

## ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЯК ФАКТОР УПРАВЛІННЯ ФІНАНСОВИМ РЕЗУЛЬТАТОМ

*У статті розкрито основні проблеми організації бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах, розглянуті фундаментальні засади формування облікової політики.*

Сучасні ринкові перетворення ставлять підвищені вимоги до місця облікової інформації у прийнятті управлінських рішень для найбільш ефективного функціонування підприємств агропромислового комплексу. При цьому все більше уваги приділяється зваженому підходу до організації обліку, звертається неабияка увага на якість організації облікового процесу, оскільки за цієї умови забезпечується не лише гідне місце підприємства у конкурентному ринковому середовищі, а й подекуди від цього залежить життєдіяльність підприємства.

Питання організації обліку в цілому та її складових зокрема досить широко висвітлене у обліковій літературі. Питання організації бухгалтерського обліку, особливо у частині формування облікової політики підприємств, висвітлені у численних наукових працях [1, 8, 9–13]. Однак, вітчизняні автори, на відміну від російських, лише нещодавно звернулися до проблем організації бухгалтерського обліку як до одного з основних чинників впливу на формування фінансового результату підприємств. Відносно підприємств аграрного сектору у організації облікового процесу на недоліки та труднощі взагалі не звертається увага.

В сучасних умовах відповідальність за організацію обліку на підприємствах повністю покладена на бухгалтера. Він сам може приймати участь у розробці та запровадженні оптимальної стратегії, направленої на виконання завдань, поставлених керівником або власниками підприємства. Бухгалтер має можливість вибрати ту систему організації обліку, яка підходить саме його підприємству і дасть максимально позитивний ефект. Саме з цієї причини організації бухгалтерського обліку надається таке велике значення, яке важко переоцінити.

Згідно діючого законодавства, бухгалтер самостійно обирає облікову політику, яка є оптимальною для гармонічного управління підприємством і отримання найбільш бажаного результату. У вітчизняній практиці ведення бухгалтерського обліку питання облікової політики регулюється Законом

Україні “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996 – XIV, прийнятий 16.07.1999 р. Кабінетом Міністрів України, і п. 3 П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 (далі – П(С)БО 1), які визначають організацію та принципи ведення обліку і упорядкування бухгалтерської звітності. Цими нормативними актами визначено поняття облікової політики як сукупності принципів, методів та процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [4].

Розділ III “Організація та ведення бухгалтерського обліку” закону про бухгалтерський облік визначає принципи організації бухгалтерського обліку на підприємстві. На підприємство покладене самостійне визначення облікової політики, розробки системи і форми управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій, обрання форми бухгалтерського обліку як певної системи реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації, розробки правил документообороту і технології обробки облікової інформації.

Інтерес до питання самостійного вибору методів ведення обліку на підприємствах з урахуванням їх індивідуальних особливостей досить новий і виник на ґрунті гармонізації національної та міжнародної систем бухгалтерського обліку. Однак, у розвинених країнах Європи та США бухгалтерам досить давно відома практика вільного вибору облікової політики. У США її формулювання (accounting policy) передбачає загальні принципи та прийоми відображення господарських операцій в обліку, згідно яких ведуться рахунки окремого підприємства [1, с.41].

Так, діючий з 1985 року у Великобританії Закон про компанії та стандарт SSAP-2 “Надання інформації про правила бухгалтерського обліку (облікову політику)” регламентують вибір та обмеження правил бухгалтерського обліку стосовно окремих операцій. Стандарт SSAP-2 визначає облікову політику як конкретні правила бухгалтерського обліку, які обрала господарська одиниця, і яких вона неуклінно притримується у кожній ситуації, коли необхідний вибір правил. Облікова політика також включає суб’єктивні оцінки, що виносяться управлінським персоналом (наприклад, очікуваний строк служби основних засобів для нарахування амортизації тощо) [2, с.50-51].

Метою облікової політики при цьому є “забезпечення найкращим чином точного представлення результатів діяльності компанії та її фінансового стану”. В.Б. Моссаковський вважає, що враховуючи національну специфіку, метою облікової політики є створення певної інформаційної системи, що обслуговує керівництво підприємства у певному проміжку часу на основі діючого законодавства та нормативного забезпечення [5, с.11]. Г. Нашкєрська зводить мету облікової політики, зводячи її до системи, що сприяє оптимізації складання та подання фінансової звітності,

вбачаючи одну з головних цілей облікової політики у досягненні достовірності, відповідності та зіставлюваності інформації для її користувачів [7, с. 80–81].

При розгляді питання організації бухгалтерського обліку та звітності на підприємствах, великої актуальності набуває поняття облікової політики. Під цим терміном деякі автори розуміють прийняту підприємством сукупність способів ведення бухгалтерського обліку [3, с. 17]. Ю. А. Верига вважає, що облікова політика – це “сукупність припушень, правил і способів, які приймаються керівництвом підприємства для складання та подання фінансової звітності” [7, с.10]. Багатьма авторами визначення облікової політики дається майже аналогічно визначенню, даному положеннями Бухгалтерського обліку [6, с.55; 5, с.11; 7, с.10; 7, с.80]. Ми вважаємо, що законодавчо закріплене у нашій країні визначення облікової політики є неповним, оскільки воно не відображає у повній мірі різницю у меті відповідно до умов реформованого обліку порівняно з діючою до 1999 року системою обліку.

Автором пропонується розширити це поняття та користуватись наступним визначенням: *облікова політика – це індивідуально визначена підприємством на основі діючого нормативного регулювання сукупність принципів, методів та процедур, що використовується для оптимізації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності*. Таким чином, ми вважаємо, що досягається прозорість для розуміння цього визначення та більш чітко окреслюється мета ведення облікової політики у сучасних умовах.

Важко переоцінити важливість вибору облікової політики, оскільки остання сьогодні є одним із найголовніших інструментів управління підприємством. Завдяки вірно обраній обліковій політиці господарюючий суб'єкт може суттєво вплинути на результати своєї діяльності; маючи можливість оперативно приймати управлінські рішення, здійснювати фінансове та податкове планування [3, с.17]. Метою облікової політики, на нашу думку, є створення оптимальної, узгодженої та впорядкованої основи для складання звітності про результати діяльності підприємства та його фінансовий стан. Визначеність у обранні певних правил ведення обліку, що є прийнятними за конкретних виробничих обставин та оптимальними для забезпечення та надання інформації про фінансові результати, дає можливість говорити про формування облікової політики конкретного підприємства. Оптимально визначена облікова політика підприємства встановлюється Наказом про облікову політику. Формування облікової політики здійснюється згідно визначеному Законом “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” принципу послідовності, відповідно якому підприємство зобов'язане постійно, із року в рік, застосовувати обрану облікову політику. Підприємство з певних причин може змінити облікову політику, однак це можливо лише за умови наявності причин,

передбачених П(С)БО. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована, несуперечлива чинному законодавству та висвітлена у фінансовій звітності[4].

У зв'язку з тим, що термін облікової політики увійшов до лексики вітчизняних бухгалтерів лише у прив'язці до адаптованого міжнародній системі веденню бухгалтерського обліку та з прийняттям національних стандартів бухгалтерського обліку, деякі дисертанти, що досліджують це питання, вважають, що дане поняття є кардинально новим. Однак, ми вважаємо, що новизна терміну полягає лише у його трактуванні стосовно сучасних вимог до ведення обліку. Аналоги процесу формування облікової політики існували і до введення П(С)БО. Згідно з вимогами п.-7 Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.93 р. № 250, зі змінами і доповненнями (далі – Положення №250), з урахуванням норм п.-10 Положення № 250 і п. 1 Вказівок з організації бухгалтерського обліку в Україні, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 07.05.93 р. № 25 (зі змінами і доповненнями), що нині втратили чинність, на кожному підприємстві щороку видавався наказ, яким затверджувались єдині (незмінні протягом року) методологічні принципи ведення бухгалтерського обліку. Змінити методологію обліку підприємство могло тільки на наступний рік. Будь-які зміни у методології ведення обліку на підприємстві необхідно було розкрити та пояснити в пояснювальній записці до річної бухгалтерської звітності.

Із введенням в дію Національних П(С)БО сформулювалось нове поняття облікової політики, значно розширилися можливості підприємств щодо самостійного вибору методів обліку. Підприємство може самостійно обирати:

1. Методи оцінки вибуття запасів згідно П(С)БО 9 "Запаси";
2. Методи нарахування амортизації основних засобів згідно П(С)БО 7 "Основні засоби";
3. Методи амортизації та діапазон корисного використання нематеріальних активів згідно П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" та П(С)БО 7 "Основні засоби";
4. Величину вартісного критерію належності матеріального активу до малоцінних необоротних активів;
5. Методи визначення резерву сумнівних боргів згідно П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість";
6. Порядок формування резервів для забезпечення майбутніх витрат і платежів;
7. Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг згідно П(С)БО 15 "Дохід";
8. Можливість застосування або незастосування рахунків класу 8 для узагальнення інформації про витрати за елементами.

Таблиця 1. Методи облікової політики, які впливають на величину фінансових результатів

Елементи облікової політики	Елементи методу (Україна)	Елементи методу (Росія)	Елементи методу (за МПБО)
1. Методи оцінки вибуття запасів	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;</li> <li>– середньозваженої собівартості;</li> <li>– собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);</li> <li>– собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);</li> <li>– нормативних затрат;</li> <li>– ціни продажу.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;</li> <li>– середньозваженої собівартості;</li> <li>– перших за часом надходження собівартості запасів (ФІФО);</li> <li>– собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– ідентифікованої собівартості;</li> <li>– середньозваженої собівартості;</li> <li>– собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);</li> <li>– собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО).</li> </ul>
2. Методи нарахування амортизації	<ul style="list-style-type: none"> <li>– прямолінійного списання;</li> <li>– за фактичним обсягом виробництва (виробничий метод);</li> <li>– зменшення залишкової вартості;</li> <li>– прискореного зменшення залишкової вартості;</li> <li>– списання вартості за сумою чисел років корисного використання (кумулятивний метод);</li> <li>– за нормами амортизації відповідно до балансової вартості (податковий метод).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– прямолінійного списання;</li> <li>– за фактичним обсягом виробництва (виробничий метод);</li> <li>– зменшення залишкової вартості;</li> <li>– списання вартості за сумою чисел років (кумулятивний метод).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– прямолінійного списання;</li> <li>– списання вартості за сумою чисел років (кумулятивний метод).</li> <li>– зменшення залишкової вартості;</li> <li>– за фактичним обсягом виробництва (виробничий метод);</li> </ul>
3. Методи нарахування зносу малоцінних необоротних активів	<ul style="list-style-type: none"> <li>– у розмірі 100 % фактичної собівартості;</li> <li>– у розмірі 50 % фактичної собівартості при передачі МШП в експлуатацію, а інші 50 % - при їх вибутті.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– прямолінійного списання;</li> <li>– пропорційно обсягу виробництва;</li> <li>– у розмірі 100 % фактичної собівартості;</li> <li>– у розмірі 50 % фактичної собівартості при передачі МШП в експлуатацію, а інші 50 % - при їх вибутті.</li> </ul>	

Продовження таблиці 1

Елементи облікової політики	Елементи методу (Україна)	Елементи методу (Росія)	Елементи методу (за МПБО)
4. Методи нарахування зносу нематеріальних активів	–прямолінійний, виходячи з норм, нарахованих з розрахунку на 20 років;	–прямолінійний, виходячи з норм, нарахованих на основі строку корисного використання; –прямолінійний, виходячи з норм, нарахованих з розрахунку на 20 років; –пропорційно обсягу виробництва; –зменшення залишкової вартості.	–прямолінійний, виходячи з норм, нарахованих з розрахунку на 40 років
5. Розподіл затрат за часом їх здійснення.	–на рахунки обліку затрат на виробництво; –на рахунки витрат звітного періоду; –на рахунок 39 “Витрати майбутніх періодів”.	–на рахунки обліку затрат на виробництво; –на рахунок 97 “Витрати майбутніх періодів”; –на рахунок 96 “Резерви майбутніх витрат”.	–на рахунки обліку затрат на виробництво; –на рахунки витрат звітного періоду; –розподілені витрати

Можливості підприємства стосовно вибору методів облікової політики щодо оптимізації фінансового результату наведені нижче та узагальнені у порівняльній таблиці 1.

Визначаючись у виборі облікової політики, необхідно, у першу чергу, врахувати оптимальність останньої з точки зору формування величини кінцевого фінансового результату, оскільки його розмір може значно коливатися в залежності від впливу елементів методу облікової політики підприємства. Зважаючи на суттєвість впливу на визначення фінансових результатів, найбільшу увагу слід приділяти елементам облікової політики у частині підходів до оцінки виробничих запасів, обрання методів амортизації, моментів визнання доходів тощо. Автор розділяє думку А.І. Нечитайло та І.І. Петрової, що розглядаючи проблему вибору оптимального способу ведення бухгалтерського обліку з точки зору формування фінансових результатів, необхідно звернути увагу на групування вказаних способів за їх впливом на:

- величину фінансових результатів, визначених лише за правилами бухгалтерського обліку;
- величину оподаткованого прибутку у податковому обліку;

- величину фінансового результату у бухгалтерському обліку та на величину оподаткованого прибутку у податковому обліку у однаковій мірі [5, с.17].

Проведене автором практичне дослідження в 27 аграрних підприємствах Житомирської області у вигляді вибіркового анкетування показало, що однією із найбільш проблемних ділянок для підприємств є саме питання організації обліку. 55,6 % опитаних надало перевагу отриманню консультативних послуг з питань організації обліку та формування оптимальної облікової політики поряд з іншими проблемами як то: реформування відносин власності, перехід на нові стандарти обліку, проблемні аспекти діючого законодавства. Це свідчить про високий попит на послуги щодо формування об'єктивної та зваженої облікової політики. 32 % респондентів (у переважній більшості в особі головних бухгалтерів) вказали на недосконалість затвердженої на підприємстві облікової політики та готовність залучити незалежного аудитора з метою отримання професійної консультації з вищевказаного приводу.

Характерно, що у питанні організації облікового процесу виявилися однаково зацікавленими як колективні, так і приватні підприємства. Особлива увага при цьому звертається на проблеми вибору методів нарахування амортизації та методи оцінки вибуття запасів. Деякі з опитаних за старою звичкою використовують податковий метод нарахування амортизації, хоча не є платниками податку на прибуток, а сплачують єдиний фіксований податок.

Зважаючи на специфіку діяльності та організаційно-правові форми, недопустимо, на наш погляд, користуватися неприйнятними для підприємств методами облікової політики, оскільки це може суттєво занижити або завищити реальний показник фінансового результату та викривити фінансовий стан підприємства.

Підсумовуючи викладене, відмітимо, що необхідність наукового обґрунтування організації обліку та оптимізації облікової політики, особливо у частині впливу на фінансові результати, є очевидною. У цьому зв'язку дисертантами повинна приділятися підвищена увага до згаданих проблем, особливо стосовно аграрного виробництва.

### Література

1. *Алборов Р.А.* Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации. – М.: АО «ДИС», 1995. – 80 с.
2. *Бухгалтерский анализ: Пер. с англ.* – К.: Торгово-издательское бюро ВНУ, 1993. – 428 с.
3. *Бухгалтерский учет, анализ и аудит в системе информационного обеспечения управления организацией/ С. Климов (ред.).* – СПб, 2001. – 104 с.
4. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 №996-XIV, Відомості Верховної Ради (ВВР), 1999, № 40. – с. 365.

5. Облік в сільськогосподарських підприємствах за національними стандартами. Посібник. – К.: Інститут аграрної економіки УААН, 2000. – 217 с.
6. *Партин Г.О., Загородній А.Г.* Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємств/ Фінанси України №1, 2001. – С. 54 – 60.
7. Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези доповідей між нар. наук.-практ. конф. 16–18 жовт. 2000р. / Відп. за вип. *В.М. Іваненко*. – К.: КНЕУ, 2000. – 268 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”. Вид. 2-е, доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
9. Ефремова А. А.. Учетная политика предприятия: содержание и формирование. – М.: Книжный мир, 2000. – 478 с.
10. Лебедзевич Я. В. Вплив облікової політики підприємства на доходи і результати діяльності. // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2001. – № 15. – С. 155–161.
11. Николаева С. А. Учетная политика предприятия. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 176 с.
12. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит”. / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.
13. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 635 с.