

УДК 657.1:658

**СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА  
ПРОМИСЛОВОМУ ПІДПРИЄМСТВІ**

Т.С. ГОЛУБЄВА, І.В. КОЛОС

Київський національний університет технологій та дизайну

*У статті виявлені принципові відмінності облікової політики на зарубіжних та вітчизняних промислових підприємствах, запропоновані методичні підходи щодо формування облікової політики на вітчизняних промислових підприємствах*

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

**Об'єкти та методи дослідження**

Питанням облікової політики на підприємствах присвячені роботи авторів Ф.Ф.Бутинця, В.П.Завгороднього, П.Є. Житного, А.М.Кузьмінського, С.А. Расказова-Ніколаєвої, М.С. Пушкаря, В.В.Сопко, М.І.Купера. В них розкрито сутність облікової політики і її складові, принципи формування і етапи розробки, практичні рекомендації щодо формування складових облікової політики підприємства.

**Постановка завдання**

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

У процесі досягнення мети сформульовані такі основні завдання: з'ясувати відмінності облікової політики на зарубіжних та вітчизняних промислових підприємствах, запропонувати методичні підходи щодо формування облікової політики на вітчизняних промислових підприємствах, обґрунтувати структуру і основний зміст Положення про облікову політику.

**Результати та їх обговорення**

В Україні термін «облікова політика» закріплений у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Облікова політика повинна відповідати вимогам повноти, обачності, принципам превалювання сутності над формою, послідовності, безперервності, періодичності та іншим принципам, передбаченим Законом [1].

У Міжнародному стандарті фінансової звітності 1 «Подання фінансових звітів» під обліковою політикою розуміють певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, прийняті підприємством для складання та подання фінансових звітів. Вибір і пристосування одного з них, як найбільш ефективного у діяльності підприємства, належить до компетенції керівництва [4].

Відповідно до ПБУ Російської Федерації 1/2008 «Облікова політика організації», під обліковою політикою організації розуміється прийнята нею сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності [2].

Порівняльний аналіз зарубіжних і вітчизняних методичних підходів щодо формування облікової політики дозволив виявити їх принципові відмінності. В зарубіжних компаніях на відміну від вітчизняних сукупність принципів, методів збору й обробки даних призначені забезпечити не тільки складання фінансової звітності, а також й управлінської звітності, яка в умовах ринкових перетворень набуває актуальності. Форми управлінської звітності розробляються управлінським персоналом різних рівнів управління підприємством з метою надання оперативної, повної інформації для аналізу поточної та минулої діяльності, планування майбутніх оперативних і стратегічних напрямів діяльності. На відміну від Росії в Україні не існує чітко сформованих правил та вимог щодо формування облікової політики. Тому в Україні при розробці власної облікової політики, підприємства за основу беруть правила закріплені у міжнародних стандартах. Вибір і пристосування окремих складових облікової політики, зокрема, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності, залежить від компетенції керівництва підприємства. Негативним явищем є відсутність взаємоузгодженості облікової політики на рівні підприємства і за центрами відповідальності.

В Україні облікова політика формується з урахуванням двох рівнів. На макрорівні – це політика державних органів щодо розвитку системи обліку (Верховна Рада України, Кабінет міністрів України, міністерство фінансів). Облікова політика формується через урядові структури і оформляється у вигляді законів, що регулюють питання обліку, аудиту та звітності. На мікрорівні – це політика окремого підприємства щодо забезпечення надійної фінансової звітності. Підприємство, організація, установа з урахуванням чинних законодавчих актів формує внутрішній нормативний документ – облікову політику.

При складанні облікової політики необхідно обов'язково враховувати особливості тієї галузі, до якої відноситься організація. Міністерствами, відомствами, іншими галузевими структурами розроблені різні положення, рекомендації і методичні вказівки з питань бухгалтерського обліку. Тому організаціям можна керуватися ними, але лише в частині, що не суперечить чинному законодавству.

З урахуванням вищезазначеного вважаємо за потрібне розглядати облік в системі управління підприємством як засіб отримання інформації для аналізу, планування й прогнозування, а також контролю і регулювання діяльності суб'єкта господарювання. Облікову політику доцільно розробляти з метою впливу на систему обліку в напрямі пристосування її до потреб апарату управління.

Таким чином, запропоновано розрізняти завдання облікової політики на підприємстві таким чином: (1) в частині фінансового обліку – задоволення потреб широкого кола зацікавлених сторін в інформації про результати діяльності підприємства; (2) в частині управлінського обліку – забезпечення управлінського персоналу економічною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень; (3) в частині податкового обліку – забезпечення працівників економічних служб інформацією щодо оптимізації податкового навантаження відповідно до чинного податкового законодавства, а також мінімізації штрафних санкцій.

При веденні фінансового і управлінського обліку на підприємстві виникає потреба у застосуванні двох планів рахунків – синтетичного обліку і розробленого управлінського обліку, що знаходить відображення в обліковій політиці, а також управлінській звітності.

Вдало розроблена система управлінської звітності дозволить працівникам підприємства заощадити (1) час, необхідний для підбору інформації при обґрунтуванні управлінських рішень, та (2) кошти, які можуть бути втрачені підприємством в результаті втраченого часу на вирішення виниклих

проблем. При цьому, вигоди, що будуть отримані в результаті використання системи управлінської звітності, повинні бути вище витрат на її створення.

Інформація управлінської звітності є підґрунтям для прийняття керівництвом раціональних рішень щодо планування стратегії сталого розвитку підприємства, контролювання ходу діяльності та оцінки результатів роботи підприємства.

Для підвищення рівня аналітичності облікової інформації вважаємо доцільним ведення управлінського обліку за центрами відповідальності

При створенні дієвої системи управлінської звітності підприємству необхідно визначитися щодо: переліку управлінської звітності; формату і змісту кожного управлінського звіту; періоду, за який подається кожний управлінський звіт; методу накопичення та узагальнення інформації; відповідальних осіб за складання управлінської звітності; режиму доступу до інформації, що міститься в управлінській звітності.

В роботі запропоновано використовувати управлінську звітність у складі: звіт про виконання планового (контрольованого) показника; звіт центру відповідальності; звіт про ефективність.

Звіт про виконання контрольованого показника містить порівняння запланованих і фактичних показників та розрахунок відхилень із зазначенням їх причин. Звіт доцільно складати таким чином: (1) бюджетне значення в звіті проставляється відповідальною за прийняття рішення особою (керівником бюджетного центру) із затвердженого керівником підприємства бюджету; (2) бухгалтером заповнюється факт і значення (абсолютне чи/та відносне) відхилення і подається відповідальній за прийняття рішення особі; (3) відповідальна за прийняття рішення особа вивчає відхилення (заповнює тенденцію, суттєвість і причини виникнення). Рішення, що буде прийнято за поданим звітом, залежатиме від значення, суттєвості, тенденції та причини виникнення відхилення. Якщо відхилення є значним, то для прийняття управлінського рішення, необхідною буде додаткова більш детальна інформація.

У звіті центрів відповідальності доцільно відображати показники діяльності, контрольовані персоналом відповідного центру. Під центром відповідальності розуміють сферу (сегмент) діяльності, у межах якої менеджер самостійно приймає управлінські рішення і несе персональну відповідальність за контрольовані ним показники діяльності. Вищий керівник повинен контролювати та оцінювати роботу менеджерів нижчого рівня. Менеджери нижчого рівня повинні здійснювати самоконтроль й інформувати вище керівництво про результати діяльності. Розрізняють центри витрат, центри доходів, центри прибутків та центр інвестицій. Процес складання звіту для кожного центру відповідальності передбачає: завдання цільового показника з функціонування; фактичний вимір показника з функціонування; аналіз відхилень (тенденція, суттєвість і причини виникнення); коригуючі заходи, якщо відхилення стає значними.

Запропоновано у звіті про ефективність представляти динаміку показників за періодами; порівняння фактичного значення показника із середнім на підприємстві, кращим на підприємстві, кращим у конкурентів, кращим у підприємства-лідера в галузі.

Дата подання встановлюється за кожним управлінським звітом окремо залежно від значення та необхідності інформації для прийняття управлінського рішення. Як правило, управлінські звіти подаються на останню дату кожного місяця. Але існують певні показники (статті), контроль за станом яких потребує щоденного складання управлінського звіту. Управлінську звітність бажано складати щомісяця. Водночас звітність може складатися щоденно з наростаючим підсумком за місяць, квартал,

півріччя, рік. Деякі управлінські звіти мають звітний період – зміну, день чи добу. Такі звіти дають детальну інформацію щодо відхилень, які підлягають постійному контролю з боку відповідальних за прийняття управлінських рішень осіб.

Як правило, відповідальними особами за складання управлінської звітності, є бухгалтери та конкретні виконавці контрольованих показників – відповідальні за прийняття рішення особи.

Обґрунтування режиму доступу до інформації, що міститься в управлінській звітності підприємства, повинно охоплювати такі складові: (1) перелік інформації, віднесеної до конфіденційної і таємної категорій (склад і обсяг відомостей); (2) перелік осіб, що мають компетентність складати класифікатори режимної інформації; (3) перелік осіб, що мають доступ до інформації певного виду; (4) порядок доступу до інформації (одержання, використання, поширення, зберігання) зацікавленим особам, які повинні контролювати або можуть отримувати певну сукупність, та систему її захисту.

Вважаємо, що підвищенню ефективності податкового планування й облікового процесу на підприємстві сприятиме складання податкових бюджетів. Запропоновано систему податкових бюджетів формувати за джерелами відшкодування податків з урахуванням вимог чинного законодавства: бюджет непрямих податків; бюджет податків, внесків, зборів, які відшкодовуються за рахунок операційних витрат підприємства; бюджет податку на прибуток.

Бюджет непрямих податків доречно формувати за трьома підрозділами: (1) податок на додану вартість, (2) акцизний збір, (3) ввізне мито. В кожному підрозділі визначається планова сума об'єкту оподаткування; планова сума податку; планова сума, що буде зарахована у зменшення до сплати; планова сума зобов'язання перед бюджетом; планова сума податку до сплати в бюджет.

Бюджет податків, внесків, зборів, які відшкодовуються за рахунок операційних витрат підприємства пропонуємо складати за такими підрозділами: (1) пенсійні та соціальні внески; (2) податки, внески, збори до державного бюджету; (3) податки, внески, збори до місцевого бюджету. В підрозділах відображається планові суми: об'єктів оподаткування; податків, внесків, зборів; зарахувань у зменшення до сплати податків, внесків, зборів; зобов'язань перед бюджетами; перерахування податків, внесків, зборів у бюджети.

У бюджеті податку на прибуток пропонується відповідно до норм чинного законодавства відображення таких планових величин як скоригований валовий дохід; скориговані валові витрати; амортизацію; прибуток, що підлягає оподаткуванню; податок на прибуток; перерахування до бюджету податку на прибуток.

За даними податкових бюджетів та податкової звітності підприємствам доцільно формувати інтегральний бюджет показників податкового навантаження, зокрема: коефіцієнти податкового навантаження за певними показниками; коефіцієнт еластичності податків; структуру податків; коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства; коефіцієнт ефективності оподаткування підприємства.

Авторами пропонується використовувати методичний підхід до визначення коефіцієнтів податкового навантаження за окремими групами податків, внесків, зборів за період, що аналізується, з урахуванням відповідного джерела їх відшкодування: доходу (виручки) від реалізації, операційних витрат та прибутку від звичайної діяльності до оподаткування. Доцільно розраховувати показники податкового навантаження за окремими групами податків, внесків, зборів, які мають однакове джерело відшкодування. Так, коефіцієнт податкового навантаження за доходами (виручкою) від реалізації

продукції (товарів, послуг) може бути визначений співвідношенням суми сплачених непрямих податків до суми доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, послуг) за відповідний період. Коефіцієнт податкового навантаження за витратами визначається як результат ділення суми податків, внесків, зборів, які відшкодовуються за рахунок відповідних операційних витрат, до суми операційних витрат. Аналогічно можуть бути визначені коефіцієнти податкового навантаження за окремими податками, внесками, зборами.

Коефіцієнт еластичності податків показує як зміниться величина певного податку при зміні бази оподаткування на 1%. Це дає можливість встановити, які податки є найбільш чутливими до зміни бази оподаткування.

Коефіцієнт ефективності податкової політики підприємства передбачає відношення економії платежів за податками, внесками, зборами внаслідок впровадження податкового планування до загальної суми платежів за податками, внесками, зборами підприємства.

У керівництва при наявності податкових бюджетів є можливість проконтролювати фактичне й планове значення кожного окремого показника податкового навантаження. За умови виявлення відхилення слід з'ясувати його суттєвість, тенденцію й причини виникнення і лише потім приймати обґрунтоване управлінське рішення.

Крім визначення показників податкового навантаження, доцільно скласти податковий календар, в якому зазначається сума і кінцева дата сплати за кожним податком, внеском, збором. Це дозволить контролювати своєчасність сплати податків та запобігти порушення термінів сплати і, як наслідок, фінансових штрафних санкцій.

Формуючи облікову політику на підприємстві пропонуємо враховувати наступне:

- у випадку, коли по конкретному питанню нормативно не встановлені норми ведення бухгалтерського обліку, здійснювати розробку організаційно – методичного забезпечення (відповідних методів, способів, прийомів) виходячи з чинного законодавства;
- норми облікової політики визначати на тривалий термін (як мінімум на звітний рік). Звітним роком вважати період з 1 січня по 31 грудня включно. Обрану облікову політику застосовувати послідовно, від одного звітного року до іншого;
- обрані методи, способи, прийоми ведення обліку застосовувати підприємством і у всіх структурних підрозділах, незалежно від їхнього місця розташування;
- оформлений наказ про облікову політику доводити до відома усіх структурних підрозділів підприємства.

Вважаємо, що для покращення організації облікового процесу на підприємстві доцільно розробляти внутрішній документ – Положення про облікову політику. Нижче наведено запропоновану структуру і основний зміст Положення про облікову політику.

Розділ 1. Загальні положення. (зазначати: нормативні акти, відповідно до яких здійснює свою діяльність підприємство; нормативні документи, якими регулюється його діяльність в цілому, зокрема, документи загального характеру, що підлягають застосуванню всіма підприємствами України; типові методичні рекомендації з планування і калькулювання витрат).

Розділ 2. Організація обліку. (зазначити: суб'єкт, що здійснює облік (бухгалтерська служба, бухгалтер, керівник, приватний підприємець, аудиторська фірма); форму побудови організаційної

структури облікового апарату (централізована, децентралізована, змішана); тип (модель) організаційної структури облікового апарату (лінійна, лінійно-штабна, функціонально-комбінована); обов'язки власника, керівника та бухгалтера підприємства (регулюються чинними нормативно-правовими актами); відповідальність бухгалтера та керівника підприємства (дисциплінарна, матеріальна, адміністративна, кримінальна); структурні підрозділи, виділені на окремий баланс (перелік відокремлених підрозділів, виділених на окремий баланс, перелік відокремлених підрозділів, не виділених на окремий баланс); центри фінансової відповідальності за ієрархічною структурою підприємства (центр доходів, центр витрат, центр прибутку, центр інвестицій); розподіл сфер відповідальності й делегування повноважень, включаючи перелік конкретних осіб, що (1) мають право підпису фінансових документів, (2) є матеріально-відповідальними).

Розділ 3. Методичні засади фінансового обліку. (зазначати: обрані з числа дозволених за чинними П(С)БО альтернатив методи оцінки наявних у підприємства об'єктів обліку активів, зобов'язань, доходів, витрат з урахуванням специфіки функціонування підприємства).

Розділ 4. Методичні засади управлінського обліку. (зазначати: обрану систему управлінського обліку – стандарт-костінг, директ-костінг; методи оперативного моніторингу за ознаками значущості номенклатурних позицій і стабільністю споживання; перелік змінних і постійних витрат на виготовлення і реалізацію продукції (надання послуг); бази розподілу накладних витрат; метод визначення ступеню готовності еквівалентних одиниць; метод обліку витрат (систему калькулювання); метод калькулювання витрат; метод формування операційних і фінансових бюджетів підприємства).

Розділ 5. Методичні засади податкового обліку. (зазначати: законодавчі акти з питань оподаткування у відповідності до обраної підприємством системи оподаткування; нормативні акти з обчислення податків, внесків, обов'язкових платежів і заповнення податкової звітності; правила і способи оподаткування, варіантність яких передбачено податковим законодавством; порядок і методи визнання валових доходів, валових витрат, амортизаційних відрахувань, податку на прибуток; порядок визнання податкових зобов'язань і податкового кредиту з податку на додану вартість; порядок і момент визначення податкової бази з обчислення податків, внесків, обов'язкових платежів; порядок застосування податкових пільг).

Розділ 6. Технологія обліку. (зазначати: технологія обробки облікової інформації (ручна, із застосуванням комп'ютерної техніки); форма ведення бухгалтерського обліку (журнальна, журнально-ордерна, спрощена без ведення реєстрів обліку майна, спрощена з веденням реєстрів обліку майна, автоматизована); Робочий план рахунків і субрахунків фінансового і управлінського обліку підприємства; форми первинних облікових документів (типові уніфіковані форми первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, перелік форм первинних документів, розроблених підприємством, форми первинних документів для внутрішнього контролю, порядок їх заповнення); правила документообороту й технології обробки облікової документації (строк надання проміжної документації структурними підрозділами, графік документообороту, склад відомостей з обмеженим правом доступу і режим доступу до такої інформації, порядок зберігання бухгалтерської документації); варіант обліку витрат діяльності (з використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» для суб'єктів малого підприємництва, а також інших підприємств, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності», з одночасним використанням рахунків класів 8 і 9); порядок проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства (кількість

інвентаризацій в звітному році, графік проведення, перелік майна та зобов'язань, що підлягає інвентаризації, склад постійно діючої і робочих інвентаризаційних комісій)).

Розділ 7. Відповідальність осіб за організацію бухгалтерського обліку. (визначати: хто за які пункти положення про облікову політику несе відповідальність із зазначенням посади).

### **Висновки**

Таким чином, можна сформулювати такі основні висновки та пропозиції: (1) облікова політика має розроблятися з метою впливу на систему обліку в напрямі пристосування її до потреб апарату управління щодо аналізу, планування й прогнозування, а також контролю і регулювання діяльності суб'єкта господарювання; (2) облікову політику пропонуємо розглядати як упорядковану сукупність, методів, способів та прийомів веденні фінансового, управлінського та податкового обліку з урахуванням інтересів широкого кола зацікавлених сторін; (3) запропоновано систему управлінської звітності промислового підприємства: перелік, формат і зміст управлінської звітності; період, за який подається кожний управлінський звіт; метод накопичення та узагальнення інформації; відповідальні особи за складання управлінської звітності; режим доступу до інформації, що міститься в управлінській звітності; (4) обґрунтовано систему податкових бюджетів, сформованих за джерелами відшкодування податків, внесків і зборів з урахуванням вимог чинного законодавства та відображено їх застосування у податковому плануванні.

### **ЛІТЕРАТУРА**

1. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996 – XIV від 16.07.1999р. зі змінами і доповненнями.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, с изменениями от 11.03.2009 № 22н.
3. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджене наказом Міністерства фінансів України №88 від 24.05.1995р.
4. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. Практичний посібник. [Текст] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2001. – 840с.
5. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Текст] / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута». – 2002. – 592с.
6. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія [Текст] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба / Тернопільський національний економічний ун-т. – Т.: Карт-бланш, 2010. – 260с.
7. Рассказова-Николаева С.А. Учетная политика организации [Текст] / С.А. Рассказова-Николаева, Е.М. Калинина. – 2010. – М.: ИД «Экономическая газета», 2010. – 496 с.

Надійшла