

ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 657.1:658(477)

М. П. ВОЙНАРЕНКО, Т. М. АКСЬОНОВА

Хмельницький національний університет

ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

У статті висвітлено сутність поняття «облікова політика», наведено основні принципи та проблеми її формування, а також запропоновано шляхи удосконалення механізму її побудови на підприємстві.

In article are considered essence of concept «the registration policy», main principles and problems of its formation are resulted, and also ways of improvement of the mechanism of its construction at the enterprise are offered.

Ключові слова: облікова політика, наказ про облікову політику, положення про облікову політику.

На сучасному етапі формування ринкових відносин в Україні дедалі виразнішими стають притаманні ринку характерні риси – конкурентоспроможність виробництва, оперативність, своєчасність і ризик прийнятих рішень. Досвід країн з розвиненими ринковими відносинами свідчить про те, що важливою складовою загального механізму управління господарською діяльністю підприємств є уміло сформована облікова політика.

Питання формування та реалізації облікової політики підприємств знайшли відображення в працях українських вчених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Л.М. Кіндрацької, Ю.А. Кузьмінського, М.В. Кужельного, В.Г. Лінника, В.В. Сопка, В.Г. Швеця; і зарубіжних: Р.А.Алборова, П.С. Безруких, Н.П.Кондракова, С.Л. Коротаєва, М.І. Кутера, Б. Нідлза, С.О. Ніколаєвої, В.Ф. Палія, Е.С. Хендриксена, Л.З. Шнейдмана. Без їхнього вагомого внеску в розвиток науки бухгалтерського обліку і, зокрема, формування та ведення облікової політики, було б неможливим прийти до тих висновків та пропозицій, що представленні в наших дослідженнях.

Метою даної статті є обґрунтування необхідності формування облікової політики відповідно до сучасних умов господарювання та узагальнення причин, які стримують її впровадження в господарську практику, а також розробка пропозицій, спрямованих на вирішення цієї проблеми.

Термін «облікова політика», визначений Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», означає сукупність принципів, методів і процедур, що використовується підприємством для складання та подання фінансової звітності [2]. Однак, облікова політика визначає також способи організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, з урахуванням конкретних умов його діяльності.

Створення облікової політики на підприємстві - трудомісткий і відповідальний процес. Адже підприємству не один рік доведеться працювати і враховувати свої активи і зобов'язання згідно з розробленою ним обліковою політикою. Це вимагає від підприємства більш зваженого підходу до розробки облікової політики, яка відповідає специфіці його роботи. Однак, на сьогодні дедалі частіше спостерігається формальний, вузькоспрямований підхід до формування облікової політики, який зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог П(С)БО та зовнішніх користувачів. На таку ситуацію впливають як відсутність достатнього практичного досвіду управління в ринкових умовах, так і недостатнє законодавче врегулювання цього питання, а також недостатнє вивчення з боку науковців цієї проблеми [3].

Головними причинами, що зумовлюють формування облікової політики підприємства в нашій країні, є:

1. Загальні правила бухгалтерського обліку, що встановлюються на міжнародних та державних рівнях, які повинні оптимально поєднувати державну регламентацію із засадами ринкової економіки.
2. Альтернативні варіанти організації обліку з багатьох напрямів господарської діяльності.
3. Необхідність зіставності та інтерпретації фінансових звітів зовнішніми користувачами та аудиторами.

4. Знанням потреб ринку і стану зовнішнього середовища, в якому діє підприємство.

5. Сприяння розвитку ринкових відносин збільшенню кількості користувачів фінансової інформації.

Розглянемо детальніше кожен з них:

1. Концепція бухгалтерського обліку в Україні, сформована на основі міжнародних і національних стандартів, представлена як багаторівнева структура, до складу якої входять на різних економічних рівнях різні системи, що повинні ефективно функціонувати, згідно засад ринкової економіки.

2. Після відмови держави від жорсткої регламентації в обліку і впровадження в господарську практику П(С)БО у підприємств з'явилися альтернативні варіанти організації обліку з багатьох напрямів господарської діяльності. Обраний оптимальний варіант ведення бухгалтерського обліку має бути узаконений, тобто знайти відображення в наказі про облікову політику підприємства.

Наказ - це внутрішній правовий акт, що видається керівником підприємства для вирішення найважливіших питань діяльності підприємства. Цей документ застосовується виключно в межах

конкретного підприємства, у зв'язку з чим має містити такі реквізити: найменування підприємства, дату і номер, назву виду документа, текст і підпис керівника, відповідальних за виконання осіб.

Слід також звернути увагу на те, що відсутність єдиного встановленого законодавством зразка наказу про облікову політику призводить до неоднозначного тлумачення його складових частин (розділів). Для вирішення цього питання В. Мякота пропонує, щоб на підприємствах такий наказ складався з двох розділів:

Розділ 1. Заходи щодо організації бухгалтерського обліку.

Розділ 2. Напрями облікової політики [4, с.13].

На думку російських учених В. Новодворського та Р. Сабаніна, для кожного підприємства слід виділити три складові частини наказу про облікову політику: 1) методологічну, яка містить положення, які регулюють методологію ведення бухгалтерського обліку; 2) методичну, що повинна складатись із методів ведення бухгалтерського обліку, які описують порядок відображення фінансово-господарських операцій у системі бухгалтерського обліку; 3) організаційну, яка описує організацію системи бухгалтерського обліку.

Узагальнивши та проаналізувавши думки різних учених можна запропонувати введення не наказу, а Положення про облікову політику підприємства, що матиме таку структуру:

Частина 1. Методологічні складові організації обліку - це науково обгрунтовані, логічно структуровані системні визначення та використання загальнообгрунтованих методів та прийомів проведення обліку господарських операцій та формування достовірної інформаційної бази - фінансової звітності. Для практичного працівника - це знання у формі норм інформаційно-методологічного характеру, які вони використовують при реєстрації господарських операцій.

Основними задачами даного розділу є:

- забезпечення категорійних формулювань принципів обліку;
- визначення та застосування відповідних критеріїв суттєвості й достовірності даних;
- дотримання нормативів оформлення результатів обліку;
- своєчасність і повнота надання інформації.

Частина 2. Особливості обліку конкретних напрямків, де наведено набір конкретних методів, прийомів, які є обов'язковими для використання на окремих підприємствах. Наведені методи і прийоми базуються на інформації, яка наведена в П(С)БО за кожним напрямком обліку. Для практичного працівника в розділі чітко визначено, як необхідно реєструвати господарські операції.

Основними його задачами є:

- необхідність висвітлення всіх загальних напрямків обліку з позиції обгрунтування методів та прийомів обліку;
- визначення індивідуальних напрямків обліку, за якими підприємства повинні розробити власні підходи до обліку;
- реєстрація господарських операцій згідно до затвердженого плану рахунків та повнота їх відображення.

Частина 3. Система контрольних процедур для перевірки достовірності інформаційної бази. Система контрольних процедур - це регламентовані операції, що виконуються із застосуванням методів та прийомів на всіх напрямках обліку з ціллю прозорості та надійності накопиченої інформації.

Основними задачами даного розділу є:

- розробка класифікації контрольних процедур, затвердження механізму їх впровадження, а також послідовність їх виконання;
- міра відповідальності за порушення з виконання контрольних процедур;
- достовірне та точне подання фінансової звітності.

Частина 4. Організація впровадження положень про облікову політику. Організація є найпоширенішим видом цілеспрямованої діяльності людини, що забезпечує ефективне вирішення будь-якої поставленої задачі. Організація - це сукупність цілеспрямованих процесів або дій, що приводять до утворення необхідних зв'язків, вибору оптимальної форми бухгалтерського обліку та роботи облікового апарату.

Основними його задачами є:

- встановлення ефективної системи обліку (централізованої, децентралізованої);
- визначення оптимальної структури облікового апарату;
- встановлення належних інформаційних зв'язків між окремими підрозділами обліку;
- організація архіву бухгалтерських документів та інформаційного забезпечення облікових працівників;

3. Фінансова звітність повинна бути зрозумілою всім зовнішнім користувачам, які матимуть змогу порівнювати фінансові звіти не тільки підприємств однієї галузі, а й підприємств різних галузей як однієї, так і різних країн. Це необхідно для того, щоб порівняти фінансовий стан підприємств, тенденції змін результатів їх діяльності, та визначити напрями розвитку економічних взаємовідносин між виробничими системами - фірмами, які б могли стати потенційними діловими партнерами на ринку. Зіставність звітів досягається додержанням вимог П(С)БО, МСФЗ разом із розкриттям облікової політики підприємства за

всіма розділами бухгалтерського обліку.

4. В умовах вільних, нерегламентованих ринкових відносин, коли сфера товарообміну є вкрай нестійкою, успіх підприємства визначається знанням потреб ринку і стану зовнішнього середовища, в якому воно діє.

5. Розвиток ринкових відносин сприяє збільшенню кількості користувачів фінансової інформації. Це пояснюється тим, що кожна структура прагне знайти і утримати своє місце на конкретному ринку. У цьому разі особливої уваги заслуговує важлива складова облікової політики - управлінський облік, який забезпечує виявлення, вимірювання, збирання, аналіз, підготовку і прийом інформації, необхідної управлінському персоналу для розробки бізнес-планів, фінансових бюджетів, і сприяє вирішенню поточних та довгострокових економічних завдань підприємства.

Отже, облікова політика пов'язана з господарською діяльністю виробничих систем і, як правило, спрямована на їх розвиток і вдосконалення. Однак, на практиці часто виробнича система не досягає потрібного рівня або ці процеси здійснюються дуже повільно, оскільки керівництво підприємств не надає належної уваги процесу формування облікової політики. Основними причинами, що пояснюють таку ситуацію є:

1. Недостатньо сформовані стійкі товарні та фінансові ринки, а також їх інфраструктура.
2. Відсутність достатнього досвіду роботи у сучасному економічному середовищі.
3. Трапляються випадки, коли функціональні процеси впроваджуються розрізнено, без відповідної підготовки. В результаті функціональна діяльність - планування, облік, аналіз, звітність тощо - на окремих підприємствах здійснюється на достатньо високому рівні, а виробнича система розвивається та вдосконалюється слабо.

4. Оскільки Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» не встановлює чітких правил щодо формування та реалізації облікової політики, то у сформованих умовах труднощі розробки облікової політики полягають у тому, що фахівці з обліку повинні не тільки розуміти теорію, що стоїть, за проголошеними бухгалтерськими принципами обліку, а й знати якою мірою цих принципів по суті та за формою дотримуються на практиці, а також який допускається ступінь свободи здійснення принципів за їх природою.

Для вирішення аналогічної проблеми в США розроблено Opinion (Рекомендації) 22 «Надання даних про облікову політику». Ці Рекомендації ідентифікують і описують принципи обліку та методи використання тих принципів, які суттєво впливають на визначення і зміну фінансового стану та результати діяльності. Особливу увагу слід приділяти описанню принципів і методів, на які випав вибір з наявних припустимих альтернатив, і розгляду незвичайних, нових та галузевих принципів і методів [5].

Комісія, за участю всіх причетних до розроблення облікової політики спеціалістів, приймає на своєму засіданні рішення щодо облікової політики, а також зміни окремих її положень. Вплив зміни облікової політики на події й операції минулих періодів відображається у звітності шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року або повторного надання порівняльної інформації стосовно попередніх звітних періодів.

Зміна облікової політики, вибір відображення впливу зміни на облікову політику повинні бути розкриті й обґрунтовані у примітках до фінансової звітності за поточний звітний період. Таким чином, зміна облікової політики тягне за собою перерахунок прибутків за всі попередні періоди діяльності підприємства, що зайвий раз підтверджує надзвичайну важливість науково обґрунтованого професійного підходу до її встановлення.

На сьогоднішній день вітчизняним підприємствам слід розробити облікову політику, орієнтовану на максимальне зближення з принциповими положеннями міжнародних стандартів та фінансової звітності. Для досягнення оптимальної та обґрунтованої облікової політики необхідно враховувати специфіку ведення господарської діяльності підприємства та застосовувати системний підхід. Насамперед, провести велику роботу, що включає підготовку фахівців бухгалтерських та фінансових служб.

Кабінет Міністрів України затвердив стратегію переходу українських підприємств на міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) до 2010 року. Це необхідно для того, щоб наші підприємства могли вільно виходити на світові фінансові ринки та щоб інформація, яка надається ними про фінансовий стан підприємств і компаній, була зрозуміла міжнародним експертам. Дана стратегія націлена на створення законодавчих та організаційних умов впровадження МСФЗ для складання фінансових звітів суб'єктами господарської діяльності в Україні, адаптації національної нормативно-правової бази до міжнародних стандартів, удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва і, нарешті, державного врегулювання у сфері бухгалтерського обліку. Передбачається, що реалізація цієї стратегії поліпшить інвестиційний клімат в Україні та прозорість ринків капіталу.

На сьогоднішній день є необхідним переосмислення ролі облікової політики в процесі управління підприємством. Саме управлінська спрямованість облікової політики є базовою, оскільки повною мірою може впливати на процеси господарювання. Відсутність сформованих товарних і фінансових ринків, їх інфраструктури, достатнього досвіду роботи підприємств у новому економічному середовищі та науково обґрунтованих рекомендацій формування облікової політики, адаптація до умов роботи з використанням

національних стандартів бухгалтерського обліку, формальний підхід, тобто формування облікової політики тільки задля обліку, потребують суттєвого підвищення кваліфікаційного рівня бухгалтерів. Фахівці з обліку повинні не тільки керуватися основними принципами обліку, а й брати участь у розробці стратегічних управлінських рішень. Тому дослідження підприємством принципів формування облікової політики та розробка найоптимальніших шляхів їх використання повинно стати основним напрямком при її формуванні та веденні.

Отже, облікова політика є важливим інструментом організації бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Вдало, попередньо глибоко проаналізована комбінація можливих варіантів облікової політики дає змогу підприємству ефективно здійснювати господарську діяльність.

Література

1. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні / Т.В. Барановська // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://www.dissert.com.ua>
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
3. Швець В.Г. Облікова політика підприємства / В.Г. Швець // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://books.efaculty.kiev.ua>
4. Андрющенко Г. Актуальні питання формування облікової політики підприємств / Г. Андрющенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №11. – С. 10-14.
5. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення // Електронний ресурс. Режим доступу: <http://ekonomika.kiev.ua>

Надійшла 23.05.2009

УДК 33.658+330.138.11

Л. З. ГОЛУБОВСЬКИЙ

Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу

ОСОБЛИВОСТІ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА НАФТОГАЗОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті досліджено особливості економічного аналізу витрат на нафтогазових підприємствах, врахування яких забезпечує оптимальне використання ресурсів при досягненні стратегічних цілей їх розвитку.

In the article the features of economic analysis of charges on oil and gas enterprises, the account of which provides the optimum use of resources at achievement of strategic aims of their development, are explored.

Ключові слова: нафтогазові підприємства, оптимальне використання ресурсів.

Вступ. Управління витратами на підприємствах повинно здійснюватись на етапах їхнього планування, обліку, аналізу і контролю. Практично на кожному із зазначених етапів мова йде про визначення або оцінку в грошовій (вартісній) формі розміру спожитих (запланованих для закупівлі та наступного споживання), різних за своїми видами, ресурсів, за певний плановий (звітний) період, при здійсненні основних і допоміжних видів діяльності [1 – 3].

Резерв скорочення (досягнення оптимального рівня) витрат можна визначити як різницю між запланованим (фактично досягнутим) рівнем витрат і рівнем, що міг би бути досягнутий за інших умов. Відповідно, метою процесу виявлення резервів, в рамках системи управління витратами на різних його етапах, є визначення чинників і умов, що впливають на досягнутий (запланований) рівень витрат в плановому або звітному періодах, і визначення способів впливу на них з метою їх зниження або утримання на оптимальному рівні.

У зв'язку із досліджуваною проблемою економічного аналізу витрат на нафтогазових підприємствах відзначимо роботи таких вітчизняних і зарубіжних вчених, як М.О. Данилюк, В.С. Лесюк [4], О.С. Думенець [5], Буш Дж., Джонстон Д. [6], Л.Г. Злотникова, В.А. Колосков, В.Р. Матвеев [7], А.В. Пчелинцев [8], М.І. Трубочкіна [9].

Постановка завдання. Метою статті є виявлення особливостей економічного аналізу витрат на нафтогазових підприємствах, врахування яких сприятиме формуванню додаткових інструментів для підвищення внутрішньої виробничої ефективності й дозволить домогтися оптимального використання ресурсів при досягненні стратегічних цілей розвитку підприємств.

Виклад основного матеріалу. Методика виявлення резервів скорочення витрат, визначення їх оптимального рівня є певним способом, послідовністю дій з метою досягнення вказаних цілей. Інакше кажучи, її можна представити як інструмент, побудований на основі детально визначеного переліку методів управління витратами (рис. 1).

Одним з основних методів виявлення резервів із зниження витрат є аналіз, який дозволяє зробити