



До 50-річчя
Тернопільського національного
економічного університету

М. Т. Щирба

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Монографія

Тернопіль
ТНЕУ
2011

УДК 657. 471
ББК 65. 052. 9 (4Укр) 2
Щ 87

Щирба М. Т. Облікова політика в системі управлінського обліку : моногр. / М. Т. Щирба. – Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. – 340 с.

У монографії досліджено теоретичні та практичні аспекти облікової політики в системі управлінського обліку. В ній розкрито економічний зміст облікової політики і призначення для різних суб'єктів економічної діяльності; уточнено структуру облікової політики, пов'язаної з виокремленням суб'єктів, об'єктів та їхніх елементів; визначено принципи облікової політики; розроблено методiku формування облікової політики, яка охоплює організаційний, технічний і методичний аспекти; узагальнено міжнародний досвід щодо впливу професійного судження бухгалтера на процес формування облікової політики; запропоновано порядок документального оформлення облікової політики підприємства та удосконалено механізм розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Монографія розрахована на широке коло читачів: наукових працівників, викладачів вищих навчальних закладів, докторантів, аспірантів, магістрів, бухгалтерів, економістів, менеджерів підприємств, працівників служб внутрішнього аудиту та аудиторських фірм.

Рецензенти:

- Н. М. Ткаченко** *доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Національного університету харчових технологій;*
- Б. Ф. Усач** *доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Львівського інституту банківської справи Університету банківської справи НБУ;*
- В. О. Шевчук** *доктор економічних наук, професор, перший проректор Національної академії статистики, обліку і аудиту Держкомстату України.*

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Тернопільського національного економічного університету
(протокол № 7 від 08 червня 2011 р.)*

ISBN 978-966-654-282-6

© Щирба М. Т., 2011
© ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ В УМОВАХ ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ РИНКОВИХ ВІДНОСИН В УКРАЇНІ	10
1.1. Трансформація обліку в ринковому середовищі.	10
1.2. Економіко-правові основи обліку в Україні.....	52
1.3. План рахунків як інструмент організації облікового процесу на підприємстві.	88
РОЗДІЛ ІІ. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ОСНОВА ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ	110
2.1. Управлінський облік у системі менеджменту.....	110
2.2. Економічний зміст і призначення облікової політики.....	126
2.3. Ієрархічність рівнів облікової політики та їх вплив на облікові процеси.....	140
2.4. Складові облікової політики: суб'єкти, об'єкти та їх елементи.	144
РОЗДІЛ ІІІ. ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	162
3.1. Принципи формування облікової політики та фактори впливу на її вибір.	162
3.2. Процес формування – методика та етапи – облікової політики в системі управлінського обліку.	170
3.3. Вплив професійного судження бухгалтера на процес формування облікової політики в системі управлінського обліку... ..	190
РОЗДІЛ ІV. РЕАЛІЗАЦІЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ	203
4.1. Документальне оформлення облікової політики підприємства.	203
4.2. Механізм розкриття інформації про облікову політику підприємства та її зміни.....	213

РОЗДІЛ V. АУДИТ ЕФЕКТИВНОСТІ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ.	233
5.1.Організація аудиту ефективності облікової політики підприємства.....	233
5.2.Методика аудиту ефективності облікової політики підприємства.....	259
ВИСНОВКИ.....	274
ЛІТЕРАТУРА.....	282
ДОДАТКИ.....	306

ВСТУП

Глобалізаційні процеси у світовій економіці, всебічне поглиблення міжнародних відносин, розвиток транснаціональних корпорацій, холдингових, промислово-фінансових груп, франчайзингових об'єднань тощо вимагають створення в кожній країні ефективної ринкової інфраструктури. Належне функціонування ринку вимагає адекватної системи управління суб'єктами економічної діяльності як найважливішого фактора впливу на працівників з метою досягнення поставлених цілей.

Облік займає важливе місце у системі управління підприємством. Без точного і достовірного обліку неможливо приймати обґрунтовані управлінські рішення і належним чином регулювати процеси виробництва, розподілу, обміну і споживання, відповідати загальноприйнятим у міжнародній практиці принципам та стандартам, задовольняти потреби внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, виявляти резерви підвищення ефективності виробництва і бути «мовою бізнесу». Облік як одна із складових системи управління надає важливу інформацію, яка дає змогу контролювати поточну фінансово-господарську діяльність підприємства, планувати його тактику і стратегію розвитку в майбутньому, оптимально використовувати наявні виробничі ресурси та оцінювати результати діяльності підприємства.

Функціонування і розвиток ринкових відносин у нашій країні обумовлює необхідність створення якісно нової системи управління і оновлення змісту, методології й організації обліку. Практика показує, що не всі методи і прийоми обліку, які були сформовані в командно-адміністративній системі управління придатні до застосування в

ринкових умовах господарювання. Чинна система обліку не повністю задовільняє інформаційні потреби власників, інвесторів, кредиторів, менеджерів та інших користувачів через свою обмеженість, тому виникла потреба в переорієнтації обліку відповідно до вимог менеджменту.

Ефективність ведення обліку на вітчизняних підприємствах залежить від рівня його організації. Розвиток ринкових відносин в Україні, специфіка різних форм власності та розширення економічних зв'язків вітчизняних підприємств з іноземними партнерами, усвідомлення менеджментом сутності облікової інформації для управління бізнесом вимагає розробки облікової політики, яку підприємство визначає самостійно з урахуванням положень чинного законодавства і стандартів обліку.

Облікову політику необхідно розглядати, з одного боку, як сукупність методів (методи нарахування амортизації необоротних активів, методи оцінки вибуття запасів тощо), за допомогою яких державні органи влади управляють обліком в країні, а з іншої – як сукупність конкретно вибраних варіантів відображення господарських фактів, передбачених нормативно-правовими документами і розроблених підприємством самостійно, способи обробки даних з урахуванням особливостей його діяльності та потреб управління.

У широкому розумінні, облікову політику можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність принципів, методів і процедур, що використовує суб'єкт економічної діяльності для складання та подання внутрішньої і зовнішньої звітності. Отже, від правильно сформованої облікової політики залежить не тільки ефективність функціонування системи обліку, а й управління фінансово-господарською діяльністю суб'єкта економічної діяльності та стратегією його розвитку на тривалу перспективу.

Формування облікової політики на підприємстві – доволі трудомісткий і відповідальний процес, оскільки підприємству доведеться працювати з нею не один рік, що вимагає від управлінського персоналу економічного суб'єкта компетентного підходу до розробки та підтримки на належному рівні спеціального регламенту підприємства

під назвою «облікова політика» з урахуванням впливу зовнішніх і внутрішніх факторів.

Загальні засади формування та реалізації облікової політики підприємств відображені у працях зарубіжних і вітчизняних економістів: А. А. Алборова, О. С. Бакаєва, Т. В. Барановської, П. С. Безруких, М. Т. Білухи, М. Ф. Ван Бреди, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюка, П. Є. Житного, Г. П. Журавля, В. Б. Івашкевича, Г. Г. Кірейцева, Л. М. Кіндрацької, В. Б. Клевець, В. В. Ковальова, М. П. Кондракова, М. В. Кужельного, Ю. А. Кузьмінського, М. І. Кутера, В. С. Леня, В. Г. Лінника, Є. А. Мізіковського, С. М. Міщенко, Б. Нідлза, С. О. Ніколаєвої, В. Ф. Паля, М. С. Пушкаря, В. В. Сопка, П. Л. Сука, Л. П. Хабарової, Є. С. Хендріксена, П. Я. Хомина, В. Г. Швеця, Л. З. Шнейдмана та ін. Необхідно зазначити, що у зарубіжній і вітчизняній економічній літературі питання облікової політики мають фрагментарний характер. Так, відсутня концепція розвитку облікової політики в системі управління та її прогалини в нормативно-правовому забезпеченні на макро- і макрорівнях (відсутність національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО) «Облікова політика»). Не проводяться комплексні дослідження облікової політики, її методичної, технічної і організаційної складових та розробка оптимальної структури для різних суб'єктів економічної діяльності. Не розкрито значення облікової політики як складової системи управління економічними суб'єктами, що залежить від цілей їхньої діяльності. Практично відсутні наукові дослідження з питань формування і реалізації облікової політики для цілей управлінського обліку. Аналіз практики формування та реалізації облікової політики в системі управлінського обліку суб'єктами економічної діяльності дав змогу встановити, що в сучасних умовах приділяється недостатня увага як з боку працівників облікової служби, так і з боку власників та адміністрації підприємства. Визнання облікової політики складовою систем обліку та управління показує, що необхідно переосмислити це поняття та наповнити його новим економічним змістом, що обумовлює необхідність проведення досліджень, спрямованих на розробку концептуальних основ розвитку облікової політики в Україні, яка б

враховувала макро- та мікроекономічні фактори, які впливають на прийняття обґрунтованих управлінських рішень різними користувачами інформації.

Під час формування облікової політики для цілей управлінського обліку можна використовувати принципи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО), підходи, передбачені Міжнародними стандартами фінансової звітності, а також застосовувати інші методи і способи, які не передбачені нормативно-правовими документами (національними П(С)БО та ін.).

Облікова політика для цілей управлінського обліку спрямовується на єдиний безперервний процес обліку, контролю, аналізу, планування і ціноутворення для прийняття менеджерами оперативних управлінських рішень, бути основою організації системи обліку на підприємстві, а її зміст і структура має визначатися специфікою підприємницької діяльності та інформаційними запитами працівників системи управління.

Облікову політику в системі управлінського обліку необхідно розглядати як інструмент підвищення конкурентоспроможності економічного суб'єкта, яка сприяє оптимальній організації внутрішньофірмового управління на основі підготовленої структурованої оперативної інформації за структурними підрозділами (центрами витрат і сферами відповідальності) та їхнього внеску в загальний результат.

Мета написання монографії – обґрунтування концептуальних основ щодо поглиблення подальшого розвитку теоретико-методологічних, організаційно-технічних положень та практичних рекомендацій з розробки облікової політики для цілей управлінського обліку.

У монографії розкрито економічний зміст і призначення облікової політики в системі управлінського обліку; обґрунтовано ієрархічність рівнів облікової політики та її вплив на обліковий процес; уточнено структуру облікової політики, пов'язаної з виокремленням суб'єктів, об'єктів та їхніх елементів; сформовано принципи облікової політики та визначено фактори впливу на її

вибір; розроблено методику формування облікової політики, яка охоплює методичний, організаційний і технічний аспекти, кожен з яких складається з об'єктів та відповідних елементів, що забезпечує вибір окремих процедур обліку для різних видів активів, капіталу та зобов'язань, доходів і витрат підприємства та може бути використана в практичній діяльності підприємств незалежно від галузевої приналежності; запропоновано структуру регламентного документа й обгрунтовано механізм розкриття інформації про облікову політику підприємства та її зміни, які дають змогу отримати необхідні інформаційні ресурси для менеджменту.

Важливе значення мають розробки, які спрямовані на удосконалення теоретичних та організаційно-методичних положень аудиту ефективності облікової політики в системі управлінського обліку.

Основні положення монографії мають практичне значення щодо впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах та своєчасного отримання повної та достовірної інформації менеджерами.