

КОСТАШ Т. В.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту,

Чернівецький національний університет імені Юрія Федьковича

УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація: Досліджені проблеми розробки облікової політики для цілей управлінського обліку підприємства.

Аннотация: Исследованы проблемы разработки учётной политики для целей управленческого учёта предприятия.

Summary: The problems of developing accounting policies for management purposes of the enterprise has been researched.

Постановка проблеми. Подальший розвиток ринкових відносин в Україні зумовлює постійні зміни як в структурі та формах власності підприємств, так і в організації та управлінні їх виробництвом, що в свою чергу вимагає вдосконалення системи обліково-аналітичної інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень. Своєчасні та виважені управлінські рішення, які є наслідком ефективного функціонування системи управління підприємствами, забезпечують зростання їх прибутковості.

Як показує практика, підприємства, що мають складну виробничу структуру, гостро потребують оперативної економічної інформації, яка дозволяє оптимізувати витрати і фінансові результати, приймати обґрунтовані управлінські рішення. Інформація, необхідна для оперативного управління підприємством, знаходиться в системі управлінського обліку, який вважається одним з перспективних напрямків бухгалтерської практики.

Ринкові перетворення зумовлюють певну свободу дій суб'єктів господарювання. Це стосується також технологічних аспектів забезпечення відображення в управлінському обліку результатів їх діяльності, оскільки розмаїття економічних взаємовідносин унеможливило уніфікацію його методики на кожному підприємстві.

Економічні вигоди, які підприємство може одержати від ведення бухгалтерського обліку, визначаються його обліковою політикою, тобто певним набором методологічних рішень. Ці рішення можуть бути скерованими діючими нормативно-правовими актами, коли йдеться про облікову політику для філей фінансового обліку, а можуть визначатися виключно керівництвом підприємства, і тоді мова йде про облікову політику для управлінського обліку.

Система управлінського обліку на кожному підприємстві індивідуальна, оскільки залежить від його особливостей, що і зумовлює виділення варіативного поля методів і процедур управлінського обліку. Отже, розробка облікової політики для цілей управлінського обліку особливо актуальна для підприємств України.

Розглядаючи теорію й практику формування облікової політики в Україні можна констатувати, що розрив між ними доволі суттєвий. Теоретичні дослідження цієї проблеми в останні роки ведуться інтенсивно, про що свідчать праці Т. Барановської, Т. Дроздової, М. Білухи, Ф. Бутиця, Г. Журавля, Г. Кірейцева, В. Клевця, М. Кузьмелюго, С. Міщенко, М. Пушкаря, П. Хомина та інших. На практиці, зазвичай, обмежуються абстрактним і формальним наказом по підприємству, який є лише переліком окремих фрагментів положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших інструктивних матеріалів і не в змозі охопити всю багатогранність аспектів формування облікової політики.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження проблем розробки облікової політики для цілей управлінського обліку підприємства.

Вклад основного матеріалу дослідження. Процес організації та функціонування бухгалтерського та управлінського обліку на сучасних підприємствах базується на встановленій організаційно-методичній основі, що включає безліч елементів, які знаходяться у відносинах і зв'язках один з одним і утворюють певну цілісність та єдність.

Основним внутрішнім документом, як для цілей бухгалтерського, так і для цілей управлінського обліку підприємства є облікова політика.

До розробки облікової політики на багатьох підприємствах відносяться формально, не вивчають наслідки застосування тих чи інших елементів облікової політики. Обрана облікова політика суттєво впливає на величину показників собівартості продукції, прибутку, податку на прибуток, фінансового стану підприємства тощо. Отже, облікова політика є важливим засобом формування величини основних показників діяльності підприємств, податкового планування, цінової політики.

Облікова політика – це внутрішній документ підприємств та організацій, що містить сукупність методологічних рішень у сфері ведення обліку, що приймаються керівництвом.

Для створення подібної сукупності методологічних рішень при формуванні облікової політики необхідно дотримуватися наступних напрямків:

- організація повного, достовірного, своєчасного відображення фактів господарської діяльності підприємства;
- формування звітності, що забезпечує корисною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів;
- забезпечення ув'язки бухгалтерського та управлінського обліку.

Отже, для внутрішніх і зовнішніх користувачів важлива грамотно складена облікова політика. Бухгалтерська служба підприємства формує і використовує облікову політику для забезпечення типових процедур ведення обліку і достовірності бухгалтерської звітності, а служба управлінського обліку (менеджери) формує і застосовує управлінську політику для надання якісної інформації, необхідної для процесів планування, обліку, контролю і оцінки діяльності та прийняття коректних управлінських рішень для підвищення ефективності управлінської діяльності.

Вся первинна інформація про діяльність підприємства, яка використовується у системах бухгалтерського та управлінського обліку, єдина, і вихідні дані повинні оброблятися за двома різними алгоритмами, що передбачають принципи, правила і способи ведення кожного із видів обліку, а систематизувати цей процес покликаний такий інструмент, як облікова політика.

Основними нормативними документами, що регулюють формування облікової політики для цілей бухгалтерського обліку є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996

–XIV (зі змінами, внесеними згідно із Законом України від 16.10.2012 р. №5463–VI) [1] і Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства Фінансів України від 27 червня 2013 р. №635 [2]. У свою чергу облікова політика для цілей управлінського обліку законодавством не регламентується, а формується виключно адміністрацією підприємства у внутрішній документації.

Мета облікової політики, як для цілей бухгалтерського обліку, так і для цілей управлінського обліку різна. У першому випадку, облікова політика на підприємстві є інструментом контролю бухгалтерського обліку, а мета управлінської – прийняття керівництвом обґрунтованих, оперативних рішень.

На обґрунтованість вибору облікової політики підприємства впливає цілий ряд факторів, зокрема: організаційно-правова форма та вид діяльності підприємства; масштаби діяльності; матеріальна база (наявність технічних засобів реєстрації інформації, комп'ютерної техніки); рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів, а також працівників, що займаються управлінським обліком; управлінська структура організації та структура бухгалтерії; фінансова стратегія підприємства.

Кожне підприємство, виходячи із специфіки своєї діяльності має право вибрати 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 елементу його нормативно-правового регулювання обліку на рівні підприємства як облікова політика [3, с. 25].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996–XIV та Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (із змінами, внесеними наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. №627) облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [1; 4].

Наведене визначення облікової політики дещо відрізняється від прийнятого Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Так, згідно з МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [5].

Як зазначають Пушкар М.С. і Щирба М.Т.: «спільним недоліком цих визначень є те, що облікову політику обмежують тільки складанням та поданням фінансової звітності і не поширюють на питання організації та ведення обліку» [3, с.30].

Більш ширше визначення поняття «облікова політика», що дає більш широкі можливості у виборі альтернатив серед рекомендованих МСБО методів і процедур, наведене у Положенні по бухгалтерському обліку «Облікова політика організації» (ПБО 1/2008), затверджене наказом Мінфіна Росії. Відповідно до ПБО 1/2008, «під обліковою політикою організації розуміється прийнята нею сукупність способів ведення бухгалтерського обліку – первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності». До способів ведення бухгалтерського обліку належать способи групування та оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, організації документообігу, інвентаризації, застосування рахунків бухгалтерського обліку, організації

регістрів бухгалтерського обліку, обробки інформації [6].

Метою розробки облікової політики є створення комплексу взаємопов'язаних між собою документів, що забезпечують єдність методики при організації та веденні бухгалтерського, податкового та управлінського обліку на підприємствах, підвищення якості та достовірності всіх видів звітності, надання корисної та оперативної інформації керівництву для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Щодо облікової політики для цілей управлінського обліку, то під нею, як зазначає Іванова Ж.А., слід розуміти сукупність способів ведення управлінського обліку, що забезпечують його безперервність і сприяють реалізації можливостей його елементів (бюджетування, обліку та звітності, внутрішнього управлінського контролю і управлінського аналізу) в інтересах внутрішньофірмового управління господарюючим суб'єктом [7].

У зв'язку з тим, що управлінський облік на підприємствах охоплює всі компоненти менеджменту, необхідним і доцільним є розробка облікової політики для цілей управлінського обліку. Вона повинна включати в себе організаційний, методичний та технічний аспекти з врахуванням того, що в управлінському обліку можна керуватися принципами національних П(С)БО, підходами, декларованими МСБО.

Організаційний аспект визначає, як здійснюється організація і ведення управлінського обліку (варіант автономії, інтегрована або змішана), його місце в управлінській структурі господарюючого суб'єкта та взаємодію з іншими функціональними і виробничими службами. Технічний аспект передбачає розробку облікових регістрів, робочого плану рахунків для цілей управлінського обліку, формування системи внутрішньої управлінської звітності. Методичний аспект передбачає застосування методів калькулювання собівартості продукції і ціноутворення, підходи до розподілу по об'єктах калькулювання непрямих витрат, застосовуваних по окремих сегментах підприємства чи організації, методику розрахунку основних обліково-аналітичних показників для стратегічного, тактичного та оперативного управління.

Орієнтуючись на цілі управлінського обліку, до основних елементів управлінської облікової політики підприємства можна віднести:

- робочий план рахунків управлінського обліку, що містить синтетичні та аналітичні рахунки;
- форми первинних облікових документів, які застосовуються для оформлення господарських операцій, по яких не передбачені типові форми;
- форми документів для звітності управлінського обліку;
- методи оцінки активів з метою складання управлінського балансу;
- графік документообігу;
- структуру служби управлінського обліку;
- перелік центрів витрат і центрів відповідальності;
- методи калькулювання собівартості продукції для відповідних центрів витрат і центрів відповідальності;
- форми звітів центрів витрат і центрів відповідальності;
- інші рішення, необхідні для організації управлінського обліку.

Облікова політика для цілей управлінського обліку може бути заснована як на Плані рахунків бухгалтерського обліку для підприємств та організацій України (або плані рахунків власної розробки), так і на будь-якому іншому міжнародному плані рахунків (GAAP, IAS).

Рахунки управлінського обліку в рамках єдиної, створеної на певній методологічній основі номенклатури, являють собою основу управлінського обліку на підпри-

емствах. Основною відмінністю її від бухгалтерського плану рахунків є зручність для накопичення інформації у необхідних для управління аналітичних зрізах і трансформація в управлінську звітність.

В управлінському обліку робочий план рахунків повинен бути більш деталізований і структурований, ніж у бухгалтерському обліку. Поглиблена аналітика на рахунках управлінського обліку дозволить одержати більш корисну інформацію внутрішніми користувачами для прийняття управлінських рішень, причому при визначенні ступеня і глибини аналітичного зрізу в облікових регістрах потрібно визначити потребу в одержанні аналітичних звітів, згрупованих за різними ознаками.

При розробці системи управлінського обліку для усунення недостатньої інформативності, притаманної діючій системі бухгалтерського обліку, на підприємствах необхідно здійснювати облік витрат таким чином, щоб забезпечити їх аналітичну деталізацію одночасно як за статтями витрат, так і за центрами відповідальності з виділенням відповідної групи рахунків управлінського обліку. Облік витрат за центрами відповідальності дозволяє оцінити внесок кожного центру у формування прибутку підприємства і проконтролювати відхилення по кожному центру відповідальності.

У результаті правильного функціонування системи управлінського обліку керівництво підприємства, формуючи стратегічні цілі управління, отримує: інтегровані управлінські звіти про результати діяльності його основних структурних підрозділів за конкретний період часу; аналіз впливу внутрішніх і зовнішніх факторів на результати діяльності підприємства та його основних структурних підрозділів; планові та прогнозні показники на майбутній період.

Керівники структурних підрозділів, центрів відповідальності формують оперативну стратегію реалізації довгострокових цілей розвитку підприємства. Вони отримують управлінські звіти про діяльність підрозділів на конкретний момент часу, результати їх аналітичної обробки, плану та прогнозу інформацію про підрозділи, а також інформацію про контрагентів.

Всі елементи бухгалтерської облікової політики підприємств можуть бути відповідним чином представлені в обліковій політиці для цілей управлінського обліку. Хоча мета управлінської облікової політики не може обмежуватися вибором найбільш прийнятних для підприємств варіантів із допущених П(С)БО та іншими нормативними документами. При розробці управлінської облікової політики необхідно брати до уваги також найкращий світовий досвід, відображений у міжнародних стандартах фінансової звітності, та особливості бізнесу конкретного підприємства.

Прийняті положення облікової політики для цілей бухгалтерського та управлінського обліку затверджується відповідними наказами чи розпорядженнями особи, відповідальної за організацію і стан цих видів обліку.

Варто відзначити, що бухгалтерська облікова політика формується і затверджується не пізніше 31 грудня року, що передє року її застосування і не змінюється протягом року, якщо тільки ці зміни не передбачені законодавством. Облікову політику для цілей управлінського обліку, так як і бухгалтерську облікову політику, слід також стверджувати не пізніше 31 грудня року, що передє року її застосування, але законодавством не передбачено жодних формальних обмежень для термінів формування, затвердження і змін управлінської облікової політики.

Висновки з проведеного дослідження. Враховуючи вищевказане, потрібно відзначити, що розробка повноцінної облікової політики – це досить витратне з точки зору ресурсів і часу завдання, яке неможливо вирішити за відсутності усвідомлення і розуміння ролі управлінського обліку і звітності в підвищенні ефективності та розвитку підприємств. Облікова політика, як для цілей управлінського обліку, так і для цілей бухгалтерського обліку вимагає ретельної підготовки, планування ресурсів і розуміння того, що бухгалтерський та управлінський облік – це постійно діюча технологія, яка буде вимагати постійного супроводу і забезпечення. Отже, наявність глибоко розробленої управлінської облікової політики з визначенням змісту кожного його елементу й напрямку – важлива складова системи управлінського обліку сучасного підприємства.

Література:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996 –XIV [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
2. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затвержені Наказом Міністерства Фінансів України від 27 червня 2013р. №635 [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
3. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 (МСБО 8) «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
6. Положение по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации» (ПБУ 1/2008), утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (в ред. приказа Минфина России от 18.12.2012 №164н) [Электронный ресурс] / Официальный сайт Министерства финансов России. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.
7. Иванова Ж.А. Учетная политика для целей управленческого учета // Евразийский международный научно-практический журнал «Проблемы современной экономики». – 2010 р. – № 4 (36).