономика, 1989. – 519с.
6. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета. – М.: «Экспертное бюро-М» 1997. – 351с.
7. Астахова Е.Ю., Сафонова И.В. Принципы и основы бухгалтерского учета: Учеб. пособие. В 2-х ч. Ч. I. – М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2008. – 344 с.
8. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 391с.
9. Бакаев А.С., Шнейдман Л.З. Учетная политика предприятия // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 1.- С. 52-57
10. Балакирева Н.М., Гущина И.Э. Учетная политика: Практическое руководство. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 344с.
11. Банківський менеджмент: Підручник / За ред. О.А. Кириченка, В.І. Міщенко. – К.: Знання, 2005. – 831с.
12. Барановська Т.В. Принципи формування облікової політики // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2005. – Випуск 2. – С. 14-24

13. Белінський П.І. Менеджмент виробництва та операцій: Підручник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2005. – 624с.
14. Береза А.М. Основи створення інформаційних систем: Навч. посібник. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2001. – 214с.
15. Білорус О.Г., Панченко Є.Г. Менеджмент: конкурентноздатність і ефективність. – К.: Т-во „Знання” України, 1992. – 40с.
16. Бир С. Мозг фірми. – М.: Радио и связь, 1993. – 416с.
17. Быков В.А., Бычкова С.М., Пятов М.Л., Семенова М.В., Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя. – М.: «Проспект», 2000. – 288 с.
18. Блейк Дж., Амант О. Европейский бухгалтерский учет. Справочник / Перевод с англ. – М.: Информационно-издательский дом «Филинь», 1997. – 400 с.
19. Богаченко В.М., Кириллова Н.А. Бухгалтерский учет для менеджеров: Учебник. – Ростов н/Д: Феникс, 2005. – 416 с.
20. Бреславцева Н.А., Медведева О.В., Нор-аревян Г.Г. Бухгалтерское дело: Учебное пособие. – М.: А-Приор, 2007. – 160 с.
21. Брызгалин В.В., Новикова О.А. Учетная политика организаций на 2005 год. – М.: ООО «Вершина», 2005. – 144 с.
22. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 672с.
23. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” вищих навчальних закладів / За редакцією д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2005. – 528с.
24. Бутинець Ф.Ф., Горецька П.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 544 с.
25. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
26. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. Навчальний посібник для студентів вищих навчаль-

- них закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця; 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП „Рута”, 2001. – 512 с.
27. Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії: Монографія. – Житомир: ПП „Рута”, 2005. – 324 с.
28. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та к.е.н., доц. М.М. Коцупатрого. – Житомир: ПП „Рута”, 2003. – 512с.
29. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” / Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640с.
30. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2001. – 224с.
31. Бухгалтерский учет: Учебник / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.; Под ред. П.С. Безруких. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 2004. – 736с.
32. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 6-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2005. – 756с.
33. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів/ За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 688с.
34. Бухгалтерский финансовый отчет: Учебник для вузов / Под ред. Ю.А. Бабаева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Вузовский учебник, 2008. – 650 с.
35. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
36. Васькин Ф.И., Дятлова А.Ф. Бухгалтерский финансовый учет. – М.: Колос С, 2004. – 560с.
37. Вдовенко Н.М. Бухгалтерський облік у рибництві: особливості формування облікової політики: Навчальний посібник. – К.: ЗАТ „Дорадо”, 2007. – 327 с.

38. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., доп. та CD) / Уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.: Ірпінь: ВТ „Перун”, 2007. – 1736 с.: іл.
39. Верига Ю.А., Деньга С.М. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. Частина 1. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу: Монографія. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – 355с.
40. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. Бухгалтерский учет: учеб. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 672с.
41. Войналович О.П. Оптимізація положень розпорядчого документу з облікової політики // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 7, ч. I. – 2005. – С. 288-296
42. Войтенко Т. Облікова політика: стратегія підприємства – 2003 // Податки та бухгалтерський облік. – 2003. – № 1-2 (559-560). – С. 15-23 (С. 21);
43. Волков Д. В помощь больной экономике // Діло. – 1998. – № 30. – С. 12
44. Волков Д.Л. Финансовый учет: теория, практика, отчетность организации: Учеб. пособие. – СПб.: Издат. дом С.-Петербур. гос. ун-та, 2006. – 640 с.
45. Волинец Л. Разработка учетной политики // Современный бухгалтер. – 2004. – № 10. – С. 20-25
46. Все положения по бухгалтерскому учету. – М.: ООО «Статус – Кво 97», 2005. – 268с.
47. Герчикова И.Н. Менеджмент: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1995. – 480с.
48. Глущик С.В. та ін. Сучасні ділові папери: Навч. посіб. для вищ. та серед. спец. навч. закл. / С.В. Глущик, О.В. Дияк, С.В. Шевчук. – 4-те вид., переробл. і доп. – К.: Видавництво А.С.К., 2002. – 400 с.
49. Голов С. Бухгалтерський облік в США: стандарти та практика // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 10. – С. 37-44
50. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. Практичний посібник. – К.: Лібра, 2004. – 880с.



51. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А. Фінансовий облік: Підручник. – К.: Лібра, 2005. – 976с.
52. Грачев М.В. и др.. Капиталистическое управление. Уроки 80-х. – М.: Экономика, 1991. – 288 с.
53. Гуцайлюк З.В. Методологические проблемы эффективности промышленного производства в условиях перестройки хозяйственного механизма. -К.: УМК ВО,1990. – 48с.
54. Девашук Л.Г., Єрмалаєва В.І., Квач Я.П., Рудинська О.В. Теоретичні основи та практика бухгалтерського обліку. Частина І. Навчальний посібник. – Х.: ТОВ „Одісей”, 2001. – 495 с.
55. Діденко А.Н. Сучасне діловодство: Навч. посібник. – 3-тє вид. – К.: Либідь, 2001. – 384 с.
56. Дмитренко Т.М., Чаадаєв С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Учебник. – М.: «ПРОСПЕКТ», 1998. – 336с.
57. Друкер П. Рынок: как выйти в лидеры. Практика и принципы. -М.: ВГИ,1992. – 358с.
58. Дункан Джек У. Основополагающие идеи в менеджменте: Уроки основоположников менеджмента и управленческой практики: Пер. с англ. – М.: Дело, 1996. – 276с.
59. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.2 / Ред. кол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2001. – 848с.
60. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности. Пер. с англ. М., «Экономика», 1972. – 223с.
61. Ефремова А.А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование. – М.: Книжный мир, 2000. – 478 с.
62. Жданова Л.А. Организация и управление капиталистической промышленной фирмой. -М.: Изд. УДН,1987. – 212с.
63. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3-10
64. Житний П. Принципи формування облікової політики // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 25-28
65. Житний П. Проблеми формування облікової політики та шляхи її вирішення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 19-22

66. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. – Львів: Видавництво Національного університету „Львівська політехніка”, 2005. – 714с.
67. Загородній А.Г., Партин Г.О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Т-во „Знання”, КОО, 2004. – 377 с.
68. Звороно А.Ф., Звороно И.Г., Воробьева М.А. Новое в учетной политике // Налоговый вестник. – март 1999. –С. 110-113
69. Зудилин А.П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран. -М.: Институт дружбы народов, 1986. -194с.
70. Ивашкевич В.Б. Контроллинг: сущность и назначение // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 7. – С. 8-12
71. Как работают японские предприятия: Сокр. пер. с англ. / Под ред. Я. Мондена и др.: Науч. ред. и авт. предисл. Д.Н. Бабрышев. – М.: Экономика, 1989. – 262 с.
72. Калачева Е.А. Разработка учетной политики сельскохозяйственного предприятия // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 1994. – № 9. – С. 9-10
73. Каныгин Ю.М., Калинич Г.И. Основы теоретической информатики. – К.: Наукова думка, 1990. – 208 с.
74. Каракоз И.И., Савичев П.И. Вопросы теории и практики оперативного учета. – М.: Финансы, 1972. – 208 с.
75. Карлофф Б. Деловая стратегия: Пер. с англ. / Научн. ред. и авт. послесл. В.А. Припиенов. – М.: Экономика, 1991. – 288 с.
76. Карпик Я.М., Пушкар М.С. Аналіз господарської діяльності (посібник для бізнесменів). -Тернопіль,1993. – 48с.
77. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. – М.: Эксмо, 2007. – 400 с.
78. Кашаев А.Н., Островский О.М. О принципах бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1996. – №11. – С. 58-63
79. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник.-2-е изд., изм. и доп.-М.: Издательско- торговая корпорация «Дашков и К<sup>о</sup>» 2003.-416с.
80. Кіндрацька Л.М. Система бухгалтерського обліку в комерційних банках: методологія та практика: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний університет. – К., 2002. – 32 с.

81. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством. – Киев: Изд-во УСХА, 1992. – 240с.
82. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.
83. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 192с.
84. Климова М.А. Как правильно оформить учетную политику организации. – М.: „Налоговый вестник”, 2002. – 240с.
85. Ковалев В.В. Как читать баланс / В.В. Ковалев, В.В. Патров, В.А. Быков. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 672с.: ил
86. Колос І. Формування раціональної облікової політики підприємства // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 47. – С.47-54
87. Комарницький Я., Яремчук І. Фінансово-інвестиційний аналіз: Навч. посібник. – К.: Українська енциклопедія ім. М.П. Бажана, Агенство „Книга пам'яті України”, 1996. – 298 с.
88. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 560с.
89. Кондраков Н.П. Учетная политика организации на 2008 год: в целях бухгалтерского, финансового, управленческого и налогового учета. – М.: Эксмо, 2008. – 224 с.
90. Конституція України. – К: Інформаційно-видавниче агенство „ІВА”, 1996. – 52с.
91. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.О. Олинев, А.Г. Примаков, С.Г. Фалько. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.: ил.
92. Костылева Ю.Ю., Костылев В.А. Оформление документа об учетной политике организации // Аудиторские ведомости. – 2004. – № 1. – С. 72-81
93. Крылова Т.Б. Выбор партнера: анализ отчетности капиталистического предприятия. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
94. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

95. Кузьмін О.Є., Мельник О.Г. Основи менеджменту: Підручник. – К.: „Академвидав”, 2003. – 416с.
96. Кутер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории. Учебное пособие. – М.: «Экспертное бюро-М», 1997. – 496с.
97. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. – 544 с.: ил
98. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи теорії та практика: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 576 с.
99. Лукінова О. Організація бухгалтерського обліку. Облікова політика // Всеукраїнський бухгалтерський тижневик „БАЛАНС”. – 2005. – № 5 (547), 1 лютого. – С. 19-24
100. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 96с.
101. Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: Підручник / За ред. В.Я. Амбросова. – 2-е видання, доповнене і перероблене. – К.: ВД „Професіонал”, 2005. – 896с.
102. Маренков Н.Л., Веселова Т.Н. Международные стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита в российских фирмах: Учебное пособие. Изд. 6-е, испр. и суц. доп. – М.: Едиториал УРСС, 2005. – 296 с
103. Мартиненко М.М. Основи менеджменту: Підручник. – К.: Каравела, 2005. – 496с.
104. Медведев М.Ю. Учетная политика: бухгалтерская и налоговая. – 4-е изд., стереотип. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. – 328 с.
105. Менеджмент (Современный российский менеджмент) : Учебник / Под ред. Ф.М. Русинова и М.Л. Разу. – М.: ФБК-Пресс, 1998. – 504с.
106. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. – М.: «Дело», 1992. – 702с.
107. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куликов. – К.: ТОВ „ІАМЦАУ „СТАТУС”, 2006. – 1152 с.
108. Міжнародні стандарти освіти для професійних бухгалтерів / Перекл. з англ. За ред. Н. Неводи. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2004. – 78 с.

109. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004/ Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – І частина. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005.– 1304 с.
110. Міщенко С.М. Облікова політика в системі управління банком: Автореф. дис. ... кандидата екон. наук / Національний аграрний університет. – К., 2004. – 26 с.
111. Молдованов М.І., Сидорова Г.М. Сучасний діловий документ: зразки найважливіших документів українською мовою. – К.: Техніка, 1992. – 400 с.
112. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1992.-136 с.
113. Нападковська Л.В. Управлінський облік: Монографія.- Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000.-450с.
114. Нарібаєв К.Н. Организация бухгалтерского учета в США. – М.: Финансы, 1979. – 135 с.
115. Нікбахт Е., Гропеллі А. Фінанси / Пер. з англ. В.Ф. Овдієнка та В.Я. Мусієнка; Обкладинка Лук'яненко Станіслава та Петракова Вячеслава. – К.: Вік, Глобус, 1992. – 383 с.
116. Никитин В.М., Никитина Д.А. Теория бухгалтерского учета: Курс лекций. – М.: Издательство „Дело и Сервис”, 1999. – 320 с.
117. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система “директ-костинг”. -М.: Финансы и статистика,1993. – 128с.
118. Николаева С.А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 12. – С. 50-55
119. Николаева С.А. Учетная политика организации: Принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка. – М.: «Аналитика-Пресс», 1998. – 168с.
120. Николаева С.А. Учетная политика предприятия. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 176 с.
121. Никольсон Дж. Ли, Рорбах Дж. Очерки калькуляции /Пер. с англ. -М.: Экономическая жизнь,1926. –492с.
122. Облік і аудит у банках: Навч. посіб. / О.В. Васюренко, Л.В. Сердюк, О.М. Сидоренко та ін.; За ред. О.В. Васюренка. – К.: Знання, 2006. – 595с.

123. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия /Б.И.Валуев, Л.П.Горлова, Е.Л.Зернов и др. -М.: Финансы и статистика,1991. –207с.
124. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник / За редакцією В.С. Леня. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
125. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит” / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576с.
126. Павлов П.В. Вплив облікової політики на організацію обліку запасів // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2004. – № 1(27). – С. 152-156
127. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224с.
128. Пальчук О.В. Облікова політика як інструмент управління обліком // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 7, ч. І.- 2005. – 512 с. – С. 213-221
129. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. Ч.9. – Луганськ, «Футура», 2006. – 672с.
130. Пархоменко В.М., Баранцев П.П. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: Положення (стандарти), плани рахунків, реєстри бухгалтерського обліку. 400 типових кореспонденцій. Відповіді на запитання. Коментарі. Ч.4. – Луганськ, 2004.- 640с.
131. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі. – К.: РВО ”Поліграфкнига”, 1994. – 352с.
132. Петрук О.М., Барановська Т.В. Облікова політика в системі регулювання бухгалтерським обліком // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2005. – Випуск 3. – С. 133-153
133. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420с.
134. Пилипенко А.А., Отенко В.І. Організація обліку і контролю: Підручник. – Х.: ВД „ІНЖЕК”, 2005. – 424 с.

135. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Інструкція про його застосування. – К.: КНТ, 2007. – 168 с.
136. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии: учеб.-практ. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 552 с.
137. Правдюк Н.Л. Формування облікової політики в управлінні сільськогосподарськими підприємствами // Економіка АПК. – 2005. – № 8. – С. 79-85
138. Правовые основы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности: Учебник / Отв. редактор проф. С.Г. Чаадаев. – М.: Юристъ, 1999. – 416 с.
139. Про облікову політику. Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793// Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 12. – С.60
140. Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності. Лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 р., № 04230-04108 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 8. – С. 59-60
141. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність. Навч. посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 141с.
142. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
143. Пушкар М.С., Пинхасик В.А. Основы маркетинга. - Тернополь, 1992. – 78с.
144. Пушкар М. С. Бухгалтерский учет в системе управления. — М.: Финансы и статистика, 1991. -176с.
145. Пятов М.Л. Правовые основы бухгалтерского учета: практическое руководство / М.Л. Пятов. – М.: Эксмо, 2006. – 224 с.
146. Рабошук А.В. Принципи, стандарти та професійне судження в бухгалтерському обліку: теоретико-методичний аспект: Автореф. дис. ... кандидата екон. наук / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2006. – 23 с.
147. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України. За науковою редакцією канд. екон. наук С.Голова. – К.: ТОВ ВПЦ „Три крапки”, 2005. – 584с.

148. Рыбакова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 464 с.: ил.
149. Рожнова О.В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат. – 2-е изд., перераб. и доп. / О.В. Рожнова. – М.: Издательство «Экзамен», 2003. – 192 с.
150. Рожнова О.В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат. – М.: Экзамен, 2001. – 320 с.
151. Ру Д., Сулье Д. Управління /Пер. з фран. -К.: Основи, 1995. – 442с.
152. Рузмайка І.В. Формування облікової політики підприємства: принципи, проблемні питання, критерії оцінки варіантів // Формування ринкових відносин в Україні. – 2005. – № 8(51). – С. 32-38
153. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет для менеджеров: учебник / Н.Г. Сапожникова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2005. – 448 с.
154. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. -М.: Финансы и статистика, 1980. – 141с.
155. Селезнева Н.Н., Скобелева И.П. Учетная политика'95. – Санкт-Петербург: «Специальная литература», 1995. – 116 с.
156. Сердюк О.Д. Теорія та практика менеджменту: Навчальний посібник. – К.: Професіонал, 2004. – 432с.
157. Серета К.Н. Учетная политика организаций / Серия «Библиотека бухгалтера и аудитора». – Ростов н/Д: Феникс, 2005. – 320 с.
158. Словник іншомовних слів /За редакцією члена – кореспондента АН УРСР О.С. Мельничука. – К.: Головна редакція Української Радянської енциклопедії Академії наук Української РСР, 1975.- 775с.
159. Смирнова С.А. Учетная и налоговая политика организации. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2005. – 248 с. (Библиотека журнала „Бухгалтерский учет”)
160. Советский энциклопедический словарь/ Гл. ред. А.М. Прохоров. – 4-е изд. – М.: Сов. энциклопедия, 1988. – 1600с.
161. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.



162. Соколов Я.В. Очерки по теории бухгалтерского учета. -М.: Финансы и статистика,1991. – 400с.
163. Соколов Я.В., Терентьева Т.О. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12. – С. 53-57
164. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в менеджменті (посібник для підприємців). – К.: Редакція газети „Соборна Україна”, 1992.-128с.
165. Сопко В., Гуцайлюк З., Щирба М., Бенько М. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів спеціальності „Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496с.
166. Соснаускене О.И. Формирование учетной политики организации. – М.: Издательство Альфа-Пресс, 2005. – 172 с.
167. Стеценко І.Т. Основи менеджменту. Хто такий менеджер: Навч. посіб. – К.: А.С.К., 2005. – 224с.
168. Стеців І.І. Організація облікового процесу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України (на прикладі малих підприємств): Автореф. дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / Львівська комерційна академія. – Львів, 2002. – 19 с.
169. Стешиц Л.И. Бухгалтерский учет и аудит в АПК: учебник для студентов экон. специальностей с. –х. вузов/ Л.И. Стешиц. – Мн.: «ИВЦ Минфина», 2005. – 537с.
170. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. — М.: Финансы и статистика, 1988. -223с.
171. Стуков С.А., Стуков Л.С. Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности. –М.: Изд.-во „Бухгалтерский учет”, 1998. – 136с.
172. Суглобов А.Е. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие/ А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова. – М.: КНОРУС, 2005. – 496с.
173. Сук Л.К., Сук П.Л. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – К.: Знання, 2005. – 471с.
174. Сук П. Облікова політика підприємства // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – №1 (130). – С. 2-4
175. Суха О.Р. Методика і організація бухгалтерського обліку і аудиту на малих підприємствах: Дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04. – Рівне, 2002. – 242 с.

176. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Под ред. Е.А. Мизиковского. – М.: Юристъ, 2002. – 400с.
177. Терехов Л.Л. Кибернетика для экономистов. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 191 с.
178. Терехова В.А. Методологические принципы формирования учетной политики организации // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 1999. – №4 (10). – С. 2-3
179. Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет: учеб.- практ. пособие /Р.З. Тумасян.- 4-е изд. – М.: Изд-во ОМЕГА-Л, 2005. – 751с.
180. Універсальний довідник-практикум з ділових паперів / С.П. Бибик, І.П. Михно, Л.О. Пустовіт, Г.М. Сюта. – 2-е вид., доп. і випр. – К.: Довіра: УНВЦ „Рідна мова”, 1998. – 507 с.
181. Ураков Д.У. Учет затрат по сферам деятельности. -М.: Финансы и статистика,1991. – 176с.
182. Уткин Э.А. Финансовый менеджмент. Учебник для вузов. – М.: Издательство ”Зерцало”, 1998. – 272 с.
183. Учетная политика на 2005 год: Практическое руководство /Под общей ред. В.В. Семенихина. – М.: Изд-во ЭКСМО, 2005. – 288с.
184. Файоль А. Общее и промышленное управление. – М.: Экономика, 1992. – 128с.
185. Финансовый учет: Учебник / Под ред. проф. В.Г. Гетьмана. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 784с.: ил.
186. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. -М.: Аудит,ЮНИТИ,1994. – 286с.
187. Хабарова Л.П. Методологические аспекты учетной политики 2002 года // Бухгалтерский бюллетень. – №2. – 2002. – С. 7-31
188. Хабарова Л.П. Учетная политика коммерческой фирмы в 1996 г. – М.: Бухгалтерский бюллетень, 1996. – 159 с.
189. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контролинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
190. Хахонова Н.Н. Реформирование бухгалтерского учета. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – 192с.

191. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.: ил.
192. Чумакова О. Облікова політика підприємства // Економіка. Фінанси. Право. – 2002. – № 4. – С. 23-26
193. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.
194. Шапошников А.А., Сеницина Т.В. Профессиональное суждение и его роль в аудите // Аудиторские ведомости. – 2006. – № 4. – С. 3-9
195. Швеция В.М., Головкин Н.А. Бухгалтерский учет для менеджеров: Учебник. – М.: Издательско-торговая корпорация „Дашков и К<sup>о</sup>”, 2006. – 384с.
196. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – 2-е вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2006. – 525 с.
197. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444с.
198. Шегда А.В. Менеджмент: Навч. посіб. – К.: Т-во „Знання”, КОО, 2002. – 583с.
199. Шнейдман Л.З. Как пользоваться МСФО. – М.: Изд-во ”Бухгалтерский учет”, 2003. – 96 с. (Библиотека журнала ”Бухгалтерский учет”)
200. Шнейдман Л.З. Основы формирования учетной политики в условиях перехода к рынку // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 8. – С. 33-35
201. Шнейдман Л.З. Учетная политика: формирование и реализация // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 9. – С. 3-11
202. Щеглова Н. Формирование учетной политики организаций // Аудитор. – 2000. – № 5. – С. 17-20
203. Ямборко Г. Вплив облікової політики на фінансовий результат і оподаткований прибуток підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 23-28
204. Янчевский В.Г. Менеджмент, маркетинг, бизнес: Деловым людям о предпринимательстве. – Мн.: Полымя, 1992. – 106 с.
205. Bramseman R. Handbuchcontrolling: Methoden und Techniken. - München – Wien: Hanser, 1990. – 388p.

# ДОДАТКИ

Додаток 1

НАКАЗ № \_\_\_\_

про облікову політику підприємства

м. \_\_\_\_\_ „\_\_\_\_\_” \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

Відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV затверджених Міністерством фінансів України, національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) та інших нормативно-правових актів, які регламентують порядок ведення обліку, складання й подання звітності з метою забезпечення дотримання єдиних принципів, методів і способів ведення обліку та з урахуванням специфіки діяльності підприємства,

## НАКАЗУЮ:

1. Головному бухгалтеру Іваночко І.П. розробити облікову політику підприємства і подати її на затвердження до 30 грудня 20\_\_р. (додається).
2. Виготовити типорезографським способом наказ про облікову політику у кількості \_\_\_\_ примірників і забезпечити ним керівників відділів заводоуправління і підрозділів підприємства за списком (додається).
3. Відповідальним особам неухильно дотримуватися положень викладених в обліковій політиці, що стосується загальних, методичних, технічних і організаційних аспектів обліку та звітності.
4. При зміні нормативно-правових актів, що регламентують порядок ведення обліку, вносити зміни і доповнення в облікову політику на основі наказу керівника підприємства.
5. Контроль за виконанням даного наказу залишаю за собою.

Керівник підприємства \_\_\_\_\_

(підпис)

\_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

## ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА

(один із можливих варіантів для середніх підприємств)

### Загальні положення

(основні відомості про підприємство)

1. Повна назва підприємства \_\_\_\_\_
2. Організаційно-правова форма \_\_\_\_\_
3. Форма власності \_\_\_\_\_
4. Юридична адреса та місцезнаходження \_\_\_\_\_
5. Реєстраційні дані (номер та дата видачі Свідоцтва про державну реєстрацію) \_\_\_\_\_
6. Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ \_\_\_\_\_
7. Наявність філій, відділень, структурних підрозділів виділених на окремий баланс \_\_\_\_\_
8. Основні види діяльності \_\_\_\_\_
9. Відношення до системи оподаткування \_\_\_\_\_

### Розділ I. Методика облікового процесу

1. Встановити поріг суттєвості (матеріальності) для окремих об'єктів обліку та фактів господарської діяльності:

- з обліку об'єктів, які належать до активів, зобов'язань і власного капіталу у розмірі 5 % від підсумку відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу;

- з обліку окремих видів доходів і витрат у розмірі 2 % чистого прибутку (збитку) підприємства;

- при визначенні звітнього сегменту суттєвість прийняти у розмірі 10 % чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);

- при визначенні подібних активів суттєвість не повинна перевищувати 10 % різниці між справедливою вартістю об'єктів обміну;

- для інших фактів господарської діяльності та об'єктів обліку поріг суттєвості необхідно приймати у розмірі 5 % від їх суми (законодавством передбачена межа від 1 до 10 відсотків).

2. Тривалість операційного циклу складає ... днів (встановлює підприємство самостійно виходячи з галузевої специфіки).

3. Активи і зобов'язання підприємства відображати у фінансовій звітності лише за умови, що вони відповідають таким критеріям:

- оцінка може бути достовірно визначена;
- існує вірогідність отримання або втрати майбутніх економічних вигод.

вигод.

Класифікацію активів і зобов'язань здійснювати виходячи з терміну (один рік – поточні, більше року – довгострокові).

4. Облік основних засобів здійснювати згідно з П(С)БО № 7 „Основні засоби”.

5. Для визнання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів, визначення строку їх корисного використання, вибору методу нарахування амортизації в момент введення в експлуатацію, визначення ліквідаційної вартості та непридатності основних засобів, а також для оформлення необхідної документації на списання основних засобів та для їх переоцінки створити постійно діючу експертно-технічну комісію у складі:

Голова комісії: Деркач М. І., технічний директор;

Члени комісії:

- Яковенко А.Ф., головний інженер;
- Криворучко І.М., головний механік;
- Ясінський М.О., головний енергетик;
- Іваночко І. П., головний бухгалтер;
- Остапчук В.М., начальник планово-економічного відділу;
- Дудтчак В.О., начальник транспортного цеху;
- Кульчицький Я.А., начальник відділу експлуатації будівель, споруд і комунікацій.

6. До основних засобів відносити матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання продукції, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), первісна вартість яких більше за 1000 грн. (ліміт вартості визначає підприємство самостійно).

За одиницю обліку приймають окремих об'єкт основних засобів та інших матеріальних необоротних активів.

7. Фактичні витрати, пов'язані з поточним ремонтом основних засобів, включати до складу витрат виробництва.

8. Нарахування амортизації по основних засобах здійснювати протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта з урахуванням ліквідаційної вартості у такий спосіб:

8.1. Для цілей фінансового та управлінського обліку:

- будівлі та споруди – прямолінійним методом виходячи зі строку корисного використання 50 років;
- машини та обладнання – методом прискореного зменшення залишкової вартості виходячи зі строку корисного використання 5 років;
- транспортні засоби (вантажні автомобілі вантажопідйомністю понад 2 т) – виробничим методом виходячи зі строку корисного використання 5 років;
- інші об'єкти основних засобів – прямолінійним методом виходячи зі строку корисного використання 5 років;
- інші необоротні матеріальні активи – прямолінійним методом виходячи зі строку служби 2 роки, крім одягу та взуття, строк корисного використання яких визначається державними нормами забезпечення одягом та взуттям.

8.2. Для цілей податкового обліку нарахування амортизації основних засобів здійснювати за нормами і методами, передбачені податковим законодавством.

9. Ліквідаційну вартість об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів не розраховувати та при нарахуванні амортизації уважати рівною нулю.

10. Переоцінку основних засобів здійснювати, якщо різниця між залишковою вартістю та їх справедливою вартістю на дату балансу перевищує 10 %. У випадку переоцінки одного об'єкта групи основних засобів проводити переоцінку всіх об'єктів відповідної групи на ту ж дату.

11. Уважати матеріальні активи з терміном корисного використання (експлуатації) понад один рік та вартістю до 1000 грн. малоцінними необоротними матеріальними активами (МНМА).

12. Амортизацію по МНМА нараховувати в першому місяці використання об'єкта у розмірі 50 % його вартості, що амортизується, та решта 50 % вартості, що амортизується в місяці їх списання з балансу внаслідок невідповідності критеріям визнання активом.

13. Визнання, оцінку та облік нематеріальних активів здійснювати відповідно до вимог П(С)БО № 8 „Нематеріальні активи”.

За одиницю обліку прийняти окремий об'єкт нематеріальних активів.

14. Установити терміни використання нематеріальних активів за групами відповідно до вимог ст. 5 П(С)БО № 8 „Нематеріальні активи”:

- права користування майном (права користування будівлею, право на оренду приміщення) – 5 років;
- права на знаки для товарів, послуг – 10 років;
- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки – 5 років;
  - авторські та суміжні права (комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, бази даних) – 2 роки;
- гудвіл – 20 років;
- інші нематеріальні активи – 5 років.

15. Амортизацію нематеріальних активів здійснювати прямолінійним методом.

16. Прийняти ліквідаційну вартість нематеріальних активів для цілей нарахування амортизації таку, що дорівнює нулю.

17. Здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих матеріальних активів, щодо яких існує активний ринок.

18. Визнання та первісну оцінку запасів (матеріалів, сировини, палива, комплектуючих виробів, товарів) здійснювати в залежності від шляхів надходження запасів на підприємство у відповідності до вимог П(С)БО № 9 „Запаси”.

19. За одиницю обліку запасів прийняти кожне найменування, сорт, тип, розмір тощо.

20. Організовувати аналітичний облік руху запасів у такий спосіб за підрозділами:

- у бухгалтерії – у кількісно-сумовому вимірі;
- на складах – у кількісному вираженні;
- у цехах і на дільницях – у кількісному вимірі.

21. Застосовувати постійну систему обліку запасів.

22. Оцінку запасів при відпуску у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті здійснювати за собівартістю перших за часом надходження запасів (FIFO).

23. Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) обліковувати на окремому субрахунку рахунків обліку запасів і щомісячно розподіляти між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безкоштовно передані тощо) за звітний місяць з використанням середнього процента.

24. Готову продукцію та незвершене виробництво обліковувати за плановою (нормативною) виробничою собівартістю з подальшим коригуванням та відображати в балансі за фактичною виробничою собівартістю.

25. При складанні балансу оцінювати запаси та відображати в обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.



26. Матеріальні активи, що використовуються більше одного року, уважати малоцінними і швидкозношувальними предметами (МШП).
27. Нарахування зносу на МШП здійснювати в розмірі 100 % (сто відсотків) балансової вартості таких предметів при передачі їх зі складу в експлуатацію. Передбачити ведення кількісного обліку таких предметів у розрізі матеріально-відповідальних осіб до моменту їх повної ліквідації.
28. Визнання, оцінку та облік дебіторської заборгованості здійснювати відповідно до вимог П(С)БО № 10 „Дебіторська заборгованість”.

Резерв сумнівних боргів формувати один раз на рік на дату балансу, виходячи із платоспроможності окремих дебіторів.

29. Визнавати поточну дебіторську заборгованість безнадійною тільки у випадку повної впевненості про її неповернення боржником за якою минув строк позовної давності.
30. Списання безнадійної дебіторської заборгованості здійснювати тільки за розпорядженням керівника підприємства.
31. Визнання, оцінку та облік зобов'язань здійснювати відповідно до вимог П(С)БО № 11 „Зобов'язання”.
32. Для нарахування заробітної плати працівникам підприємства використовувати системи та форми оплати праці відповідно до умов, передбачених колективним договором.
33. Щомісячно складати розрахунок відрахувань для виплати відпусток, премій та інших заохочувальних і довгострокових виплат працівникам, передбачених П(С)БО № 26 „Виплати працівникам” і колективним договором підприємства у розмірі згідно з розрахунками – 10 % від нарахованої заробітної плати.
34. Щорічно здійснювати відрахування до резервного (страхового) фонду у відповідності із Статутом, 15 % прибутку, що залишається у розпорядженні підприємства за річними результатами роботи.
35. Забезпечення на відшкодування майбутніх платежів – на оплату додаткового пенсійного забезпечення, виконання гарантійних зобов'язань, реструктуризацію, на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо не створювати.
36. Первісну оцінку фінансових інвестицій здійснювати за собівартістю згідно із П(С)БО № 12 „Фінансові інвестиції”.

Оцінку фінансових інвестицій (крім інвестицій, що утримує підприємство до їх погашення або обліковує за методом участі в капіталі) на дату балансу здійснювати за справедливою вартістю.

37. Фінансові інвестиції, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, відображають на дату балансу за їх собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестицій.

38. Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображати за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі, крім випадків, якщо:

- фінансові інвестиції придбані та утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання;
- асоційоване або дочірнє підприємство веде діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців;
- фінансові інвестиції у спільну діяльність, які придбані і утримуються виключно з метою їх подальшого продажу протягом дванадцяти місяців;
- спільне підприємство веде свою діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти учаснику спільного підприємства протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.

39. За умови, якщо підприємство є контрольним учасником спільного підприємства і перестає здійснювати спільний контроль за спільним підприємством, що суттєво впливає на його діяльність, то бухгалтерія припиняє облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі з останнього дня місяця. Свідченням суттєвого впливу можуть бути:

- володіння двадцятьма або більше відсотками акціями (статутного капіталу) підприємства;
- представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;
- участь в прийнятті рішень;
- взаємообмін управлінським персоналом;
- забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією.

40. Первісну оцінку фінансових інструментів здійснювати за їх фактичною собівартістю.

41. Фінансові активи оцінювати за їх справедливою вартістю на кожну наступну після визнання дату балансу, крім:

- дебіторської заборгованості, що не призначена для перепродажу;
- фінансових інвестицій, що утримує підприємство до їх погашення;
- фінансових активів, справедливу вартість яких неможливо достовірно визначити;
- фінансових інвестицій та інших фінансових активів, щодо яких не застосовують оцінку за справедливою вартістю.

42. Фінансові зобов'язання оцінювати за їх амортизованою собівартістю на кожну наступну після визнання дату балансу, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і зобов'язань за похідними фінансовими інструментами.

43. Установити період очікуваного використання об'єкта фінансової оренди, строк корисного її використання.

44. Нарахування амортизації по об'єктах фінансової оренди здійснювати протягом очікуваного використання об'єкта з урахуванням ліквідаційної вартості:

- для цілей фінансового та управлінського обліку прямолінійним методом;

- для цілей податкового обліку за нормами і методами, передбаченими податковим законодавством.

45. Визнання та відображення в обліку доходів здійснювати відповідно до вимог П(С)БО № 15 „Дохід”.

46. Оцінку ступеня завершеності операцій з надання послуг здійснювати за питомою вагою витрат, здійснених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю дату.

47. Доходи отримані у звітному періоді, які відносять до наступних звітних періодів, відображати в обліку і звітності окремою статтею, як доходи майбутніх періодів. Ці доходи включати в результати господарської діяльності при настанні звітного періоду, до якого вони належать.

48. Визнання та відображення в обліку витрат здійснювати відповідно до вимог П(С)БО № 16 „Витрати”.

49. Для узагальнення інформації про витрати підприємства використовувати рахунки класу 8 „Витрати за елементами” та рахунки класу 9 „Витрати діяльності” Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

50. Облік витрат підприємства здійснювати за системою (методом) неповних витрат („директ-костинг”).

51. Затвердити перелік об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць (оформляється окремим додатком у вигляді переліку об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць виходячи з галузевих особливостей і потреб управління).

52. Затвердити перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг):

- сировина та основні матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- допоміжні та інші матеріали;

- зворотні відходи (вираховуються);
- паливо та енергія на технологічні потреби;
- основна заробітна плата;
- додаткова заробітна плата;
- відрахування на соціальні заходи;
- змінні загальновиробничі витрати;
- розподілені постійні загальновиробничі витрати;
- витрати від браку;
- інші виробничі витрати;
- попутна (супутня) продукція (вираховується).

53. Застосувати у цехах основного виробництва попередільний метод обліку витрат на виробництво та калькулювання виробничої собівартості продукції із використанням елементів нормативного методу; у цехах допоміжного виробництва – позамовний метод обліку витрат на виробництво та калькулювання виробничої собівартості продукції.

54. Розрахунок виробничої собівартості здійснювати для кожного об'єкта обліку витрат окремо.

55. З метою визначення виробничої собівартості продукції встановити такий перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат:

55.1. Змінні загальновиробничі витрати:

- оплата праці загальновиробничого персоналу;
- відрахування на соціальні заходи загальновиробничого персоналу;
- витрати на службові відрядження персоналу цехів, дільниць тощо;
- амортизація основних засобів (у випадку використання виробничого методу);
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення, включаючи вартість мастильних та інших матеріалів, необхідних для підтримки їх в робочому стані;
- вартість витраченого палива, енергії, води та інших ресурсів;
- інші змінні витрати.

55.2. Постійні загальновиробничі витрати:

- оплата праці апарату управління цехом, дільницею тощо;
- відрахування на соціальні заходи апарату управління цехом, дільницею тощо.
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- витрати на операційну оренду основних засобів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- інші постійні витрати.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляти між об'єктами витрат з використанням кошторисних (нормативних) ставок на одиницю продукції, виходячи з фактичної потужності обладнання звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляти між об'єктами витрат, виходячи з нормальної виробничої потужності обладнання з використанням кошторисних (нормативних) ставок на одиницю продукції (або пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників (працівників) тощо).

Установити нормальну виробничу потужність структурних підрозділів (цехів) 15 тис. одиниць продукції (визначається на підставі технічних характеристик обладнання).

56. До витрат майбутніх періодів відносити заздалегідь оплачену орендну плату, оплачені рекламні послуги, суми на переплату періодичних видань та інші витрати, що стосуються наступного звітного періоду.

Витрати майбутніх періодів рівномірно списувати на витрати протягом періоду, до якого вони належать.

57. Зведений облік виробничих витрат здійснювати за напівфабрикатним варіантом.

58. Облік адміністративних витрат здійснювати за таким переліком статей:

- оплата праці адміністративно-управлінського персоналу;
- відрахування на соціальні заходи адміністративно-управлінського персоналу;
- витрати на службові відрядження;
- витрати на зв'язок;
- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі та інші витрати);
- амортизація основних засобів та інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання;
- витрати на операційну оренду основних засобів та інших матеріальних необоротних активів;
- страхування майна;
- витрати на ремонт основних засобів та інших матеріальних необоротних активів;
- вартість витраченого палива, енергії, води та інших ресурсів;
- витрати на утримання пожежної, воєнізованої та сторожової охорони;

- витрати на оплату професійних послуг;
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачувані законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, які включають до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- витрати на оплату послуг банку;
- поштові та канцелярські витрати;
- інші витрати.

59. Облік витрат на збут здійснювати за такими статтями:

- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- відрахування на соціальні заходи;
- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах та ремонт тари;
- витрати на рекламу та дослідження ринку;
- витрати на службові відрядження працівників зайнятих збутом;
- амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції (робіт, послуг);
- витрати на операційну оренду основних засобів та інших матеріальних необоротних активів;
  - страхування майна;
- витрати на ремонт основних засобів та інших матеріальних необоротних активів;
- вартість витраченого палива, енергії, води та інших ресурсів;
- витрати на утримання пожежної, воєнізованої та сторожової охорони;
- витрати на зв'язок;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів);
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування готової продукції (товарів);
- інші витрати на збут продукції, товарів, робіт і послуг.

60. Облік інших операційних витрат здійснювати за таким переліком статей:

- витрати на дослідження та розробки;
- собівартість реалізованої іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів;
- сумнівні та безнадійні борги;
- втрати від операційної курсової різниці;
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі і втрати від псування цінностей;

- визнані штрафи, пені, неустойки;
- витрати на утримання медпункту;
- витрати на утримання гуртожитку;
- витрати на утримання їдальні;
- витрати на утримання бази відпочинку;
- витрати на утримання мобрезерву;
- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства;
- інші витрати операційної діяльності.

61. Затвердити форми річних, квартальних і місячних планів та бюджетів: виробництва; закупки сировини, матеріалів і комплектуючих виробів; витрат на оплату праці; загальновиробничих витрат та ін. (підприємство може формувати інші плани та бюджети виходячи з галузевих особливостей та потреб управління).

62. Для внутрішньогосподарських розрахунків між структурними підрозділами підприємства за продукцію, виконані роботи та надані послуги застосовувати планово-розрахункові ціни.

63. Оцінку ступеня завершеності робіт для визначення доходів і витрат за будівельним контрактом здійснювати шляхом вимірювання та оцінки обсягів виконаної роботи.

Загальновиробничі витрати будівельного виробництва розподіляти між об'єктами будівництва, виходячи з нормальної потужності пропорційно до прямих витрат на оплату праці.

64. Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів середньозважений валютний курс не застосовувати.

65. Відповідно до вимог П(С)БО № 23 „Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін” затвердити перелік пов'язаних сторін:

- юридичні особи ВАТ „Галичина”, ВАТ „Промінь”;
- фізичні особи: дружина голови правління ВАТ „Меркурій”, дочка голови правління, які володіють пакетом акцій 30 %;
- засновники, які володіють пакетом акцій 22 %.

Оцінку активів і зобов'язань в операціях пов'язаних сторін здійснювати за методом порівнюваної неконтрольованої ціни.

66. Установити пріоритетним господарський вид сегмента. Звітними є такі види господарського сегмента:

- виробництво меблевої продукції;
- надання послуг автомобільного вантажного транспорту підприємствам і населенню;
- роздрібна торгівля будівельними матеріалами.

67. Податковий облік здійснювати відповідно до вимог чинного законодавства.

68. У випадку прийняття нових законодавчих актів та національних П(С)БО або внесення змін та доповнень до них вносити відповідно зміни і доповнення до цього наказу. Відповідальність за внесення таких змін і доповнень покласти на головного бухгалтера підприємства.

## **Розділ II. Техніка облікового процесу**

1. Облік активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій здійснювати методом подвійного запису згідно з робочим планом рахунків розробленого на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (робочий додається).

Затвердити робочий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємства наведеного в додатку № \_\_ до цього наказу (оформляється окремим додатком).

2. Облік на підприємстві організувати за автоматизованою формою обліку з використанням комп'ютерної програми „1С: Підприємство 8.0”.

Фінансову інформацію зберігати на машинних і паперових носіях.

Регістри обліку роздруковувати в кінці звітного періоду і підтверджувати підписами відповідальних осіб.

3. Затвердити розроблені форми первинних документів та облікових регістрів з врахуванням організаційно-технологічних та виробничих особливостей, які застосовує підприємство у практичній діяльності з автоматизованим обліком, але не затверджені відповідними державними органами, які необхідні для формування і надання своєчасно повної та достовірної управлінської інформації менеджерам підприємства (оформляється окремим додатком у вигляді переліку форм первинних документів та облікових регістрів).

4. Затвердити схеми (графіки) документообороту і технологію обробки облікової інформації в цілому по підприємству та його структурними підрозділами (оформляється окремим додатком).

5. Забезпечити складання та подання форм фінансової, податкової і статистичної звітності підприємства відповідним користувачам в обсязі та в строки, передбачені чинним законодавством.

6. Склад і форми внутрішньої звітності, періодичність, строки складання і подання, перелік користувачів встановлює служба управлінського обліку за погодженням з головним бухгалтером та керівником підприємства.



7. Забезпечити зберігання первинних документів, облікових реєстрів, фінансової звітності та інших видів звітності, їх оформлення та передачу до архіву відповідно до вимог чинного законодавства.

8. Для забезпечення достовірності даних обліку та фінансової звітності згідно з Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV проводити інвентаризацію активів і зобов'язань відповідно до Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 з наступними змінами і доповненнями.

9. Установити терміни проведення інвентаризації:

- незавершеного виробництва і напівфабрикатів власного виробництва – щомісячно (в останній робочий день звітного місяця);
- для готової продукції, сировини і матеріалів, товарів – щорічно станом на 1 жовтня;
- бланків суворої звітності – щоквартально;
- грошових коштів у касі – щомісячно;
- основних засобів і нематеріальних активів щорічно станом на 1 грудня;
- розрахунків з постачальниками і покупцями (замовниками) – щорічно станом на 1 листопада року, що настає за звітним;
- у випадку зміни матеріально-відповідальних осіб або виявлення розкрадання (недостач) – відповідно в момент зміни або факту виявлення розкрадання (недостачі).

10. Для проведення інвентаризації і прийняття рішення за її результатами створити постійно-діючу інвентаризаційну комісію у складі:

Голова комісії: Петров В.В. – заступник голови правління.

Члени комісії: Іваночко І.П. – головний бухгалтер;

Завірюха Т.І. – економіст;

Кузів П.М. – інженер виробничого відділу.

### **Розділ III. Організація облікового процесу**

1. Відповідальність за організацію обліку та забезпечення фіксування фактів господарської діяльності у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності покладається на керівника підприємства.

2. Фінансовий облік на підприємстві здійснює бухгалтерія, яку очолює головний бухгалтер, який безпосередньо підпорядковується керівнику підприємства.

3. Кількісний та якісний склад бухгалтерії визначається штатним розписом, який затверджується окремим наказом керівника підприємства, а обов'язки кожного працівника бухгалтерії регламентують відповідні посадові інструкції.

4. Ведення управлінського обліку покладається на службу управлінського обліку на чолі з начальником служби, який безпосередньо підпорядковується головному бухгалтеру та керівнику підприємства.

5. Структура служби управлінського обліку, чисельність працівників, підпорядкованість, взаємозв'язки з іншими службами, структурними підрозділами, функціональні обов'язки, права, відповідальність служби і його працівників визначає Положення про службу управлінського обліку та посадові інструкції працівників служби.

6. Затвердити Положення про службу управлінського обліку і посадові інструкції працівників служби (додаються).

7. Організацію облікової роботи на підприємстві здійснювати за змішаною формою. У структурних підрозділах запровадити аналітичний облік виробничих витрат, випуску і реалізації продукції, товарно-матеріальних цінностей, розрахунків з оплати праці тощо. В бухгалтерії підприємства організувати облік грошових коштів, розрахункових, фінансових і кредитних операцій, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат операційної діяльності, фінансових результатів тощо, складати періодичну і річну фінансову, статистичну та податкову звітності.

8. Затвердити перелік центрів витрат і сфер відповідальності (оформляють окремим додатком у вигляді переліку центрів витрат та сфер відповідальності виходячи з галузевих особливостей та потреб управління; центрами витрат можуть бути: робочі місця; бригади, дільниці, цехи; структурні (відокремлені) підрозділи підприємства; підприємство в цілому).

9. Відповідальність за недопущення несанкціонованого доступу до облікової інформації, розголошення якої може завдати шкоди інтересам підприємства покласти на головного бухгалтера та начальника служби управлінського обліку.

Головному бухгалтеру та начальнику служби управлінського обліку вживати необхідних заходів для запобігання несанкціонованого виправлення помилок у первинних документах та регістрах обліку. Виправлення помилок здійснювати відповідно до вимог Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV, П(С)БО № 6 „Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 1999 р. № 137 із наступними змінами та

доповненнями, Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1994 р. № 88.

10. З метою збереження майна, законності та доцільності здійснення фактів господарської діяльності, а також достовірності облікових і звітних даних на підприємстві створити систему внутрішнього контролю, яка включає контроль організаційної структури підприємства, політику і методи управління, розподіл обов'язків, нагляд тощо шляхом проведення суцільних, вибіркових документальних планових і раптових перевірок працівниками підприємства наявності і руху майна, грошових коштів, дотримання касової, розрахункової та фінансової дисципліни.

11. Виділити на окремий баланс філії, відділення і структурні підрозділи (наводиться їх перелік, якщо вони є і є потреба у виділенні їх на окремий баланс).

З метою забезпечення єдиної системи організації фінансового обліку і дотримання єдиної облікової політики для складання консолідованої фінансової звітності філіям, відділенням, структурним підрозділам дотримуватися цієї облікової політики, погоджуючи свої дії з головним бухгалтером підприємства.

12. Відповідальність за виконання конкретних пунктів цього наказу покласти на керівників структурних підрозділів та відповідальних осіб.

13. Зі змістом наказу ознайомити (під розписку) усіх керівників структурних підрозділів та посадових осіб, які мають безпосереднє відношення до його виконання.

Керівник підприємства \_\_\_\_\_  
(підпис)

\_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

З наказом ознайомлені \_\_\_\_\_  
(наводиться перелік та підписи відповідальних осіб)

*Наукове видання*

**Михайло Семенович ПУШКАР  
Маркіян Теодорович ЩИРБА**

# **ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ**

*Монографія*

Технічне редагування та комп'ютерний макет *В. Шпака*

Додрукова підготовка – видавництво «Карт-бланш»

**46011, м. Тернопіль, вул. Дорошенка, 16.**

**Тел.: (0352) 43-54-98, 24-47-98; факс: 43-55-44.**

**E-mail: cb@ukr.net. Web: www.carte-bl.narod.ru**

Свідоцтво на здійснення видавничої діяльності – серія ТР № 4 від 10.I.2001 р.

Керівник видавничого проекту – Пушкар Роман.

Комп'ютерна верстка – Соломончук Вікторія.

Дизайн обкладинки – Шараварник Андрій.

Підписано до друку 11.II.2009 р.

Формат 60×84/16. Папір офсетний.

Друк офсетний. Гарнітура *Times*.

Умовно-друк. арк. 18,19. Облік.-вид. арк. 18,39.

Тираж (наклад) 500 примірників. Замовлення № 43.

Віддруковано ФО-П Шпак В. Б.

Свідоцтво про державну реєстрацію В02 № 924434 від 11.12.2006 р.

Свідоцтво платника податку: Серія Е № 897220

м. Тернопіль, вул. Просвіти, 6.

тел. 8 097 299 38 99, 8 063 300 86 72

E-mail: tooums@ukr.net