

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ
ВИНОГРАДАРСЬКО-ВИНОРОБНОЇ СПЕЦІАЛІЗАЦІЇ

Постановка проблеми. В трансформаційних умовах економіки значно підвищуються вимоги до бухгалтерський обліку, а від так підвищуються вимоги і до формування облікової політики. Згідно законодавства, підприємство самостійно обирає форму ведення бухгалтерського обліку та розробляє облікову політику з урахуванням напряму діяльності. Підприємства виноградарсько-виноробного напряму мають власну специфіку і особливості, що має відбиватися в обліковій політиці

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми облікової політики досліджувались як у працях зарубіжних так і вітчизняних вчених (Б.Нідлз, Ван Бред, Бетге Йорг, М. І. Куттер, М. Ф. Бичков, М. Л. П'ятов П. Т. Саблук, А. Д. Шеремет та інші). Однак нині відсутнє єдине тлумачення поняття «облікова політика», в якому науковці визначилися з її роллю та функціями.

Виділення невирішеної проблеми. Неоднозначність у підході до формулювання точного та повного визначення проблемних питань щодо облікової політики підприємства потребує подальших досліджень.

Мета наукової статті полягає у формуванні аспектів облікової політики для вертикально інтегрованих компаній виноградарсько-виноробної царини.

Результати дослідження. Відповідно до ст. 1 Закону про бухгалтерський облік: «Облікова політика — сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності». Очевидний взаємозв'язок облікової політики із законодавчим забезпеченням і рівнем інституціоналізації в державі [1]. Згідно точки зору Б. І. Валуєва, облікова політика це «спосіб законодавчого регулювання

фінансово-економічних і господарських особливостей функціонування окремих організацій в умовах ринкової економіки» [2, с.13].

Професор М. І. Куттер дотримується точки зору, що: «Національна (державна) облікова політика це визначення основних принципів і критеріїв (допущень і вимог), що використовуються при веденні обліку й складанні звітності. Внутрішньо фірмова облікова політика (облікова політика організації) вибрана організацією системи облікових заходів, спрямованих на досягнення її цілей і завдань» [3, с.443].

Далі, професор А. Д. Шеремет вважає, що «під обліковою політикою зазвичай розуміють: 1) або сукупність способів обліку, що застосовуються суб'єктом; 2) або документ, у якому присутній опис подібної сукупності» [4, с. 17]. Цю точку зору підтримує й професор М. Л. П'ятов що розглядає облікову політику так: «У широкому розумінні облікова політика – це сукупність способів ведення бухгалтерського обліку організації, а у вузькому документ, що відображає специфіку способів формування інформації про фінансове становище й фінансові результати діяльності щодо методичних способів бухгалтерського обліку» [5].

Професор М. Ф. Бичков вважає, що «Облікова політика це сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, обраних організацією для використання» [6, с. 11]. На нашу думку, сутності облікової політики найбільш повно відповідає визначення, надане П. Т. Саблуком: «облікова політика це синтез методологічних принципів бухгалтерського обліку й елементів управлінського обліку» [7].

Професор Бетге Йорг під обліковою політикою розуміє «способи й методи бухгалтерського обліку, які регулюються нормативними актами з одного боку і враховують особливості діяльності підприємства з іншого» [15]. Такий підхід дозволяє системно відображати факти господарської діяльності й контролювати виконання управлінських рішень, що найбільш повно відповідає умовам діяльності сучасних вертикально інтегрованих компаній галузі виноградарства.

Організацію обліку капітальних витрат та інвестицій на підприємствах виноградарства та виноробної промисловості доцільно розглядати в розрізі таких аспектів:

- фінансовий, управлінський та податковий облік запасів;
- документальне оформлення наявності та руху запасів;
- облік за місцями знаходження запасів;
- оцінювання інвестицій на всіх стадіях їх життєвого циклу та організація їх обліку;
- синтетичний та аналітичний облік інвестицій у бухгалтерії (системи, форми обліку, рахунки першого, другого та третього порядку, реєстри обліку);
- організація роботи облікового апарату, що стосується обліку інвестицій.

Організація бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах, складається з низки елементів [9], основними з яких є:

- система документування господарських операцій за допомогою відповідних форм первинного обліку;
- документообіг у сполученні із графіком виконання облікових робіт;
- план рахунків, що складається з бухгалтерських рахунків для відображення господарських операцій;
- застосовувана форма бухгалтерського обліку;
- організаційна структура облікового процесу й розподіл службових обов'язків у бухгалтерії;
- організація зберігання бухгалтерської документації й реєстрів.

На наш погляд, перераховані вище елементи організації бухгалтерського обліку в галузі виноградарства можуть бути доповнені таким новим елементом як облікова політика

підприємства, що повною мірою буде відповідати сучасному рівню обліку й управлінню розвитком господарською діяльністю, амортизаційна політика, як складова облікової політики.

У свою чергу, облікова політика підприємства припускає розробку й використання концепції управлінського обліку й використання сучасної методології управління в цілому.

Концептуальна схема процесу організації бухгалтерського обліку в галузі виноградарства повинна містити наступні елементи:

1. Принципи організації й форми обліку
2. Ціль організації обліку
3. Завдання організації обліку
4. Принципи організації й побудови первинного, аналітичного, синтетичного обліку та звітності
5. Використання механізмів обліку й дотримання їхніх вимог
6. Удосконалення структурних зв'язків
7. Удосконалення складу елементів обліку
8. Стандарти обліку.

За останні роки в Україні, виходячи з досвіду організації обліку в розвинених країнах, бухгалтерський облік поділяють на бухгалтерський фінансовий облік і бухгалтерський управлінський облік.

З погляду менеджменту й користувачів інформації в практиці великих вертикально інтегрованих підприємств галузі виноградарства також прийнятий розподіл бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський облік. Це обумовлено тим, що на сучасному етапі трансформації економіки для забезпечення ефективного й конкурентоспроможного

менеджменту можливості традиційного бухгалтерського обліку не задовольняють, що обумовлено недостатністю ступеня:

- оперативності,

- інформативності,

- інтегрованості,

- гнучкості,

- орієнтованості на специфічність організації, щодо її видів діяльності, цілей і завдань системи управління в цілому.

Також, слід зазначити, що, на відміну від управлінського обліку - бухгалтерський фінансовий облік орієнтований на облік і реєстрацію, що вже відбулися, а не на дослідження перспективних фактів господарського життя, цього явно недостатньо в умовах постійних змін зовнішнього середовища діяльності.

Форма й утримування фінансової звітності, яку готує бухгалтерія, у більшості випадків не придатна для управління організацією на всіх рівнях його ієрархії. Зокрема це стосується управління бригадами, цехами, виробництвами й іншими структурними підрозділами галузі виноградарства й виноробства. Якщо в цілому по підприємству бухгалтерський фінансовий облік дозволяє оцінити фінансово-економічний стан організації, то зробити аналітичну оцінку діяльності в розрізі бригад, цехів, виробництв, а також центрів відповідальності, проектів і програм практично неможливо. Також фінансовий облік, на відміну від управлінського обліку не дозволяє здійснювати інтеграцію облікових блоків у системі управління, особливо в умовах вертикально-інтегрованих компаній. Вертикальна інтеграція припускає відповідність алгоритму управлінських рішень: «план організація облік контроль аналіз – регулювання» з погляду класичного визначення системи обліку як системи спостереження, виміру, збору, реєстрації й узагальнення інформації.

Управлінський облік, що функціонує в країнах із розвинутою ринковою економікою є не тільки обліковою системою, насамперед він орієнтований на внутрішній менеджмент і є не лише системою збору й узагальнення інформації, а й системою реалізації, контролю, прийняття управлінських рішень, розробки проектів управлінських рішень.

Управлінський облік ведеться з метою ефективного управління господарськими процесами за допомогою здійснення всіх функцій управління в їхній тісній взаємодії. Він ґрунтується на статичній і динамічній концепції бухгалтерського обліку й охоплює всі види облікової інформації, що отримують у результаті вимірювання, обробки й передають для внутрішнього використання в управлінні бізнесом.

Очевидно, що бухгалтерський облік повинен здійснюватися за певними правилами, реалізація яких повинна забезпечувати максимальний ефект від ведення обліку, а саме своєчасне формування фінансової й управлінської інформації, її відповідність і корисність для менеджменту й інших зацікавлених користувачів. Теоретично можливі три підходи до вирішення завдань установалення правил організації обліку в галузі виноградарства: централізований, децентралізований і змішаний.

При першому підході бухгалтерський облік і порядок його ведення регламентується з єдиного центру. Другий підхід припускає індивідуалізацію правил бухгалтерського обліку для кожного структурного підрозділу або господарюючого суб'єкта, що забезпечує максимальну відповідність облікових процедур характеру діяльності підприємства, але не завжди є прийнятним у сучасних умовах господарювання. По-третє, можливо оптимальне сполучення елементів першого й другого підходів. Закордонний досвід свідчить, що при такому способі за централізованим регулюванням закріплюється розробка основних правил і принципів ведення бухгалтерського обліку, і загальні правила й принципи конкретизуються для кожного господарюючого суб'єкта, виходячи зі специфіки його діяльності, методології й технічної бази управління, а також кваліфікації персоналу.

Відповідно до даного підходу формується система нормативного регулювання бухгалтерського обліку.

На нашу думку, варто звернути увагу на наступне: формат діючих нормативних документів з обліку й оподаткування поділяється на одноваріантний і різноманітний. Одноваріантний формат передбачає встановлення нормативними документами однозначного порядку обліку й оподаткування конкретних фактів господарського життя, обов'язкового для всіх (тобто планом рахунків передбачені тільки однозначні дії бухгалтера в конкретній ситуації). Також має місце різний формат, коли нормативні документи містять кілька варіантів відображення в обліку тих чи інших фактів господарського життя, тобто бухгалтер може застосовувати один із декількох, передбачених законодавством варіантів:

- угруповування й оцінка фактів господарської діяльності;
- погашення вартості активів;
- застосування рахунків бухгалтерського обліку;
- організація документообігу;
- застосування системи облікових регістрів;
- обробка інформації;
- організація інвентаризації;
- організація внутрішньої звітності й т.п.

Вибір одного із пропонованих нормативними документами варіантів методики обліку конкретних господарських операцій, самостійна розробка способів ведення обліку й обґрунтування відступів від положень нормативних документів становлять сутність облікової політики підприємства. За допомогою формування облікової політики підприємство галузі виноградарства:

- реалізує своє право вибору правил обліку й складання звітності;
- пояснює користувачам звітності порядок одержання даних, представлених у фінансовій звітності;

- дає можливість сформулювати подання про особливості господарських процесів і умов діяльності;

- дозволяє вчасно дізнаватися про зміни, що мають місце;

- нормативні документи, не задаючи правил обліку й відбиття у звітності для всіх конкретних практичних випадків, залишають місце для самостійного професійного рішення бухгалтера.

Тобто облікова політика регламентує й мінімізує сферу застосування суб'єктивного підходу в бухгалтерському обліку й, одночасно, забезпечує перевірку довільного й невиправданого використання методів бухгалтерського обліку і сукупністю способів ведення обліку.

Перехід національної системи обліку на міжнародні стандарти обліку зачіпає й визначення облікової політики, що поширено в закордонній практиці. Згідно МСФЗ облікова політика визначається як «конкретні принципи, основи, умови, правила й практика, прийняті компанією для підготовки й подання фінансової звітності» [10].

Так, відповідно до вимог GAAP 2 «облікова політика - це специфічні методи бухгалтерського обліку, що були обрані й послідовно застосовуються компанією, котрі на думку директорів є такими, що найбільше відповідають умовам її діяльності й відповідають для щонайкращого повного подання її результатів і фінансового становища». Наразі під обліковою політикою розуміються методи застосування адміністрацією тих принципів, які при заданих обставинах забезпечують правдиве уявлення про фінансовий стан, зміни фінансового становища й результатів діяльності господарюючої одиниці.

Аналіз закордонних джерел показує, що в них визначення облікової політики обмежуються забезпеченням фінансової звітності, а метою є одержання реального уявлення про господарюючих суб'єктів. Відповідно до вищезазначеного, облікова політика - це сукупність принципів і правил (варіантів) організації й технології реалізації способів (методу) бухгалтерського обліку в організації з метою формування максимально

оперативної, повної й достовірної фінансової й управлінської інформації. Тобто, в основі виникнення й побудови облікової політики лежать дві умови:

- наявність різних економічних інтересів;
- юридичне обґрунтування розуміння економічних законів (що прямо пов'язано з рівнем інституціонального розвитку суспільства й величиною трансакційних витрат).

Розробка й реалізація облікової політики обумовлені методом практичного здійснення бухгалтерського обліку на підприємстві або сукупності таких прийомів як:

- суцільне документування всіх господарських операцій, що протікають;
 - калькуляція й оцінка;
 - інвентаризація майна й зобов'язань;
 - відбиття господарських операцій у вартісному вимірнику в облікових регістрах;
 - використання системи рахунків для щоденного відбиття коштів організації (майна) і джерел їхнього формування (зобов'язань);
 - правило подвійного запису, балансове узагальнення отриманої інформації й звітності.
- Тобто облікова політика - це порядок здійснення первинного спостереження, грошового виміру, що дозволяє зробити з угруповання й підсумкове узагальнення фактів господарської діяльності підприємства, або реалізацію методу бухгалтерського обліку. Також очевидно, що облікова політика, заснована на реалізації того самого методу бухгалтерського обліку, завжди відмінна на різних підприємствах.

На вибір і обґрунтування облікової політики підприємства впливають наступні основні фактори:

- правовий і організаційно-економічний статус підприємства (форма власності, організаційно-правова форма, вид діяльності, обсяги діяльності);

- виробничі особливості діяльності: технологічна структура, споживані ресурси,
- комерційні особливості діяльності: організація постачання й збуту, системи й форми розрахунків, взаємини з покупцями,
- фінансові особливості діяльності: взаємини з банками, кредитними організаціями, податковою системою,
- управлінські особливості діяльності: структура, незалежність від власників, звітність перед ними;
- стратегія розвитку;
- очікувані напрямки інвестицій,
- кадрове забезпечення;
- наявність матеріальної бази;
- рівень інформаційного забезпечення
- стан господарського, податкового, бухгалтерського законодавства,
- розвиненість інфраструктури ринку,
- якість інвестиційного клімату.

Висновки. Отже тільки прийняття до уваги всієї сукупності перерахованих вище факторів дозволить правильно підійти до обґрунтування облікової політики підприємства в умовах існуючого інформаційного розриву між бухгалтерією й користувачами облікових і звітних даних. Для подолання цього розриву необхідна розробка облікової політики, заснована на принципах прозорості діяльності, корисності інформації про цю діяльність, що може бути забезпечено в умовах використання як інформаційних технологій в управлінні, так і сучасних методологій, зокрема методу структурного аналізу й методології управління проектами й програмами.

Література

1. Облікова політика: починаємо новий рік // Дебет-Кредит 2010р. № 05 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/1cid04362.html>
2. Валуев Б. И. Роль учета в управлении экономикой / Б. И. Валуев / Бухгалтерский учет. 1983. С. 13-16.
3. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. [для студ. вузов]. [2-е изд.] / М. И. Кутер. М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
4. Управленческий учет: Учеб. пособие / [под ред. А. Д. Шеремета]. [2-е вид]. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 512 с.
5. Пятов М. Л. Розробка елементів облікової політики організації / М. Л. Пятов / Бухгалтерський облік. 2002. № 5. С. 15-18.
6. Бычков М. Ф. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях учебн. [для студ. виш. учебн. зав.]. Волгоград: Волгоградская государственная сельскохозяйственная академия, 2002. – 256 с.
7. Саблук П.Т. Управлінський аспект методології та організації облікової політики в сільськогосподарській діяльності / П.Т. Саблук // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: [Зб. тез доп. III Міжнар. наук.-практ. конф.: 29-30 листопада 2007 р.] / Відпов. за вип. В.М. Жук. - К.: "Юр-Агро-Веста", 2007. – 268 с. -С. 3-6.
8. Бетге Йорг. Балансоведение / Йорг Бетге ; [пер. с нем. – В. Верхов]. М.: «Бухгалтерский учет», 2000. – 454 с.
9. Петрук О.М. Облікова політика підприємства як елемент регламентації бухгалтерського обліку / О. М. Петрук - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=7&ved=0CGgQFjAG&url=http%3A%2F%2Fwww.nbu.gov.ua%2Fportal%2Fsoc_gum%2FMagisterium%2FEconomy%2F2004_14%2F02_petryk_om.pdf&ei=vKUHUJH3AdHtsgb65djrAg&usq=AFQjCNG7uHRFzEhYzaOp_SSMEgHx6VTh8Q&sig2=0--Ls6JExr7NhLJ5Tna_Sw
10. Сидоренко І. В., Сопілник А.О. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика / І. В. Сидоренко А.О. Сопілник // Научный вестник ДГМА 2011 № 1 (7Е) С.318-322.

РЕЗЮМЕ: Розглянуто проблемні питання облікової політики та необхідність її формування згідно напрямку діяльності підприємства та умов господарювання.

SUMMARY: Svitlana Stoyanova-Koval *Methodological aspects of registration policy forming of wine industry enterprises* The problem questions of accounting policy and the necessity of its forming in accordance with enterprise direction and operating conditions