

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ІНСТРУМЕНТ АДАПТАЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДО ВИМОГ ЛОГІСТИЧНОЇ СИСТЕМИ

Досліджено розвиток і стан наукових досліджень з питань формування облікової політики. Визначено значення облікової політики як інструменту забезпечення управлінської ланки обліковою інформацією та виявлено вплив логістичної системи на її формування

Постановка проблеми. За сучасних ринкових відносин спостерігається активний розвиток підприємництва, де кожен суб'єкт господарювання здійснює господарську діяльність задля досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку. Цілі очевидні і об'єктивні, але на жаль, не завжди власники та керівники підприємств аналізуючи результати своєї діяльності, отримують інформаційне тому підтвердження. Все це є наслідком ряду змін у системі управління, що відбуваються під впливом трансформаційних перетворень в економічному середовищі.

Це, в свою чергу, зумовлює необхідність адаптування системи бухгалтерського обліку як основного генератора ресурсу підприємства інформаційного типу до вимог системи управління та логістичної системи зокрема.

Мета дослідження. Визначення значення облікової політики як інструменту забезпечення управлінської ланки обліковою інформацією.

Аналіз останніх досліджень та публікацій свідчить про значний інтерес з боку науковців до виявлення актуальних питань щодо впливу облікової політики на релевантність облікової інформації.

Як відомо, термін "облікова політика" виник у зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку відповідно до ринкових відносин та міжнародних стандартів. В Україні він офіційно введений Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. Виникнення облікової політики ґрунтується на тому, що законодавством передбачається використання альтернативних варіантів

обліку, а роль бухгалтера на підприємстві змінюється від простого реєстратора господарських операцій до активного учасника їхнього здійснення [15, с. 47].

Тому, наше дослідження розпочалося із вивчення наукових праць, які присвячені обліковій політиці. Скориставшись електронною інформаційною базою Національна бібліотека України ім. В.І. Вернадського [11] виявлено, що в останнє десятиріччя (з 2000 – 2010 рр.) в Україні захищено дві кандидатські дисертації за спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит", предметом дослідження яких було формування облікової політики за різними напрямками економічної діяльності: Міщенко С.М. Облікова політика в системі управління банком (2004 р.); Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика (2005 р.) та одна докторська дисертація за спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" – Житний П.Є. Організаційно-методологічні аспекти облікової політики фінансово-промислових систем (2009 р.), предмет дослідження – теоретичні, методологічні та організаційні аспекти формування облікової політики фінансово-промислових систем [1, 6, 10].

Наукові доробки відповідних дослідників дають можливість молодим науковцям, аспірантам, студентам ознайомитися з вітчизняних та зарубіжних дослідниками, які в різні часові проміжки вивчали та розвивали дане питання. В табл. 1 узагальнено дослідників, праці яких стали фундаментальними та базовими для написання дисертаційних робіт Барановської Т.В., Житного Є.П. та Міщенко С.М.

Таблиця 1. Систематизований перелік науковців, праці яких стали фундаментальними та базовими для написання дисертаційних робіт Барановської Т.В., Житного Є.П. та Міщенко С.М.

Автор дисертаційної роботи	Вітчизняні та зарубіжні вчені
Міщенко С.М. (2004 р.)	Вивчення актуального питання формування облікової політики як складової системи методології бухгалтерського обліку вже давно привертає увагу дослідників. Істотний внесок у його розробку зробили представники різних шкіл: французької – Ж. Бурніс'єн, Р. Обер, Ж. Саварі; німецької – І. Шер, О. Шмаленбах; американської – Х. Андерсон, Р. Ентоні, Д. Колдуелл, Б. Нідлз й Дж. Ріс, Е.С. Хендріксен; новозеландської – М.Р. Метьюс й М.Х.Б. Перери; російської – А.С. Бакаєв, П.С. Безруких, С.А. Ніколаєва, В.Д. Новодворський, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Л.З. Шнейдман; вітчизняної – М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, З.В. Гуцайлюк, М.Я. Дем'яненко, В.П. Завгородній, С.Я. Зубілевич, Г.Г. Кирейцев, Л.М. Кіндрацька, М.В. Кужельний, В.Г. Лінник, Л.О. Примостка, П.Г. Саблук, В.В. Сопко, В.Г. Швець та інших
Барановська Т.В. (2006 р.)	Питання формування та реалізації облікової політики підприємств знайшли відображення в працях українських вчених: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинца, Г.Г. Кирейцев, Л.М. Кіндрацької, Ю.А. Кузьмінського, Ю.А. Кузьмінського, В.Г. Лінника, М.С. Пушкар, В.В. Сопка, В.Г. Швеця; і зарубіжних – Р.А. Алборова, А.С.Бакаєва, П.С.Безруких, М.Ф. ван Бреда, Н.П.Кондракова, С.Л. Коротаєва, М.І. Кутера, Б. Нідлза, С.О. Ніколаєвої, В.Ф. Палія, Л.П. Хабарової, Е.С. Хендріксена, Л.З. Шнейдмана та інших
Житний П.Є. (2009 р.)	Значний вклад у розвиток теорії бухгалтерського обліку та методології облікової політики зробили вітчизняні вчені, зокрема: М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, З.В. Гуцайлюк, С.Ф. Голов, В.П. Завгородній, Л.М. Кіндрацька, А.М. Кузьмінський, Ю.А. Кузьмінський, М.В. Кужельний, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, Л.Г. Ловінська, Є.В. Мних, О.А. Петрик, О.М. Петрук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, С.В. Свірко, І.Д. Фаріон, П.Я. Хомин, М.Г. Чумаченко, В.Г. Швець, В.О. Шевчук, С.І. Шкарабан, а також зарубіжні науковці: І. Ансофф, А.С. Бакаєв, Т.С. Безруких, Л.А. Бернстайн, М.Ф. Ван Бреда, С.Л. Брю, М.І. Кутер, К.Р. Макконел, М.Р. Метьюс, Б. Нідлз, В.Ф. Палій, М.Х.Б. Перера, М. Портер, Я.В. Соколов, Е.С. Хендріксен, А.Д. Шермет, Л.З. Шнейдман та інші

Вважаємо, що висвітлений нами систематизований перелік науковців (табл. 1), свідчить про значні наукові доробки в напрямі формування облікової політики, однак в частині налагодження взаємозв'язків з іншими підрозділами та рівнями управління можна констатувати факт відсутності теоретично обґрунтованих розробок.

Визначення основного матеріалу дослідження. Організація бухгалтерського обліку є передумовою налагодження внутрішніх інформаційних зв'язків між рівнями управління як по вертикалі, так і по горизонталі. Ключовим моментом при організації бухгалтерського обліку є формування облікової політики підприємства як інструменту вибору найоптимальніших з альтернативних

варіантів щодо відображення облікових об'єктів та формування інформації про них відповідно до запитів управлінського персоналу.

Зі слів Коваленко О.В.: "Реформування економічних взаємовідносин в управлінні ставить нові вимоги до організації обліку як основного способу контролю фінансово-господарської діяльності промислових підприємств. Суть проблеми зумовлена необхідністю удосконалення організації системи обліку, яка є забезпечувальною ланкою в системі управління у зв'язку зі змінами інформаційних потреб як керівництва промислових підприємств, так і зовнішніх користувачів економічної інформації. Організація обліку на промислових підприємствах, які функціонують в умовах ринку,

потребує переорієнтування функцій з контрольно-розподільчих на сервісно-управлінські. Сучасна система опрацювання обліково-економічної інформації не може цілком задовольнити зростаючі інформаційні потреби управління [8]

В свою чергу Петрук О.М. зазначає, що останнє десятиріччя в Україні характеризується переходом від судильної регламентації у питаннях ведення бухгалтерського обліку до надання права вибору облікових методик на підставі професійного судження. Результатом вищезазначених змін є поява у вітчизняному бухгалтерському обліку такого інструменту, як **облікова політика**. Це є проявом змішаного підходу до надання права вибору облікових методик на підставі професійного судження, і передбачає поєднання централізованого регулювання (державного або професійними організаціями) з власними правилами організації облікового процесу, виходячи з галузевих належностей та особливостей діяльності підприємства [12, с. 123]

Крейцев Г.Г. також вважає, що основним документом, в якому повинні враховуватися вимоги державного регулювання, методологічні засади, можливості підсилення функцій бухгалтерського обліку та позиції суб'єктів підприємницької діяльності щодо їх реалізації, є **облікова політика підприємства** [7, с. 43].

Якість ведення обліку на підприємстві залежить від рівня його організації, розвитку ринкових відносин в Україні, специфіки форм власності та економічних зв'язків вітчизняних підприємств з іноземними партнерами, методології та методики, усвідомлення менеджментом сутності інформації для управління бізнесом, що вимагає розробки облікової політики, яку адміністрація з головним економістом та бухгалтером визначає самостійно. Від сформуваної облікової політики залежить не тільки ефективність управління системою обліку, а й фінансово-господарською діяльністю підприємства та стратегії його розвитку на тривалу перспективу [14, с. 4].

Облікова політика – це форма діяльності суб'єктів у галузі бухгалтерського обліку з метою реалізації власних інтересів. Згідно із ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" **облікова політика** – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Тобто, це вибір підприємством конкретних методик, форми та техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з положень чинних нормативних документів і особливостей діяльності підприємства [3, с. 41].

Зі слів Бутинця Ф.Ф.: "Місце облікової політики в системі бухгалтерського обліку та її використання як інструменту організації бухгалтерського обліку на підприємстві викликає ряд проблем практичного характеру: як формується облікова політика підприємства, ким формується, яка послідовність цього процесу, хто несе відповідальність за формування і дотримання облікової політики, як це відображається документально, в які терміни новостворене підприємство. Завданням облікової політики є забезпечення одержання достовірної інформації про фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, що необхідно для всіх користувачів бухгалтерської звітності для прийняття відповідних рішень [3, с. 43].

В свою чергу, П.Е. Житний акцентує увагу на тому, що не слід функції облікової політики зводити лише до процесу складання фінансових звітів. Звичайно, ці процеси є складовою облікової політики, проте вони є продуктом тільки кінцевих господарських подій минулого періоду. Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень треба мати не тільки поточну оцінку господарських процесів, а й попередню оцінку для здійснення контролю та обґрунтування економічного рівня майбутнього стану виробництва. Саме управлінська спрямованість облікової політики має сенс, оскільки повною мірою може вплинути на процеси господарювання. Усе це свідчить про те, що облікова політика охоплює широке коло завдань, вирішення яких стосується напрямів економічного розвитку та підвищення ефективності господарювання [5, с. 62-63].

Частково цієї позиції дотримуються і ряд інших науковців. Відтак, М.С. Пушкар, А.Г. Богач, В.Г. Мельник зазначають, що дослідження ЗУ "Про бухгалтерський облік і фінансову

звітність в Україні" дало підстави стверджувати, що ст. 8 пункту 2 Закону дає змогу розглядати облікову політику не тільки з позиції фінансового обліку, а й поширюватися на процеси організації управлінського обліку, економічного аналізу і внутрішнього аудиту. Хіба є підстави залишати поза увагою доволі слушну, своєчасну і справедливую аргументацію професора Б.І. Валуєва з приводу того, що підхід до вироблення облікової політики, викладений на рівні держави у нормативних документах, не має достатньої управлінської орієнтації з усіма впливовими з цього втраченими можливостями. Розвиваючи думку, вчений акцентує увагу на тому, що в Україні ще не розроблене положення (стандарт), яке б містило базові рекомендації стосовно вироблення облікової політики. Мало того, стверджує вчений, підпорядкування всієї облікової політики тільки цілям складання звітності можна вважати результатом непорозуміння або недостатнього розуміння загальної мети та головних завдань обліку. В теперішньому своєму вигляді облікова політика практично не пов'язана з цілями управління, інтереси якого в ній просто проігноровані. (Валуєв). Це тим більш парадоксально в умовах формування статусу самостійності управлінського обліку, покликаного забезпечувати інформацію менеджерів внутрішнього управління підприємством. Розглядаючи облік як одну з функцій управління Б.І. Валуєв вбачає його основну мету у цілеспрямованій діяльності в напрямку створення інформаційних передумов та реальних можливостей для забезпечення функцій управління – планування, контролю, аналізу, регулювання, стимулювання. На думку професора М.В. Кужельного, у формуванні облікової політики мають брати участь майже всі економічні і технічні служби. Професор М.Т. Білуха зауважує, що облікова політика повинна бути спрямована на розкриття творчих здібностей підприємців у підвищенні ефективності господарювання, впровадженні нових технологій для задоволення власних потреб і виконання зобов'язань перед державою. Такі погляди вчених-економістів засвідчують доцільність відображення в обліковій політиці принципів управлінської спрямованості, що підтверджує необхідність охоплення нею широкого кола завдань, вирішення яких може стосуватися стратегічних напрямків підвищення ефективності господарювання [13, с. 51].

Відповідні роздуми дослідників, дозволяють нам прийти до попереднього висновку, що існує неузгодженість системи управління і системи бухгалтерського обліку, що виражається у необхідності переорієнтації завдань формування облікової політики та розуміння її значення користувачами (внутрішні – власники підприємства, керівники підприємства, управлінський персонал, головний бухгалтер, облікові працівники; зовнішні – аудитор, контролюючі органи, інвестори, кредитори та інші користувачі звітної інформації підприємства), які в більшості випадків нехтують управлінською орієнтацією облікової політики.

Кузнєцова С. також наголошує на наявності факту відсутності належного взаємозв'язку системи управління і бухгалтерського обліку, що призводить до ряду проблем та вказує: Відірваність вітчизняної системи бухгалтерського обліку від системи управління підприємствами, яка виникла внаслідок історичних умов її формування в умовах планової економіки, та неврахування концепції власника в контексті задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів, обумовили істотне зниження рівня якості облікової інформації, що надається менеджерам, а також загальне нівелювання місця та значення облікової служби в управлінні суб'єктами господарювання" [9, с. 16].

Цікаву позицію висловив А.Г. Богач, коли наголосив на тому, що: Облікова політика має стати для підприємства своєрідною конституцією, яка б передбачала права й обов'язки системи обліку щодо формування інформаційних ресурсів як корисної для управління інформації. Для забезпечення цієї функції слід чітко регламентувати умови нагромадження, передачі та зберігання інформації, а також норми її акумулювання та форми подачі. Іншими словами, в наказі про облікову політику підприємства повинна міститись вся внутрішня нормативна база і щодо потоків інформації. А для забезпечення сучасної системи управління та поглиблення інформаційних можливостей господарського обліку необхідна

принципово нова методика нагромадження інформації, яка б задовольняла потреби менеджерів усіх рівнів управління підприємством і була обґрунтованою, корисною, конкретною, а також могла оперативно реагувати на зміни, які відбуваються у зовнішньому та внутрішньому середовищі. Для вирішення вищенаведених проблем на підприємствах необхідно створити окрему незалежну систему управлінського обліку, яка дала б змогу спеціалістові вільно обирати форми, методи і прийоми аналізу та контролю, а також методи обліку та аналізу для прийняття управлінських рішень. Головне в цій системі – точне та правильне визначення суті економічних процесів і тенденцій, що відбуваються на підприємстві, ринку, та своєчасна, чітка, конкретна та певним чином узагальнена інформація для прийняття управлінського рішення [2, с. 182].

Вважаємо, що пропозиції А.Г. Богача в частині необхідності чіткої регламентації умов нагромадження, передачі та зберігання інформації, а також норм її акумуляції та форм подачі свідчать про необхідність впровадження нових методик нагромадження інформації, яка б задовольняла потреби менеджерів усіх рівнів управління підприємством і була обґрунтованою, корисною, конкретною, а система могла оперативно реагувати на зміни, які відбуваються у зовнішньому та внутрішньому середовищі.

Якщо вести мову про потреби менеджерів усіх рівнів, то хочеться наголосити на тому, що на підприємствах з'явилися нові користувачі бухгалтерської інформації – логістичні підрозділи (логісти), які формують нові потреби та вимагають перед обліковими працівниками формувати нові потоки інформації задля оперативного вирішення ряду управлінських завдань.

В даний час логістика як практична діяльність вповнено зайняла свою нішу в управлінні сучасним підприємством. Логістичний підхід до об'єкту управління, інструменти і методи логістики застосовуються у різноманітних галузях менеджменту. Наявність логістичного підрозділу на підприємстві вже не є чимось незвичайним, а розглядається як обов'язкова складова організаційної структури успішного підприємства. Сфера компетенції спеціалістів в сфері логістики охоплює управління різноманітними об'єктами – документооборот, людські потоки, інформаційні, фінансові і, звичайно, товарно-матеріальні [4].

У зв'язку з цим потребує зміни процес формування облікової політики з акцентуванням уваги на інтеграцію системи бухгалтерського обліку із підсистемами управління різного ієрархічного рівня, в тому числі з логістичною системою. Це обумовлено необхідністю уникнення асиметрії облікової інформації, що впливає на ефективне функціонування логістичної системи і системи управління в цілому, в розрізі такого ключового об'єкту як запаси.

Тому, виходячи із розширенням кола користувачів бухгалтерської інформації (логістів), необхідно змінити підходи до формування основних положень про облікову політику: в організаційній частині – формування методичної та технічної складових, які повинні забезпечити організаційну побудову облікового підрозділу, визначення його місця в управлінській і виробничій структурі підприємства, а також його взаємодії з іншими підрозділами підприємства; в технічній частині – розширення кола фахівців (логістів) для проведення інвентаризації, розробку форм внутрішньої звітності для цілей логістів. Відповідні пропозиції дозволять розширити сферу облікової політики та надати їй управлінської орієнтації.

Список використаної літератури:

1. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Т.В. Барановська. – К., 2005.
2. Богач А. Наказ про облікову політику – основний регламентуючий документ із формування методики обліку логістичних витрат підприємства/ А. Богач // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 6. – с. 180 – 182
3. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студ. спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищ. навч. закл.] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за редакцією Ф.Ф. Бутинця. – [4-е вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 528 с.
4. Дарья Любовина Роль логістики на сучасному підприємстві, керівник проектів AXELOT Logistics [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.Advisslogistics>
5. Житний П. Системний аспект облікової політики / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – с. 62-65
6. Житний П.Е. Організаційно-методологічні аспекти облікової політики фінансово-промислових систем: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / П.Е. Житний. – К., 2009.
7. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: [монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
8. Коваленко О.В. Удосконалення організації обліку на промислових підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / О.В. Коваленко. – К., 2003
9. Кузнецова С. Організація облікової служби на підприємстві/ С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит – 2008. – № 9
10. Міщенко С.М. Облікова політика в системі управління банком: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / С.М. Міщенко. – К., 2004. – 21 с.
11. Національна бібліотека України ім. В.І. Вернадського [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>
12. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
13. Пушкар М.С. Логістичні системи підприємства: облік, аналіз і аудит: [монографія] / М.С. Пушкар, А.Г. Богач, В.Г. Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 187 с.
14. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: [монографія]. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
15. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку: [підручник] / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.

ГУСАК Людмила Вікторівна – асистент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік і контроль операцій із запасами на складах промислових підприємств: логістичний підхід