

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЛЯ СУЧАСНОГО ПІДПРИЄМСТВА

ІРИНА КОЛОС,
канд. екон. наук, доцент
кафедри обліку і аудиту, САР
Національний університет
харчових технологій, м. Київ

У статті обґрунтовано облікову політику для забезпечення обліково-аналітичних процесів на підприємства. Доведено доцільність формування облікової політики з орієнтацією на задоволення потреби у достатній і достовірній інформації для виконання основних функцій управління діяльністю підприємства. Запропоновано структуру й основний зміст Положення про облікову політику промислового підприємства. Розроблено алгоритм вибору раціональної форми організації ведення бухгалтерського обліку на підприємстві з урахуванням вимог чинного законодавства і додатки до облікової політики.

Ключові слова: облікова політика, організація обліку, методика обліку, технологія обліку, інформаційно-аналітичне забезпечення.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В сучасних умовах змінюються підходи до організації і ведення бухгалтерського обліку з орієнтацією на раціональне поєднання державного регулювання і самостійності окремого суб'єкта господарювання. Вітчизняні підприємства формують облікову політику для забезпечення організації, методики, технології та техніки облікового процесу з урахуванням встановлених державою загальних правил бухгалтерського обліку і вибору альтернатив в межах визначених чинними нормативно-правовими актами і рекомендованих міжнародними стандартами, а також новітніх концепцій управління. Вирішення проблеми вибору і реалізації економічно обґрунтованої раціональної облікової політики дозволяє підприємству (1) суттєво впливати на ефективність використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, (2) пришвидшити оборотність елементів капіталу, (3) покращити дивідендну політику, (4) отримати додаткові внутрішні джерела фінансування активів, (5) залучити зовнішні ресурси для розширення діяльності. За таких умов цінність облікової політики підприємства як одного з найважливіших внутрішніх регламентів посилюється і завжди є актуальною.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Розробниками теоретичних, методологічних і прикладних аспектів формування облікової політики є відомі науковці і практики Т.В. Барановська [11], П.Є. Житний [1, 7, 12], Є.М. Калініна [14], Т.К. Ки-

сельова [2], С.М. Міщенко [13], С.А. Расказова-Ніколаєва [14], М.С. Пушкар [3, 4], М.Т. Щирба [3, 4]. В працях зазначених дослідників розкрито сутність, складові елементи й структурні аспекти облікової політики підприємства, визначено сукупність принципів, на підставі яких доцільно її формувати, обґрунтовано порядок розробки і основне методичне наповнення змісту Наказу (Положення) про облікову політику.

Теоретичні і методичні проблеми щодо формування облікової політики підприємства, незважаючи на значні здобутки в цій сфері, залишаються дискусійними і широко висвітлюються в науково-практичній літературі.

Стан досліджень щодо теоретико-прикладної спрямованості облікової політики детально охарактеризовано в монографіях П.Є. Житного [1], Т.К. Кисельової [2], М.С. Пушкаря і М.Т. Щирби [3, 4]. Так, в роботі [3, с. 151], зазначено, що облікова політика є конституцією кожного підприємства, де зведено в єдину систему вимоги різнорідних нормативних актів щодо прав і обов'язків системи обліку з формування інформації для менеджменту. Професор М.С. Пушкар вважає облікову політику як управління обліком і як сукупність способів ведення обліку.

На основі критичного аналізу результатів досліджень в цій сфері українських науковців в роботі [3, с. 154-167] обґрунтовано концепцію облікової політики з виокремленням рівнів облікової політики (макрорівень, мезорівень, мікрорівень), її основних елементів (теорія, методологія, технологія, організація),

порядку розробки та документального оформлення через накази і розпорядження керівника, внутрішні правила, інструкції, положення, регламенти та процедури, рішення власників. При цьому акцентується увага на необхідності формування облікової політики підприємства за такими взаємопов'язаними аспектами як: фінансовий, управлінський та стратегічний облік [4, с. 114-168]. Проте, М.А. Вахрушиною і Є.Є. Лялковою [5, с. 19-28], П.Є. Житним [1, с. 203-204] та Т.К. Кисельовою [2, с. 7-17] для забезпечення єдиної інформаційної системи з урахуванням специфічних вимог зацікавлених користувачів запропоновано в межах облікової політики суб'єкта господарювання гармонічне поєднання податкового, бухгалтерського (фінансового) та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Реалії сьогодення вимагають враховувати багатоаспектність обліку, зокрема виваженою є позиція М.О. Бляхарчук щодо облікової політики з додаванням аналітичного аспекту [6, с. 46-47]. Окремо слід зазначити ґрунтовність теоретичних положень і практичних розробок щодо методики й етапів формування облікової політики підприємства, специфічних принципів, яких доціль-

но дотримуватися при її формуванні [4, с. 171-196; 7, с. 25-28].

Термін «облікова політика» закріплено Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [8, ст. 1]. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» під обліковою політикою розуміють певні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності [9, с. 2]. Розкриття підприємством облікової політики в частині методів оцінки, їх суттєвих змін та відповідності принципу безперервності розглядається як ключовий елемент фінансової звітності [10, п. 24].

У науково-методичній літературі зустрічаються різні точки зору щодо розкриття сутності облікової політики підприємства (табл. 1). Різноманітність точок зору науковців свідчить, з одного боку, про складність цього питання і, з іншого, про відсутність системного підходу до його розв'язання.

Таблиця 1

ТРАКТУВАННЯ ПОНЯТТЯ «ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА»

Автор	Визначення
Т.В. Барановська [11, с. 7]	... сукупність дій із формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку, який відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власників
П.Є. Житний [12, с. 12]	... сукупність принципів, методів та процедур здійснення первинного спостереження, аналізу, поточного групування, підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності, складання та подання фінансової звітності
С.М. Міщенко [13, с. 8]	... вибрана суб'єктом господарювання система облікових заходів, спрямованих на досягнення його стратегічних і поточних цілей і завдань
С.О. Рассказова-Николаєва, Є.М. Калініна [14, с. 18]	... у вузькому розумінні – документ (система документів), що призначено для користувачів звітності і складено з метою адекватного сприйняття ними отриманої інформації; ... в широкому розумінні – сукупність застосовуваних способів обліку, що оформлена внутрішніми документами чи фактично використовується, яка необхідна організації для ведення обліку і формування звітності

Незважаючи на значну кількість робіт з проблем регламентації облікового процесу, окремі питання щодо формування облікової політики підприємства не розв'язані остаточно і залишаються дискусійними: не враховуються сучасні вимоги щодо розробки цілісної моделі облікової політики, не обґрунтовано повною мірою змістове наповнення окремих складових Положення про облікову політику.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні особливостей облікової політики на вітчизняних промислових підприємствах для забезпечення потреб зацікавлених сторін у достовірній і достатній інформації для виконання функцій аналізу, планування, контролю, регулювання та стимулювання діяльності суб'єкта господарювання.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Враховуючи викладене вище, запропоновано авторське визначення облікової політики підприємства як зведення нормативно встановлених і напрацьованих практикою принципів, методів, прийомів, способів та процедур ведення обліку з метою формування інтегрованої звітності суб'єкта господарювання для задоволення інформаційних потреб різних груп користувачів. Облікова політика повинна забезпечити розкриття інформації: (1) зіставної й еквівалентної на підставі дотримання принципів безперервності, обачності, нарахування та відповідності доходів і витрат та інших принципів; (2) суттєвої, що має обумовлюватися визнанням, оцінюванням, відображенням, представленням, розкриттям та консолідацією даних; (3) достовірної шляхом дотримання принципу історичної (фактичної) собівартості в процесі оцінювання за ціною придбання чи вартістю виготовлення [8, ст. 4, ст. 8 п. 5; 9, с. 4-5; 10, п. 16-19].

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. Для досягнення цілей підприємства доречним є формування облікової політики в напрямі пристосування її до потреб апарату управління. Основними цілями облікової політики підприємства доцільно виділяти в частині: фінансового обліку – задоволення потреб широкого кола зацікавлених осіб в інформації про результати діяльності підприємства; управлінського обліку – надання інформації менеджерам і персоналу для обґрунтування управлінських рішень в межах компетенції; податкового обліку – забезпечення фахівців економічних служб інформацією для оптимізації податкового навантаження в межах норм чинного законодавства, а також мінімізації штрафних санкцій; обліково-аналітичного забезпечення – задоволення потреб широкого кола зацікавлених сторін в достовірній інформації для збалансованого і комплексного аналізу розвитку і діяльності підприємства, його стану з урахуванням масштабу і специфіки бізнесу, ризиків та невизначеності.

Для покращення організації облікового процесу на підприємстві доцільно розробляти внутрішній регламент – Положення про облікову політику. В межах дослідження запропоновано структуру і основ-

ний зміст Положення про облікову політику.

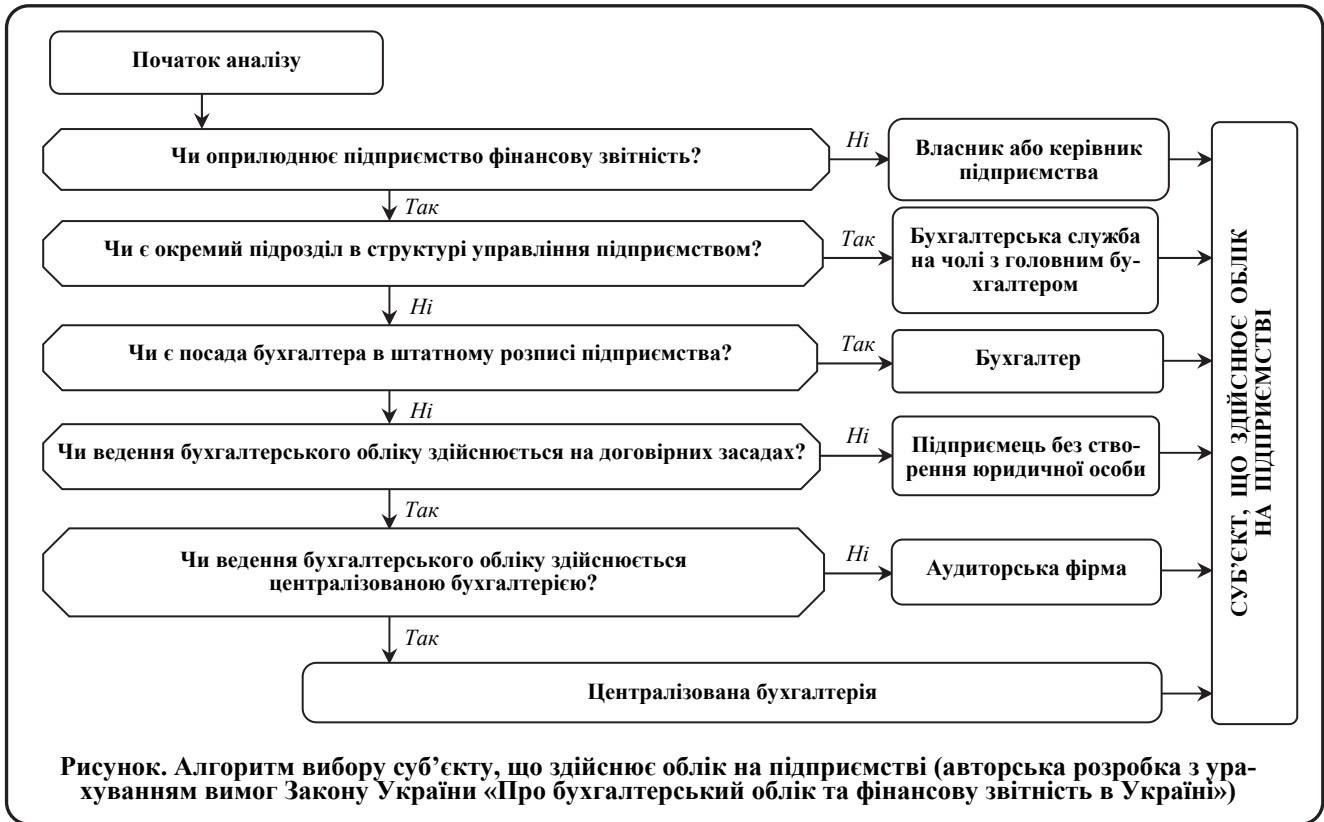
Розділ 1. Загальні положення. В розділі рекомендується зазначати: нормативні акти, відповідно до яких здійснює свою діяльність підприємство; нормативні документи, якими регулюється його діяльність в цілому, зокрема, документи загального характеру, що підлягають застосуванню всіма підприємствами України;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

Розділ 2. Організація обліку. Організаційна складова повинна включати: суб'єкт, що здійснює облік (власник або керівник, бухгалтерська служба або бухгалтер, підприємець – спеціаліст з бухгалтерського обліку, централізована бухгалтерія або 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 і 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.

Найбільш складною і важливою проблемою для підприємства в сучасних умовах господарювання є визначення суб'єкта, який здійснюватиме облік. Це пояснюється насамперед: підвищенням професійних вимог, що висуваються до бухгалтерів чи осіб, які здійснюють облік, з огляду на мінливість законодавчих і нормативних актів, постійне удосконалення МСФЗ, посилення значущості до розкриття і надання достовірної інформації користувачам; підвищенням вимоги до соціальної відповідальності до бухгалтерів чи осіб, які здійснюють облік, за достовірність фінансової звітності; знанням специфіки обліку підприємств за ознакою виду економічної діяльності, величиною підприємства, масштабом діяльності, ор-

ганізаційно-правовою формою (ПАТ, ПрАТ, ТОВ). Автором розроблено алгоритм вибору раціональної форми організації ведення бухгалтерського обліку на

підприємстві (рисунок) з урахуванням вимог статті 8 пункту 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [8].



Розділ 3. Методичні засади фінансового обліку.

В цьому розділі необхідно зазначати: доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності; обрані з числа дозволених за чинними П(С)БО, МСФЗ (IFRS), МСБО (IAS) альтернатив методи оцінки наявних у підприємства об'єктів обліку активів, зобов'язань, доходів, витрат з урахуванням специфіки функціонування підприємства.

Відповідно до вимоги статті 12-1 пункт 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [8] складання фінансової звітності і консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами здійснюється:

– в обов'язковому порядку – публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками; а також за переліком Кабінету Міністрів України [15, п. 1] підприємствами, які провадять господарську діяльність за видами: група 64 КВЕД ДК 009:2010 – надання фінансових послуг, крім страхування та пен-

сійного забезпечення, група 65.3 КВЕД ДК 009:2010 – недержавне пенсійне забезпечення, група 66 КВЕД ДК 009:2010 – допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування;

– на добровільних засадах – іншими підприємствами, які самостійно приймають рішення про перехід на міжнародні стандарти для складання фінансової звітності.

Передумовами переходу на міжнародні стандарти обліку і складання фінансової звітності можна вважати: розвиток міжнародного співробітництва й активізацію євроінтеграційних процесів в Україні; процес глобалізації світової економіки і вихід вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу; сприяння залученню іноземних інвестицій в економіку України і посилення захисту прав інвесторів; підвищення вимог достовірності фінансової інформації і забезпечення відкритості, прозорості та зіставлення показників фінансової звітності суб'єктів господарювання.

При формуванні положень цього розділу щодо окремих об'єктів обліку необхідно користуватися, насамперед, Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства [16], чинними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку з урахуванням вимог установчих документів і за погодженням з власниками.

Розділ 4. Методичні засади управлінського обліку. В цьому розділі доречно включати: обрану систему управлінського обліку витрат; 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 ви-

трат; метод формування операційних і фінансових бюджетів підприємства.

Найбільш складним в управлінському обліку витрат є обґрунтування переліку змінних і постійних витрат, зокрема загальновиробничих витрат. Сучасний перелік і склад загальновиробничих витрат на державному рівні визначено П(С)БО 16 «Витрати» [17, п. 15]. Дотримуючись норм чинного законодавства вітчизняні промислові підприємства самостійно встановлюють перелік змінних і постійних загальновиробничих витрат. Необхідно наголосити, що деякі складові загальновиробничих витрат одночасно є змінними і постійними. В межах управлінського обліку для планування загальновиробничих витрат і контролю їх поведінки доцільно провести розподіл на постійні й змінні компоненти з урахуванням специфіки діяльності конкретного підприємства. В табл. 2 запропоновано групування загальновиробничих витрат підприємства.

Таблиця 2

**ГРУПУВАННЯ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА
(АВТОРСЬКА ПОЗИЦІЯ)**

Перелік витрат	Групування на	
	постійні	змінні
Заробітна плата апарату управління виробничим підрозділом	X	X
Соціальне страхування апарату управління виробничим підрозділом	X	X
Витрати на службові відрядження апарату управління виробничого підрозділу	X	
Витрати на обслуговування виробничого процесу	X	X
Витрати на обслуговування виробничих будівель і споруд	X	
Витрати на утримання обладнання основних засобів загальновиробничого призначення	X	
Витрати на ремонт обладнання основних засобів загальновиробничого призначення	X	X
Витрати на обслуговування основних засобів загальновиробничого призначення: поточний ремонт, технічний огляд	X	X
Амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	X	
Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення	X	
Витрати на охорону праці	X	X
Витрати на охорону навколишнього середовища	X	
Витрати на винахідництво і раціоналізація	X	
Витрати на дослідження і розробка технологій виробництва	X	
Витрати на водопостачання і водовідведення	X	X
Витрати на опалення і освітлення	X	X
Витрати на утримання внутрішнього транспорту		X
Витрати на обов'язкове страхування активів виробничих підрозділів	X	
Витрати на утримання охорони	X	
Нестачі в межах норм природного убутку		X
Матеріали загальновиробничого призначення		X
Інші витрати	X	X

Визнаючи складність технологічного процесу, нагальною проблемою є коректний розподіл загальновиробничих витрат. Розподіл загальновиробничих витрат на кожен об'єкт витрат відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати» [17, п. 16] здійснюється з використанням бази розподілу: (1) виходячи з фактичної потужності звітної періоду (змінних); (2) при нормальній потужності (постійних). Раціональний розподіл загальновиробничих витрат не впливає на їх загальний рівень. Водночас, дозволяє менеджерам простежити такі витрати в межах конкретного структурного підрозділу.

На практиці вітчизняні підприємства, як правило, не визначають загальновиробничі витрати за видами виробництв. Доречним є розподіл загальновиробничих витрат з урахуванням всіх внутрішніх зв'язків між структурними підрозділами побічного, допоміжного, обслуговуючого виробництв, що забезпечить: (1) достовірність розрахунків і оцінки залишків не-

завершеного виробництва і готової продукції, а також величини виробничої собівартості кожного виробу і в цілому в межах підприємства; (2) правильність ухвалення управлінських рішень щодо визначення собівартості і встановлення цін на продукцію. Це враховує специфіку виробництва і заохочує менеджерів структурних підрозділів основного виробництва контролювати показники роботи структурних підрозділів побічного, допоміжного, обслуговуючого виробництв.

При розподілі і перерозподілі загальновиробничих витрат між виробничими структурними підрозділами прийнято застосовувати такі методи: прямого розподілу, послідовного розподілу, розподілу взаємних послуг, одночасного розподілу. Критичний аналіз праць щодо сутності зазначених методів дозволив встановити їх особливості з виокремленням сфери застосування, переваг і обмежень кожного (табл. 3).

Таблиця 3

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДІВ РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ (АВТОРСЬКА ПОЗИЦІЯ)

Назва методу	Сутність і сфера застосування	Переваги	Обмеження
Прямого розподілу [19, с. 107; 20, с. 97; 21, с. 116-117; 22, с. 272-273; 23, с. 100]	– безпосереднє списання на витрати основного виробництва пропорційно обсягу використання послуг; – доцільне застосування за незначних обсягів діяльності допоміжних підрозділів	– простота і прозорість розрахунків	– не враховуються взаємні послуги підрозділів побічного, допоміжного, обслуговуючого виробництв; – деяка неточність в оцінці об'єктів витрат
Послідовного розподілу [19, с. 107; 20, с. 117-118; 22, с. 273-275; 23, с. 100]	– поетапне списання витрат з урахуванням рангу підрозділу за обсягом наданих послуг: від найбільшого до найменшого	– враховується певна взаємодія підрозділів побічного, допоміжного, обслуговуючого виробництв	– обмеження односторонніх внутрішніх зв'язків між підрозділами побічного, допоміжного, обслуговуючого виробництв
Розподілу взаємних послуг [19, с. 108-109; 20, с. 118-121; 22, с. 275-277; 23, с. 100]	– послідовний розподіл витрат з урахування взаємних послуг	– точність результатів; – врахування повної взаємодії підрозділів побічного, допоміжного, обслуговуючого виробництв	– значна трудомісткість; – складність розподілу витрат з урахування взаємних послуг
Одночасного розподілу [19, с. 109-110; 23, с. 100]	– повний розподіл витрат з урахуванням взаємодії підрозділів побічного, допоміжного, обслуговуючого виробництв шляхом розв'язання системи синхронних лінійних рівнянь	– залучення висококваліфікованого персоналу; – точність розрахунків і результатів; – не потребує значних витрат часу; – суттєво спрощує подальші розрахунки собівартості виробів	– складність розподілу витрат з урахування взаємних послуг

Для раціонального управлінського обліку витрат і ефективного планування, контролю та обґрунтування управлінських рішень щодо загальновиробничих витрат, визначення собівартості і встановлення ціни продукції пропонуємо використовувати метод розподілу взаємних витрат або метод одночасного розподілу. Відмінність запропонованих методів полягає

у методиці проведення розрахунків при врахуванні взаємодії структурних підрозділів побічного, допоміжного, обслуговуючого виробництв.

Розділ 5. Методичні засади податкового обліку, в якому доцільно відображати: 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; обрані з числа дозволених за Податковим кодексом України альтернатив методи оцінки наявних у підприємства об'єктів обліку активів, зобов'язань, доходів, витрат з урахуванням специфіки функціонування підприємства; порядок і методи визнання 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.

Суттєвим чинником впливу на постановку і організацію облікового процесу, який слід враховувати при формуванні облікової політики, є система оподаткування, зокрема можливість застосування спрощеної системи оподаткування. Так, спрощена система оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів господарювання регламентується виключно Податковим кодексом України [18, розділ XIV, глава 1]. В ньому зазначено види діяльності, на які не поширюється спрощена система оподаткування [18, п. 291.5.1], зокрема, діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора); обмін іноземної валюти; виробництво, експорт, ім-

порт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива та столових вин); видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органічного утворення (крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення та напівдорогоцінного каміння); видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення; діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, сюрвейєрами, аварійними комісарами та аджастерами; діяльність з управління підприємствами; діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності) та зв'язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню); діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату; діяльність з організації, проведення гастрольних заходів. Юридичні особи будь-якої організаційно-правової форми, можуть обрати спрощену систему оподаткування, якщо протягом календарного року відповідають сукупності критеріїв, систематизованих у табл. 4.

Таблиця 4

КРИТЕРІЙ, ЯКИМ ПОВИННЕ ВІДПОВІДАТИ ПІДПРИЄМСТВО ДЛЯ ВИБОРУ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ (СКЛАДЕНО НА ПІДСТАВІ [18, п. 293.3, п. 4 підрозд. 8 розд. XIX])

Група	Кількість найманих працівників	Доход за календарний рік, що перевищував переходу на єдиний податок	Основна ставка єдиного податку [18, п. 293.3]
3 група юридична особа (з 01.01.2015 р.)	без обмежень	не перевищує 20 000 000 гривень	а) 2% від доходу у разі сплати ПДВ; б) 4% від доходу у разі включення ПДВ до складу єдиного податку
4 група юридична особа (до 01.01.2015 р.)	середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб	не перевищує 5 000 000 грн.	
6 група юридична особа (до 01.01.2015 р.)	без обмежень	не перевищує 20 000 000 грн.	

Розділ 6. Методичні засади обліково-аналітичного забезпечення, де необхідно зазначати: критерії відбору облікових показників; перелік взаємоузгоджених облікових показників ефективності робочого місця, структурного підрозділу, підприємства в цілому; інформаційний словник показників оцінки ефективності діяльності (містить єдиний формат опису показника); інформаційні моделі оцінки показників ефективності діяльності із зазначенням розра-

хункових формул показників і джерел інформації.

В сучасних умовах при застосуванні інформаційних технологій є можливість відслідковувати сотні показників ефективності функціонування робочого місця, структурного підрозділу, підприємства в цілому, причому раціональної кількості не існує. Необхідно відмітити дискусійний характер щодо кількості показників. Варто наголосити, що основою до визначення достатньої кількості показників є здат-

ність логічно пов'язувати і повно відображати сутність завдань різних підрозділів і підприємства в цілому. Найважливішим при цьому є опис показників. Запропоновано складання інформаційного словника (містить єдиний формат опису показника), який має забезпечити однакове розуміння особливостей кожного показника. Структура формату включає (табл. 5): найменування показника; мету; формулу для розрахунку; періодичність й одиницю виміру; порівняльні показники (орієнтовну норму чи норматив); джерело інформації; відповідального за інформацію; бажане і фактичне значення; відхилення, причину виникнення і наслідки. Доцільним для оцінки ефек-

тивності є використання таких основних показників: середня тривалість розробки нового продукту (дні), середня тривалість підготовки запуску нового продукту у виробництво (дні), середня тривалість технологічної обробки (години), середня собівартість одиниці продукції (грн.), середня тривалість переналадки потоку (години), середня тривалість обробки документів (хвилини), процент браку за окремим видом продукції (%), витрати на виправлення браку (грн.), середня тривалість відсутності персоналу на робочому місці (дні), середня тривалість виконання одного замовлення (дні / години), непогашена дебіторська заборгованість (дні).

Таблиця 5

ФОРМАТ ОПИСУ ПОКАЗНИКА (АВТОРСЬКА РОЗРОБКА)

Найменування показника Рівень освоєння нових видів інноваційної продукції у загальній кількості видів продукції		Мета Активність освоєння випуску інноваційних видів продукції	
Формула для розрахунку Відношення кількості освоєних і впроваджених у виробництво видів інноваційної продукції до загальної кількості видів продукції, що випускається підприємством, помножене на 100			
Періодичність виміру 1 раз на місяць; 1 раз на квартал; 1 раз на рік	Одиниця виміру Проценти	Орієнтовний норматив: – поточний (за місяць) – 1% – поточний (за квартал) – 1-2% – короткостроковий (за рік) – 3% – середньостроковий (за 3 роки) – 3,5% – довгостроковий (за 5 років) – 5%	
Джерело інформації Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства, накладні на здачу готової продукції на склад		Відповідальний за інформацію Бухгалтер з обліку виробництва	
Планове значення за рік 2,8%	Фактичне значення за рік 2,5%		Відхилення не виконано на 0,3%
Причина відхилення – не належним чином відпрацьована конструкторська і технологічна документація; – не освоєне належним чином технологічне устаткування, інструмент, технологічне оснащення, необхідне для виробництва інноваційної продукції; – не організовано систематичний випуск інноваційної продукції; – технічна характеристика виробів не повністю відповідає заданим	Наслідки відхилення – не своєчасне або часткове не виконання замовлень	Рекомендації щодо усунення відхилення – переглянути конструкторську і технологічну документацію; – провести навчання робітників на технологічному устаткуванні; – організувати систематичний ритмічний випуск інноваційної продукції; – довести технічну характеристику виробів до заданих	
Відповідальний за показник Керівник сектору інноваційної продукції виробничого відділу			

З часом, при набутті працівниками досвіду, до показників можуть бути внесені деякі зміни щодо: (1) методу розрахунку – з метою кращого відображення сутності подій чи операцій; (2) розширення опису показника – для кращого розуміння його тактичного і стратегічного значення; (3) періодичності

збирання даних про діяльність.

Сформований таким чином інформаційний словник показників оцінки ефективності діяльності доцільно оформити в декількох примірниках: перший – як додаток до облікової політики, інші – відповідальному за конкретний показник.

Розділ 7. Технологія обліку і обліково-аналітичного забезпечення. При обґрунтуванні технології обліку і обліково-аналітичного забезпечення доцільно розкривати: технологію обробки облікової інформації (із застосуванням конкретних прикладних програмних продуктів); форму 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); альбом форм управлінської звітності; 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).

Окремою проблемою для підприємств є деталізація субрахунків аналітичними рахунками третього, а, іноді, четвертого порядку та вище для забезпечення потреб управління, контролю, аналізу та формування різних форм звітності. Враховуючи вид економічної діяльності і специфіку функціонування підприємство використовує певні бухгалтерські рахунки, які доцільно оформити у вигляді Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій і представити як додаток до облікової політики. Побудова Робочого плану

рахунків здійснюється шляхом виділення, систематизації та упорядкування рахунків в певній системі, що дозволяє встановити необхідну основу для відображення господарських операцій підприємства. В ході виокремлення структури кожного рахунку доцільно передбачити ієрархію інформаційних даних з орієнтацією на ступінь (рівень) деталізації аналітичного обліку: номери й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку); номери й найменування субрахунків (рахунків другого порядку); номери й найменування аналітичних рахунків (рахунків третього й вищого порядку деталізації ознак попереднього рівня), які доповнюються із збереженням номерів затвердженого Плану рахунків [24]. Кількість рівнів визначається потребою в аналітичній інформації і технічними можливостями підприємства (насамперед, рівнем автоматизації облікового процесу).

Водночас, з метою раціонального використання робочого часу співробітників бухгалтерії, особливо на підприємствах, де бухгалтерія поділена на окремі відділи (сектори, групи) обліку, необхідно скласти на кожне робоче місце список робочих кореспонденцій рахунків. Процес розробки робочої схеми реєстрації господарських операцій на робочому місці доцільно проводити в такій послідовності (рис. 2).

Узгоджену робочу схему реєстрації господарських операцій доцільно оформити в двох примірниках: перший – як додаток до облікової політики, другий – виконавцю на робоче місце.

На елемент «форми первинних облікових документів» промисловим підприємствам слід звернути особливу увагу. Оскільки основна відмінність будь-якого підприємства-виробника – процес виробництва (техніка, технологія), процес калькулювання собівартості і методи розподілу витрат, процедура формування ціни, процес реалізації (умови роботи з конкретним замовником і споживачем). Для унеможливлення витоків інформації / мінімізації промислового шпигунства, найбільш доцільним є визнання складу документів з грифом «комерційна таємниця», зокрема тих, що містять вищевказану інформацію. Підприємство самостійно має визначати: перелік інформації, віднесеної до конфіденційної і таємної категорій (склад і обсяг відомостей); перелік осіб, що мають право класифікувати інформацію за режимом

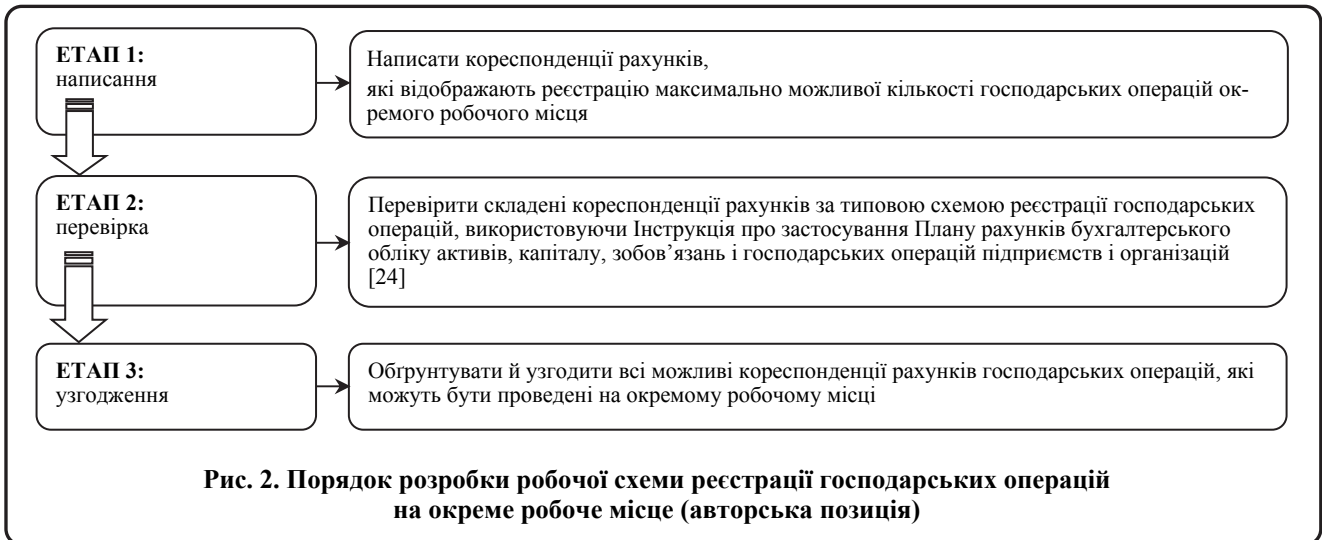


Рис. 2. Порядок розробки робочої схеми реєстрації господарських операцій на окреме робоче місце (авторська позиція)

доступу; перелік осіб, що мають право доступу до інформації кожної з категорій; режим доступу до інформації (передбачений правовими нормами порядку одержання, використання, поширення і зберігання) колу осіб, що повинно контролювати або може отримувати певну її сукупність та систему її захисту.

Для забезпечення своєчасного і якісного обліку необхідно правильно організувати документооборот. Тобто скласти план (у вигляді графічної схеми або таблиці) документообороту, де визначено порядок оформлення документів, надходження їх в бухгалтерію, обробку, використання для запису в облікові реєстри та передачу до архіву підприємства. Вимоги щодо порядку складання і передачі документів до бухгалтерії є обов'язковими для всіх підрозділів і служб. План документообороту доцільно складати в декількох примірниках: перший – як додаток до облікової

політики підприємства, наступні примірники – керівникам підрозділів підприємства, які повинні довести до відома своїх підлеглих вимоги щодо вчасного оформлення документами господарських операцій.

Розділ 8. Відповідальність осіб за організацію бухгалтерського обліку, в якому необхідно визначати: хто за які пункти положення про облікову політику несе відповідальність із зазначенням посади.

Рівень обґрунтованості, повноти, відповідності вимогам діючих нормативно-правових актів, врахування рекомендацій міжнародних і вітчизняних професійних і консалтингових організацій при формуванні облікової політики свідчить про професійну компетентність фахівців, які здійснювали її розробку, на чолі з головним бухгалтером, керівника, що ухвалював і затверджував, аудитора, що підтверджує достовірність показників фінансової й інтегрованої звітності сучасного підприємства.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Таким чином, узагальнюючи вище викладене, можна зазначити:

- 1) обґрунтовано облікову політику підприємства як зведення нормативно встановлених і напрацьованих практикою принципів, методів, прийомів, способів та процедур ведення обліку з метою формування інтегрованої звітності суб'єкта господарювання для задоволення інформаційних потреб різних груп користувачів;
- 2) доведено доцільність формування облікової політики з орієнтацією на задоволення потреби у достатній і достовірній інформації для аналізу, планування і прогнозування, контролю і регулювання діяльності підприємства;

3) аргументовано запровадження облікової політики як цілісної моделі обліково-аналітичних процесів, що сприятиме підвищенню якості раціональних управлінських рішень щодо поточного і перспективного розвитку підприємства;

4) запропоновано структуру і основний зміст Положення про облікову політику в межах восьми розділів. Виокремлено основні цілі облікової політики з орієнтацією на задоволення потреб управлінського персоналу в розрізі видів обліку і обліково-аналітичного забезпечення;

5) розроблено алгоритм вибору раціональної форми організації ведення бухгалтерського обліку на підприємстві з урахуванням вимог чинного законодавства;

6) доведено доцільність формування додатків до облікової політики, зокрема Інформаційного словника показників оцінки ефективності діяльності, Робочого плану рахунків, Робочої схеми реєстрації господарських операцій на окреме робоче місце, складу документів з грифом «комерційна таємниця», Плану документообороту;

7) встановлено необхідність розподілу загальнозаводських витрат на постійні й змінні компоненти з урахуванням специфіки функціонування підприємства та використання методу розподілу взаємних витрат або методу одночасного розподілу для ухвалення раціональних управлінських рішень.

Пропозиції щодо вдосконалення методичних підходів до формування облікової політики забезпечить покращення облікового процесу на підприємстві і підвищення ефективності управління ним. Подальші дослідження доцільно спрямувати на розробку внутрішніх регламентів з метою стандартизації робіт облікового процесу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. **Житний П.Є.** Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація [монографія] / П.Є. Житний. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В.Даля, 2007. – 351с.

2. **Киселева Т.К.** Методика построения учетной политики на предприятии [монографія] / Т.К. Киселева / Запорож. гос. инж. акад. Запорож. гос. центр науч.-техн. и экон. информ. Аналит.-информ. центр «Эко» – Запорожье, 2003. – 244 с.

3. **Пушкар М.С.** Фінансовий облік у системі управління [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 178с.

4. **Пушкар М.С.** Теорія і практика формування облікової політики [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260с.

5. **Вахрушина М.А.** Учетная политика в системе управленческого учета: методика формирования, практика применения [монография] / М.А. Вахрушина, Е.Е. Лялькова. – М.: Экономистъ, 2008. – 205 с.

6. **Бляхарчук М.О.** Моделирование облікової політики / М.О. Бляхарчук // ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 1 (5). Частина 2 / відпов. ред. І.Б. Садовська. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2015. – С. 42-50.

7. **Житний П.** Принципи формування облікової полі-

тики / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 25-28.

8. **Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні** : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. – Назва з титул. екрану.

9. **МСБО 8** «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20\(ed_2013\)ua.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/394612/file/IAS%2008%20(ed_2013)ua.pdf).

10. **DIRECTIVE** 2013/34/EU OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC (Text with EEA relevance) [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013L0034&rid=53>.

11. **Барановська Т.В.** Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Національний аграрний університет. – К., 2005. – 21 с.

12. **Житний П.Є.** Організаційно-методологічні аспекти облікової політики фінансово-промислових систем: автореф. дис. ... д-ра. екон. наук: 08.00.09 / ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана». – К., 2009. – 32 с.
13. **Мищенко С.М.** Облікова політика в системі управління банком: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Національний аграрний університет. – К., 2004. – 26 с.
14. **Рассказова-Николаева С.А.** Учетная политика: в двух книгах. Кн. 1. Основы теории / С.А. Рассказова-Николаева, Е.М. Калинина; под ред. Рассказова-Николаева С.А. – М.: НОУ «ЦБА КонсультантПрофи»: Изд-во «Омега-Л», 2011. – 232 с.
15. **Про застосування** міжнародних стандартів фінансової звітності : Лист Національного банку України, Міністерства фінансів України, Державної служби статистики України від 07.12.2011 р. № 12-208/1757-14830, № 31-08410-06-5/30523, № 04/4-07/702 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v1757500-11>.
16. **Про затвердження** Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876.
17. **Про затвердження** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999р. № 318 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
18. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : за станом на 13.03.2015 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. – Назва з титул. екрану.
19. **Голов С.Ф.** Управлінський облік: [Підручник] / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704с.
20. **Друри К.** Управленческий и производственный учет [Текст] / К. Друри [Пер. с англ.; Учебник]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071с.
21. **Управленческий** учет 1. Учебное пособие [Пер. с англ.]. – Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2007. – 624с.
22. **Управлінський** облік [Текст] / Дон Р. Хенсен, Мерієн М. Моувен, Небіл С. Еліас, Девід У. Сєнков. [Пер. з англ. 5-го канад. вид. О.Григораша, О.Рахубовського, Н.Краснік та ін. Наук. ред. пер. Н.П. Краснік.]. – К.: Міленіум, 2002. – 974с.
23. **Куцик П.О.** Методи розподілу загальнопромислових витрат на підприємствах кондитерської галузі України – управлінський аспект [Текст] / П.О. Куцик, О.М. Мазуренко // Вісник національного університету «Львівська політехніка»: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку, 2009. – № 647. – С. 99 – 102.
24. **Інструкція** про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

В статтю обосновано учетну політику для забезпечення учетно-аналитических процесов на підприємстві. Доказана целесообразность формування учетної політики з орієнтацією на задоволення запитів в достаточній і достовірній інформації для виконання основних функцій управління діяльністю підприємства. Предложено структура и основное содержание Положения об учетной политике промышленного предприятия. Разработаны алгоритм выбора рациональной формы организации ведения бухгалтерского учета и приложения к учетной политике предприятия.

Ключевые слова: *учетная политика, организация учета, методика учета, технология учета, информационно-аналитическое обеспечение.*

The accounting policy is justified for accounting and analytical processes in the enterprise in the article. Expediency proved to generate significant accounting policies of oriented meeting the need for sufficient and reliable information to perform the basic functions of business management. The structure and basic content proposed for the Regulation on the accounting policy of industrial enterprise. The algorithm is designed to select the form of rational organization of accounting. Applications formed to accounting policies.

Keywords: *accounting policies, organization of accounting, method of accounting, accounting technology, information and analytical support.*