

Ірина Рузмайкіна

Iryna Ruzmaykina

Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством

Accounting policies as a part of general strategy of enterprise management

Здійснено критичний аналіз існуючого стану облікової політики промислового підприємства, що не містить дійсно практичного, стратегічного навантаження і помилково не підпорядкована інтересам загальної системи управління. Обґрунтовано, що її розробка як політики виправдана лише в контексті щільного взаємозв'язку обліку з функціями планування, контролю, аналізу, регулювання.

Critical analysis of existing state of accounting policies of industrial enterprise was made that does not have real practical, strategic filling and by mistake is not subjected to interests of general management system. It was validated that its development as a policy is justified only in the context of close connection of accounting with functions of planning, control, analysis, regulation.

Ключові слова: управління, облікова політика, функції, система

Key words: management, accounting policies, functions, system

Постановка проблеми. У самому загальному вигляді проблема вироблення облікової політики полягає, на нашу думку, у тому, що система бухгалтерського обліку повинна адаптуватися до сучасних управлінських концепцій, що дійсно сприяють поглибленню теорії і розвитку практики управління і обліку в тому числі, і, у той самий час залишатися невідчутною до різного роду штучних побудов, які засновуються на необґрунтованих ідеях, на прагненні некритично запозичити напрацювання зарубіжних, у першу чергу, американських «корифеїв» у царині управління в його широкому значенні і бухгалтерського обліку як важливої інформаційної функції.

Проблема набула актуальності у зв'язку з тим, що в період реформування бухгалтерського обліку в Україні виник і практично склався новий для вітчизняної теорії і практики напрямок діяльності, що має своїм змістом вироблення облікової політики як сукупності способів, методів, процедур його ведення.

Облікова політика в наукових працях. За порівняно короткий строк попередниками-дослідниками одержані результати, що вже на початковому

етапі її формування містили деякі позитивні рішення і вселяли надії на подальший розвиток цього напрямку. Вони знайшли відображення в працях українських учених – Т.В. Барановської, Ф.Ф. Бутинця, Г.Г. Кірейцева, Ю.А.Кузмінського, М.В. Кужельного, М.Г. Чумаченка, а також зарубіжних – Р.А. Алборова, П.С. Безруких, О.О. Калачової, С.Л. Коротаєва, М.І. Кутера, С.О. Ніколаєвої, В.Ф. Палія, Л.П. Хабарової, Л.З. Шнейдмана.

Але одразу ж виявилися дві небезпеки у в її розумінні. Одна полягає в тому, що, на думку більшості авторів, вона виробляється з метою складання і подання фінансової звітності в межах регламентованих законодавством правил, які хоча і припускають існування альтернативних рішень і можливість їх обрання підприємствами самостійно, але знов таки відповідно до цих правил.

І власне облік, і його політика організаційно і методично відділені від функцій планування, контролю, аналізу, регулювання, стимулювання, і в цьому полягає друга небезпека підходу до її формування. Її ідеологія, і це, мабуть, найбільш слабе місце концепції облікової політики, практично не пов'язана з організаційною структурою, функціями та іншими складовими системи управління, що, безумовно, спричиняє втрачені можливості як у сучасному її стані, так і в перспективах розвитку.

Небезпека, а відтак, і актуальність проблеми посилюється тому, що формування облікової політики в існуючому її вигляді, коли рутинні процеси розглядаються в значенні і тиражуються багатьма авторами, створює у власників і керівників підприємств ілюзію проведення змін в управлінні, хоча вона лише дещо впорядковує традиційну систему обліку і ніяких дійсно необхідних рішень і змін не передбачає. Відбувається підміна понять, і це відвертає увагу від актуальних проблем розвитку системи управління в широкому її розумінні, та обліку, у тому числі.

Отже, виникає настійна потреба у формуванні блоку облікових проблем у складі загальної довгострокової програми розвитку системи управління, в якій питання облікової політики будуть невід'ємно пов'язані з

іншими її процесними і функціональними блоками. Саме в цьому і полягає актуальність подальшого дослідження.

Мета і головні завдання статті. Метою статті складає обґрунтування безумовної підпорядкованості бухгалтерського та інших видів обліку цілям системи управління як її загальному цілісному організаційному утворенню, що включає до свого складу підсистему господарського обліку і похідної від цього необхідності підпорядкування облікової політики інтересам розвитку всієї системи управління. Такі головні завдання постають перед автором:

- розглянути недоліки виключно облікового підходу до розв'язання існуючих в об'єкті та системі управління проблем;

- довести, що господарські процеси, ресурси, витрати, доходи і результати, що складають систему об'єктів бухгалтерського обліку, є водночас об'єктами функцій планування, контролю, аналізу, регулювання і стимулювання;

- обґрунтувати необхідність формування системної програми розвитку системи управління і виділення в ній облікового блоку з основними його проблемами, що актуальні як для самого обліку, так і для інших функцій управління.

Основний зміст статті.

1. Ключові положення облікової політики.

Сучасний період досліджень із проблем управління характеризується великою кількістю робіт, у яких стратегічний напрям його розвитку займає провідне місце. Але розглядаються здебільшого методологічні проблеми стратегії підприємства і його системи управління шляхом визначення й проробки можливих і використання переважних варіантів розв'язання. Осторонь залишаються ці важливі питання стосовно функцій управління і функції обліку, зокрема.

Спробу заповнити цю нішу зроблено наприкінці минулого сторіччя у зв'язку з реформуванням бухгалтерського обліку і посиленням регламентації деяких правил його ведення. Багато в чому успіх був досягнутий, в усякому

разі виник і на протязі останніх десяти років у надрах бухгалтерського обліку формувався новий напрямок діяльності – облікова політика. Вона охоплює дійсно важливі сторони бухгалтерського обліку процесу промислового виробництва, проте, переважно ті, котрі регламентовані національними стандартами бухгалтерського обліку та іншими нормативними положеннями.

Немає підстав вважати, що сукупність питань, котрі ставляться і вирішуються в межах облікової політики, складає альтернативу виробленню програми розвитку і функціонування системи управління, до якої належить і сам облік як окрема функція. Проте, проблеми розвитку управління питання облікової політики, по-суті, ігнорують, хоча так або інакше мають безпосереднє відношення до інших складових загальної системи управління.

Основні, найбільш суттєві результати, що одержали дослідники-попередники, полягають у наступному.

1. У [1, с. 13-15] було виділено п'ять найпоширеніших світових моделей організації бухгалтерського обліку: британо-американська (англосаксонська), континентальна (франко-німецька), південноамериканська, ісламська, інтернаціональна.

Для кожної моделі виділено основні характерні ознаки, відмінності і причини, що їх обумовлюють, те спільне, що їх поєднує незалежно від географічного розміщення країн. Цим спільним є бухгалтерський облік як передумова виникнення облікової політики. Її необхідність органічно впливає з організаційної концепції сучасної системи обліку, стверджує О.О. Калачова, та обумовлюється державною програмою переходу на прийняту в міжнародній практиці систему обліку і статистики [14, с. 9-10].

2. Зроблено висновок, що на сучасному етапі облікова політика є елементом системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку [10, с. 16], і виникла в зарубіжній практиці внаслідок необхідності централізованого регулювання бухгалтерського обліку, через його загальносуспільне значення, яке полягає в можливості задовольняти інформаційні потреби різних категорій користувачів [10, с. 23; 15, с. 21].

3. Визначено зміст облікової політики, хоча з цього приводу запропоновано стільки дефініцій, скільки існує авторів, які їх формулювали. Т.В.Барановська узагальнила все розмаїття поглядів, виділивши стосовно підприємств такі основні групи визначень, у яких облікова політика – це: сукупність способів первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності; сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються для складання та подання фінансової звітності; методи оцінки та виміру, які окремі компанії обирають із тих, що звичайно застосовуються відповідно до законів, облікових стандартів і комерційної практики; вибір (можливість вибору) одного із запропонованих способів або розробка власної оригінальної системи обліку в рамках загальної концепції розвитку бухгалтерського обліку в країні; засіб, що дозволяє адміністрації підприємства легально маніпулювати фінансовими результатами; інші дефініції [10, с. 32-33]. Більшість же авторів вважає, що облікова політика – це сукупність способів ведення обліку, тобто система елементів його методу.

4. Призначення облікової політики розглянуто в соціальному, економічному, біхевіористичному, психологічному, інформаційному та юридичному аспектах. Визначено склад внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової політики, окреслене коло їхніх інтересів, зазначено форми їх реалізації [10, с. 47-54].

Можна вважати встановленим, що інтерес внутрішніх користувачів до облікової політики полягає в тім, що від її досконалості залежить ефективність як бухгалтерського обліку, так і економічної діяльності підприємства в цілому. У тій чи іншій редакції цей висновок простежується в роботах багатьох авторів, наприклад, у [1, с. 4; 4, с. 10].

5. Облікова політика розглядається: у вузькому та в широкому її значенні, за рівнями її формування, за складом елементів, за необхідністю та обсягом їх розкриття у фінансовій звітності. У вузькому смислі розуміється встановлений законодавством набір альтернатив для відображення в

бухгалтерському обліку підприємства господарських операцій, активів і зобов'язань, витрат і фінансових результатів. Політика в широкому її значенні – це методологія ведення обліку для цілей планування та прийняття управлінських рішень, адекватної оцінки активів, зобов'язань, витрат і результатів при складанні фінансової звітності, податкового планування тощо.

За необхідністю розкриття положень облікової політики у фінансовій звітності її елементи поділяються на обов'язкові, що підлягають розкриттю та обираються підприємством самостійно з варіантів, встановлених законодавством, і необов'язкові, що розкриттю не підлягають і розробляються підприємством самостійно, проте теж у межах законодавства [10, с. 66].

6. Більшість авторів вважає суб'єктом формування облікової політики бухгалтерську службу, ним можуть бути, наприклад, керівник або головний бухгалтер, головний бухгалтер із залученням спеціалістів, спеціально створена комісія чи консалтингова фірма [3, с. 55].

7. Установлено зв'язок між елементами, що входять до відповідних об'єктів облікової політики, з показниками ліквідності, концентрації капіталу, стійкості економічного зростання, оборотності активів, у тому числі оборотних, рентабельності активів, рентабельності капіталу, рентабельності продукції, що можуть змінюватися під її впливом [10, с. 93].

8. Визначено порядок документального оформлення положень облікової політики. Більшість же авторів пропонує робити це у вигляді наказу.

Наводяться зразки типових наказів, які містять до ста пунктів, згрупованих, наприклад, у такі розділи: 1) загальні положення; 2) документування господарських операцій; 3) оцінка і інвентаризація майна і зобов'язань; 4) методика обліку (методи оцінки окремих об'єктів обліку, створення резервів, варіант обліку витрат); 5) техніка обліку [5, с. 9-18].

Деякі автори вважають, що вона може бути оформлена у вигляді

положення [14, с. 74], системи внутрішньої документації [12, с. 147] і т. ін.

9. До складу облікової політики входить і внутрішньогосподарський контроль. Більш того, відповідно до неї пропонується створення в підприємстві спеціальну службу, хоча це не передбачено чинним законодавством [3, с. 344-345].

10. Окреме місце в обліковій політиці займає питання організації обліку, зокрема, значний внесок у його опрацювання зроблено в [6, с. 36-39]. Її автор на підставі аналізу змісту наказів з облікової політики більш ніж ста підприємств узагальнив такі основні елементи:

- тип організаційної структури апарату бухгалтерії (простий, лінійно-штабний, комбінований); форма ведення фінансового обліку; організація та ступінь деталізації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку; відбір облікових номенклатур тієї інформації, яка потрібна для відображення об'єктів бухгалтерського й особливо управлінського обліку; визначення форм і змісту альбомів первинних документів, облікових реєстрів, звітності, графіків документообороту, бухгалтерського діловодства; обрання оптимального варіанту комплексу взаємопов'язаних, сумісних засобів обчислювальної й оргтехніки, програмного забезпечення, вирішення інших важливих питань, пов'язаних з упровадженням системи "людина – машина – середовище"; розробка організаційних регламентів: положень про бухгалтерію підприємства та кожний топологічний її підрозділ, посадових інструкцій для кожного виконавця, відповідних зведених, структурних та індивідуальних графіків виконання облікових робіт, регламентів окремих облікових операцій, які виконують працівники інших структурних підрозділів підприємства (начальники цехів, завідувачі складами та ін.); створення системи матеріальної відповідальності, яка б поєднувала вимоги загальнодержавних та внутрішньогосподарських нормативно-правових актів щодо переліку матеріально-відповідальних осіб, укладання договорів, що передбачають індивідуальну чи колективну (бригадну), повну чи обмежену відповідальність, умови її настання, порядок визначення тощо, регламентація

процесу тимчасової заміни чи звільнення матеріально відповідальних осіб; розробка обґрунтованих регламентів внутрішньогосподарських ревізій, інвентаризацій, інших форм і методів контролю, а також комплексу аналітичних робіт.

Подальші перспективи розвитку досліджень організаційної складової облікової політики пов'язуються з уточненням порядку нормування праці бухгалтерів і методикою визначення нормативної чисельності облікового апарату, плануванням розвитку бухгалтерського обліку, контролю та економічного аналізу і розрахунком економічної ефективності від упровадження відповідних заходів [6, с. 39].

Отже, аналіз літературних джерел дає підстави вважати, що облікова політика підприємств бачиться в головному такою, що це, по-перше, сукупність способів ведення бухгалтерського обліку. По-друге, вона виробляється і впроваджується для складання та подання фінансової звітності і ведення бухгалтерського обліку, при чому у випадках, коли підприємство відчуває в цьому потребу. По-третє, її елементами можуть бути як окремі варіанти рішень і їх комбінації, що регламентовані в рамках державного регулювання бухгалтерського обліку, так і рішення ненормативного характеру, вироблені підприємством виходячи з реально існуючих проблем і власного розуміння можливостей їх розв'язання.

У такому своєму значенні вона викликає суттєві зауваження загального характеру, деякі положення є спірними, окремі взагалі не в змозі встояти перед критикою.

2. Обмеженість підходу: відсутність органічного зв'язку з іншими функціями управління.

Одним з вихідних моментів у формуванні облікової політики є її зарегламентованість, і це, мабуть, одне із самих слабких місць, від якого походять інші спірні та помилкові положення. Політика початково зорієнтована не на пошук ефективних форм організації облікового персоналу й розширення складу і поглиблення змісту інформаційних облікових

моделей, не на розвиток обліку в інтересах системи управління, а на узгодження поведінки з чинними регламентами.

Безумовно, законодавчі регламенти повинні знайти своє місце в обліковій політиці підприємства, проте не вони мають визначати необхідність її формування. Наприклад, маркетингова чи інші види діяльності ніяк не регламентуються законодавчо, хоча кожна з них засновується на обранні переважних варіантів, тобто має альтернативний характер і власну політику поведінки.

Якщо ж вважати доцільним існування облікової політики в принципі, наприклад, на зразок політики маркетингової, фінансової, інвестиційної, цінової, податкової, котра розглядається в [10, с. 39] в одному ряді з обліковою, то необхідність її виникнення не можна пов'язувати тільки з регламентацією окремих правил, які мають альтернативні рішення. Вона або має існувати об'єктивно, або ні, і будь-який проміжний варіант тут просто недоречний.

Ця логіка міркувань зберігається, коли облікова політика розглядається як у вузькому, так і в широкому значенні. Про яку політику можна говорити, якщо її об'єктом є обмежене коло питань, стосовно котрих існують законодавчо визначені альтернативи, наприклад, метод нарахування амортизації? Це – явне непорозуміння. Політика, якщо це справді політика, може бути такою тільки тоді, коли вона охоплює всі актуальні для підприємства проблемні питання, у тому числі, питання обліку, проте у зв'язку з іншими функціями управління. Вона або існує, або її немає.

Помилковим є твердження, що облікова політика повинна використовуватися підприємством для складання та подання фінансової звітності. Ніяк не принижуючи важливості цього етапу в циклічному обліковому процесі, зазначимо, що він є заключним, і акцент на звітність, тобто підпорядкування всієї облікової політики тільки цілям складання звітності можна вважати непорозумінням або недомисленням загальної мети та головних завдань бухгалтерського обліку в цілісній системі управління.

Складові облікової політики дійсно охоплюють усю систему об'єктів бухгалтерського обліку – основні засоби, нематеріальні активи, запаси, доходи і витрати, інші процеси. Але з одного боку, увага приділяється, по-суті, другорядним питанням, таким, як суб'єкти формування політики, фактори формування, порядок документального оформлення та внесення змін. Поряд з ними йдеться про внутрішні регламенти і методи організації та ведення обліку, які не є політикою в реальному її значенні, тобто такою, що має в полі зору дійсно актуальні питання розвитку як власне обліку, так і «сусідніх» з ним функцій.

З іншого боку, коло проблем, які складають політику, практично обмежено лише декількома питаннями, що пов'язані з методами оцінки об'єктів обліку, нарахуванням амортизації, створенням резервів покриття майбутніх витрат і платежів.

У сфері її інтересів не знаходяться, наприклад, такі питання, як альтернативні можливості калькулювання собівартості продукції різними методами (визначенням повної собівартості, собівартості за прямими витратами методом директ-костинг, розподілу і списання непрямих витрат), доцільності чи недоцільності впровадження тих або інших варіантів управлінського обліку та контролінгу, що є зараз предметом активного пропагування та гострої дискусії, використання в обліку маржинальних і різного роду умовних розрахункових цін; ефективного поєднання централізованої і децентралізованої форм організації облікового персоналу, визначення способів первісної оцінки внесеного засновниками підприємства і прирощеного ним у процесі діяльності власного інтелектуального капіталу, відображення в бухгалтерському обліку джерел його формування та фінансування витрат на створення нових інтелектуальних результатів, які збільшують вартість підприємства; постановка і розв'язання проблем змістовної неузгодженості бухгалтерських інформаційних моделей видів діяльності з аналогічними моделями функцій планування, контролю, регулювання, моделювання витрат окремих сфер діяльності підприємства

тощо.

Зазначені питання є дійсно важливими. Від того, як вони будуть вирішені, залежать цілеспрямованість і стан не тільки власне обліку, хоча цей результат і сам по собі не можна переоцінити, але й системи вправління в цілому.

Наступне, і, на нашу думку, саме слабке місце концепції облікової політики, у теперішньому своєму вигляді і значенні в тім, що вона практично не пов'язана із системою управління. Складається враження, що інтереси системи управління в ній просто проігноровано.

Правда, існують висловлювання, що політика ведення обліку призначена для цілей планування діяльності підприємства прогнозування фінансової ситуації, проте вони є одиничними, такими, котрі конкретних кроків у цьому напрямку не передбачають і загублюються в загальному потоці позитивних думок і пропозицій рутинного характеру. Вважаємо, що відсутність управлінської спрямованості облікової політики стала однією з причин, що дали Р.А. Алборову досить обґрунтовані підстави запропонувати замість терміну "облікова політика" інший термін – "Положення про бухгалтерський облік підприємства" чи "Правила та принципи організації і ведення бухгалтерського обліку підприємства" [1, с. 36].

Ігнорування в обліковій політиці інтересів системи управління тим більш парадоксально в умовах, коли обґрунтовано чи безпідставно, але все ж таки наголошується на виділенні в системі бухгалтерського обліку окремого його виду – управлінського, орієнтованого не на складання фінансової звітності в інтересах зовнішніх споживачів інформації, а виключно на потреби внутрішнього управління.

Причина цілком зрозуміла. Як і в багатьох інших питаннях, ми і в цьому випадку помилково скопіювали та адаптували зарубіжні, у більшості американські підходи до нашої облікової практики в цілому, й облікової політики, зокрема.

Треба чітко уявляти, що навіть регламентовані питання облікової

політики не є прерогативою лише функції бухгалтерського обліку, вони мають, перш за все, загальноекономічне значення.

Якщо облікова політика з питань основних засобів визначається, перш за все, строками їх використання, що встановлюються з участю технічних відділів підприємства, то всі інші її питання знаходяться в полі інтересів планово-економічного відділу і бухгалтерії. І це природно, тому що, як обґрунтовано вважають автори, на її формування визначально впливають форма власності, організаційно-правовий статус, галузева належність, вид діяльності підприємства та багато інших факторів [10, с. 242-244], що мають значення в плануванні, обліку, контролі, аналізі, регулюванні, тобто в усій діяльності підприємства.

У будь-якому разі не є політикою наказ про її впровадження, хоча він і являє собою документ внутрішнього нормативного регулювання обліку. У ньому формулюється рішення вищого керівництва з деяких питань економічної політики підприємства, і бухгалтерія їх тільки виконує. Об'єктивно мова має йти не про облікову, а про управлінську, загальну політику підприємства, що, по-суті, різні речі.

Уявимо тепер, що відділи – матеріально-технічного постачання, планово-економічний, фінансовий, праці та заробітної плати – дійдуть висновку, що вони теж, на зразок з обліковою, повинні формувати власну політику поведінки, котра неминуче буде дублювати політику "сусіда". Можливість такого розвитку подій здається автору досить спірним питанням.

Висловлені міркування та наведені обґрунтування, що не претендують на абсолютну істину, дають підставу зробити такий висновок. Перенесений у нашу практику зарубіжний підхід до формування облікової політики, що націлена на складання і подання фінансової звітності, є копіюванням зарубіжних стандартів стосовно її складання та подання. Він не тільки не є політикою в дійсному її розумінні, але навіть не охоплює облік у цілому. Більш того, не передбачає посилення його зв'язку з функціями планування, контролю, аналізу, регулювання, стимулювання.

3. Управлінський погляд на облікову політику.

Вона повинна ґрунтуватися на розумінні того, що самі по собі облік і політика його ведення нікому не потрібні в принципі. Облік, як одна з функцій управління має за мету створення інформаційних передумов та реальних можливостей для цілеспрямованого здійснення інших функцій управління – планування, контролю, аналізу, регулювання, стимулювання. Саме в цьому його початковий смисл, його значущість і його політика – стратегія, тактика тощо.

Тому загальний, концептуальний підхід до вироблення облікової політики має також ґрунтуватися на розумінні цієї простої істини. Логіка його полягає в тому, що підпорядкованість функції обліку інтересам цілісної системи управління робить підпорядкованою цим загальним інтересам і його облікову політику, так би мовити, – за визначенням.

Справа в тому, що функції управління органічно між собою пов'язані, тому окреме їх розглядання припустиме тільки на стадії теоретичного аналізу. Вони виконуються в певній логічній послідовності, що обумовлено змістом і стадійністю сукупного управлінського процесу, його технологією.

На першій, початковій стадії змістовно сформульовані економічні цілі підприємства трансформуються в систему показників, які визначають спрямованість конкретної економічної діяльності. Дві функції здійснюються на цій стадії: *економічний аналіз* як комплекс робіт, пов'язаних з оцінкою одержаних результатів і виявленням резервів розвитку, *планування*, що реалізує комплекс процедур із розробки кількісної економічної моделі бажаного стану економічних об'єктів. Притому функція аналізу починає та завершує управлінський цикл.

Функції *контролю* та *обліку* складають зміст другої стадії управлінського процесу. Створюється облікова інформація про процеси, котрі відбулися в об'єктах, порівнюються планові та фактичні показники, встановлюються відхилення, що знижують можливості або, навпаки, сприяють реалізації економічних цілей підприємства. З їх допомогою

підтримується зворотній зв'язок між об'єктом і системою. На третій, заключній, стадії здійснюються функції регулювання та стимулювання [2, с. 7].

Функції аналізу, планування, обліку, контролю, регулювання, стимулювання так чи інакше, у більшій чи меншій мірі, але обов'язково інтегруються й складають циклічний процес управління. Більше того, він існує не тільки стосовно підприємства в цілому. Його логіка зберігається також в управлінні окремими відокремленими в просторі групами економічних процесів (сфер діяльності), як це показано на рис. 1.

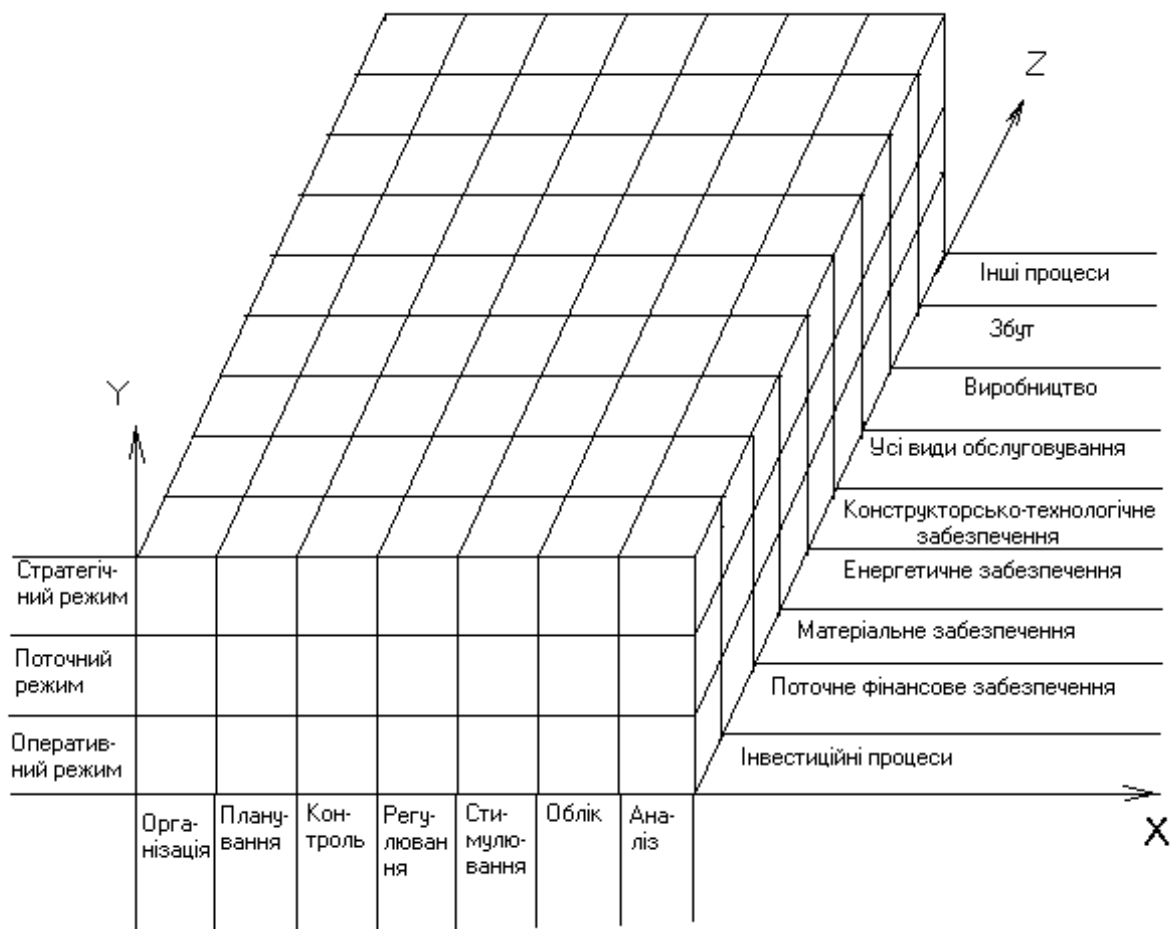


Рис. 1 Просторово-часова модель зв'язку функцій управління з функціями діяльності. Джерело: розробка на основі [13, с. 692]

На осі "x" представлено функції управління, за допомогою яких здійснюється управління процесами кожної окремої сфери, на осі "y" –

режими управління в часі – стратегічний, поточний (тактичний), оперативний, на осі "z" зазначені сфери економічної діяльності – інвестиційна, постачальницька, виробнича, збутова і т. ін.

Отже, навіть поверховий аналіз змісту наведеної на рис. 1 моделі свідчить про те, що на кожну сферу діяльності підприємства «накладається» вся сукупність функцій управління (обліку в тому числі), що не існує взаємозв'язку функцій, як і управлінського циклу, взагалі, самих по собі, а цикл управління і функції, що в ньому здійснюються, націлені саме на конкретні об'єкти, в нашому випадку – на управління окремими, специфічними економічними об'єктами.

Із цього можна зробити ще один висновок: облікова політика, що зорієнтована лише на одну функцію управління, не в змозі впоратись не тільки з загальними проблемами управління процесами окремих сфер діяльності, а навіть з власними, функціональними проблемами.

Наслідки існування відокремленої від інших функцій управління облікової політики проявляються, зокрема, у неузгодженості змісту планової і облікової моделей багатьох економічних об'єктів, про що свідчать дані табл. 1, в котрій, як приклад, порівняно змістовний склад статей собівартості

Таблиця 1.

Статті калькуляції собівартості продукції

у Методичних рекомендаціях		у П(С)БО 16 «Витрати»	
Шифр статті	Назва	Шифр статті	Назва
01	Сировина та матеріали	12	Прямі матеріальні витрати
02	Покупні напівфабрикати		
03	Паливо та енергія технологічні		
04	Зворотні відходи (вираховуються)		
05	Основна заробітна плата	13	Пряма заробітна плата
06	Додаткова заробітна плата		
07	Відрахування на соціальне страхування	14	Інші прямі витрати
08	Витрати на утримання і експлуатацію обладнання	15	Загальновиробничі витрати, в т.ч. витрати на утримання та експлуатацію обладнання
09	Загальновиробничі витрати		
10	Втрати від браку		
11	Інші виробничі витрати		
12	Супутня продукція (вираховується)		

13	<u>Виробнича собівартість</u>	11	<u>Виробнича собівартість</u>
14	Адміністративні витрати		
15	Витрати на збут		
16	<u>Повна собівартість продукції</u>		<u>Собівартість реалізації:</u> - виробнича собівартість; - нерозподілені та наднормативні витрати

Джерело: розробка на підставі [8; 9; 11, с. 34]

продукції, що визначений, з одного боку, в Методичних рекомендаціях із формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [8], з іншого – у П(С)БО 16 «Витрати» [9].

Не важко зрозуміти, що неузгодженість закладена початково – у самих нормативних документах із планування та обліку. Щоправда, стаття 11 П(С)БО 16 дозволяє підприємствам самотійно обирати калькуляційну модель собівартості, і унеможлиблює порівняння структури собівартості в підприємствах однієї галузі, тим паче, аналіз її в динаміці. Достатньо в цьому зв'язку навести, знов таки, як приклад, показники, що характеризують кількість аналітичних позицій в межах окремих синтетичних рахунків витрат у трьох промислових підприємствах м. Одеси (табл. 2).

І хоча наведений приклад показує стан питання тільки в трьох підприємствах, проблема неузгодженості показників планування й обліку – цих двох ключових функцій управління, на яких засновується практично вся інформаційна система, актуальна для промисловості та інших галузей економіки в цілому.

Звичайно, політика підприємства, якою би вона не була – обліковою чи управлінською – не повинна наголошувати необхідність узгодження тих або інших складових у цілісній системі управління. Не той масштаб, не той рівень питання.

Таблиця 2.

Витрати виробництва в аналітичному обліку групи підприємств
м. Одеси з виробництва машин і устаткування

Кількість статей витрат у аналітичному обліку на рахунках	Підприємства і роки обстеження		
	Холдинг «Краян»	ДП «Радіалка»	ТОВ «Автодеталь»

	2005	2009	2005	2009	-	2009
23 «Виробництво»	8	8	10	8	-	16
в т. ч. *	5	5	7	7	-	9
91 «Загальновиробничі витрати»	17	13	-	8	-	7
в т. ч.	3	3	-	2	-	2
92 «Адміністративні витрати»	26	13	17	15	-	8
в т. ч.	2	3	3	3	-	2
93 «Витрати на збут»	6	6	7	8	-	7
в т. ч.	-	-	4	3	-	2

* в т. ч. – кількість статей, що співпадають у плануванні та обліку

Джерело: розробка на підставі [11, с.43]

Політика підприємства в сфері управління має містити стратегічні проблемні питання і заходи їх розв'язання, і саме такі, що роблять неприпустимим у принципі виникнення розглянутої та іншого роду подібних ситуацій.

Вже багато десятиріч логіка взаємозв'язку функцій в циклічному процесі управління порушується, бо на великих і середніх підприємствах функції планування й обліку виконуються в окремих управлінських підрозділах, а це послаблює інформаційні зв'язки між двома основними функціями – плануванням та обліком – з усіма негативними наслідками для функцій контролю, регулювання, стимулювання, аналізу.

Саме тому у межах адміністративно-командної економіки колишнього СРСР склалася парадоксальна практика управління, коли, на думку групи болгарських авторів, не об'єкти та їх цілі визначають організацію планування, обліку, контролю, а навпаки, сама організаційна структура апарату, склад кадрів і інші в принципі похідні від об'єктів і цілей фактори все більш впливають на вибір цілей, на їх інтерпретацію. Чітко проявляється, таким чином, небезпека не тільки самостійного "життя" окремих підрозділів управляючої системи ("управління заради управління"), але й не менша небезпека підпорядкування цілей управління інтересам системи управління, небезпека, котру Н. Стефанов, К. Сімеонов, К. Костов і С. Качаунов визначають як "ігнорування об'єкту управління" [7, с. 180].

Автор цих рядків свідомо звертається до літератури минулих часів, оскільки і тепер функції управління, особливо планування й обліку,

організаційно розосереджені, а спроба покласти цьому край, зокрема, впровадити управлінський облік, так ні до чого не призвела.

Цілком зрозуміло, що традиційне організаційне розділення планування й обліку визначило наявність самостійної облікової політики, зміст і спрямованість якої нічого спільного не мають із завданням інтегрування функцій управління на окремих стадіях цілісного господарського процесу підприємства.

Отже, в силу власного розуміння місця обліку в управлінні та облікової політики зокрема, ми, як і деякі наші попередники, бачимо мету господарського обліку в створенні інформаційних можливостей для здійснення інших функцій управління та його взаємодії з ними. Два головних завдання постають перед ним відповідно до цієї мети.

Перше – це створення інформаційних умов для здійснення функцій планування, контролю, аналізу. Її вирішення пов'язане з розвитком методології обліку і на цій основі розширенням складу і поглибленням змісту як його власної інформаційної моделі економічних об'єктів, так і моделей, що розробляються з її допомогою для планування, контролю, аналізу.

Друге завдання передбачає раціональне поєднання централізованого та децентралізованого підходів до розміщення облікового персоналу та створення на цій основі організаційних умов і можливостей для здійснення управлінського циклу в центрах, де безпосередньо відбуваються господарські процеси та приймається пов'язані з ними рішення в оперативному та поточному режимах часу [13, с. 692].

Політика стосовно обрання організаційних форм обліку та вирішення інших важливих для підприємства питань, таких, як методика оцінювання активів та зобов'язань, нарахування амортизації, визначення строків корисного використання необоротних матеріальних активів тощо – всі ці та інші її складові не є прерогативою лише бухгалтерського обліку, вони мають, перш за все, загальноекономічне значення.

Виникає цілком логічне запитання: якщо підприємству обов'язково

потрібна облікова політика, то чи може його система управління цілеспрямовано функціонувати в умовах, коли не вироблено політику стосовно функцій планування, контролю, регулювання, стимулювання, аналізу коли серед усіх функцій управління переважне, навіть виключне місце надається функції обліку? Відповідь на нього, як нам здається, може бути тільки такою: ні, не може.

Із цього виникає друге, не менш логічне питання: чи існує об'єктивна необхідність виробляти для кожної з наведених функцій управління індивідуальну політику, стратегічну лінію поведінки? І в даному разі відповідь може бути тільки такою: ні, не існує.

Ні, тому що питання, котрі мають бути закладені в стратегію і тактику, тобто в політику здійснення кожної функції управління, в більшій чи меншій мірі, але неминуче будуть для них спільними, взаємопов'язаними. Як і варіанти, за допомогою котрих можна одержати бажані результати.

На підприємстві повинна бути вироблена загальна політика функціонування та розвитку системи управління, котру можна назвати плановою, обліковою, контрольною, стратегічною – без різниці, тому що справа не в назві, а в сутності, яка полягає в тім, щоб посилити динамізм і покращити якість функціонування всієї системи управління на основі взаємопроникнення функцій та доцільного інтегрування персоналу різної виробничо-функціональної спеціалізації, щоб посилити синергійний ефект системи.

Від того, як підприємство зорієнтує власну систему управління в складній економічній ситуації, котра багато в чому, а інколи в головному, визначається структурами зовнішнього середовища, яку лінію її поведінки воно обере, будуть залежати реальні економічні результати.

Погоджуючись із необхідністю зміни назви "Облікова політика" на "Положення про бухгалтерський облік" у принципі, ми все ж таки вважаємо, що термін "облікова політика" затвердився в нашій економічній практиці, тим паче, що управлінська політика так чи інакше, але в організаційному та

інформаційному смислі буде обов'язково пов'язана з функцією обліку. Більш того, в невеликих підприємствах, де немає планово-економічного, фінансового, праці та заробітної плати та інших відділів, всі функції планування, обліку, контролю, аналізу, хоча і в обмеженому обсязі, але виконуються виключно бухгалтерією.

Тому доцільно зберегти для функції обліку термін саме в цьому звичному для всіх вигляді, проте, розглядати облікову політику як складову частину загальної програми розвитку системи управління в її широкому значенні.

Стратегія системи управління розуміється нами як довгостроковий, якісний напрямок розвитку, можливо, навіть ідеологія здійснення суттєвих змін в усіх її підсистемах – організаційній структурі, функціях, кадрах, технічних засобах з метою досягнення нею бажаного стану.

На відміну від неї програма являє собою сукупність вироблених рішень, які конкретизують цей напрямок з точки зору змісту та спрямованості передбачених змін і заходів, які треба вжити для того, щоб зміни відбулися.

Резюме.

Виходячи з основного змісту статті можна зробити наступні висновки:

1. В існуючому сьогодні вигляді облікова політика являє собою, з одного боку, сукупність способів ведення бухгалтерського обліку з метою складання та подання фінансової звітності, і в цьому своєму значенні конкретизує його метод, але не має ніякого політичного навантаження. З іншого боку, вона регламентує спрямованість і зміст суто процедурних рутинних питань із організації бухгалтерського апарату, вироблення посадових інструкцій, документального оформлення і порядку її затвердження. У цьому смислі вона теж не має ніякої політичної, стратегічної спрямованості, а є продуктом «бумаготворчества».

У той же час з кола її інтересів випадають проблемні питання, що мають вельми важливе значення для розвитку системи управління в цілому і

обліку зокрема. Вона практично ігнорує цілісну систему управління, складовою частиною котрої є бухгалтерський облік, хоча його об'єкти є також об'єктами функцій планування, контролю, регулювання.

2. Бухгалтерський облік є однією з основних функцій загального циклічного процесу управління господарськими операціями, що відбуваються в основних сферах діяльності підприємства – інвестиційній, постачальницькій, виробничій, збутовій і т. ін., – процесу, що об'єктивно існує і здійснюється стосовно кожної окремої сфери завдяки взаємозв'язку всіх функцій управління.

3. Але функції управління розосереджені в організаційно відокремлених відділах, діяльність яких дублює одне одного, а це призводить до її неузгодженості, до втрати підприємством ряду можливостей.

4. Саме ці ключові проблеми набувають сьогодні особливої актуальності, саме вони повинні стати предметом управлінської політики, стратегії підприємства, незалежно від того, як вона буде називатися – облікова, планова чи інша. І всі її складові мають бути підпорядковані єдиній для всіх функцій меті – посиленню динамізму і покращенню якості функціонування всієї системи управління на основі взаємопроникнення функцій та доцільного інтегрування управлінського персоналу різної функціональної спеціалізації, в першу чергу, з планування й обліку. Тоді і політика їх буде спільною з усіма впливаючи ми з цього позитивними наслідками.

Література:

1. Алборов Р. А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и рекомендации / Роман Архипович Алборов – М. : АО "ДИС", 1995 г. – 80с.

2. Валуев Б. И. Проблемы развития учета в промышленности / Борис Иванович Валуев – М. : Финансы и статистика, 1984.— 215с.

3. Ефремова А. А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование / Анна Алексеевна Ефремова – М. : Книжный мир. 2000. – 478с.

4. Коротаев С. Л. Оптимизация учетной политики или как повысить финансовую устойчивость предприятия: Практическое пособие / Сергей Леонидович Коротаев – Мн : Изд. В. П. Фрунзе. – 1999. – 115с.
5. Ткаченко Е. М. Учетная политика в 1999 году: Практическое пособие / Е. М. Ткаченко – М. : Изд-во "Приор", 1999. – 80с.
6. Козлова О. В. Научные основы управления производством / О. В. Козлова, И. Н. Кузнецов – М. : Экономика; 1970. – 286с.
7. Программно-целевой подход в управлении: теория и практика / [Стефанов Н., Симеонов К., Костов К., Кочаунов С.]. – М. : Прогресс, 1975. – 200 с. – С. 179-180.
8. Методичні рекомендації із формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості затверджені Наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України □ Режим доступу : <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92>
10. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис. ... кандидата екон. наук : 08.06.04 / Барановська Тетяна Василівна. — Житомир : ЖДТУ, 2005. — 278 с.
11. Бекренєва Г. О. Бухгалтерські моделі непрямих витрат промислових підприємств : дис. ... кандидата екон. наук : 08.00.09 / Бекренєва Ганна Олександрівна. – Одеса, 2008. – 194с.
12. Бакаев А. Учетная политика предприятия / Александр Бакаев, Леонид Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 1. – С. 52-57.
13. Валуєв Ю. Б. Функції управління промисловим підприємством: дискусійні питання теорії / Юрій Борисович Валуєв // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Вип. 207: в 5 т. Том 3. – Дніпропетровськ : ДНУ. – 2005. – С. 683-694.
14. Калачова Е.А. Разработка учетной политики сельскохозяйственного предприятия // Экономика сельскохозяйственных предприятий. – 1994. – №

9.— С. 9-10.

15. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 11 (17). – С. 2 - 11.