

## ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЯК СКЛАДОВА СИСТЕМИ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІННЯ

***Анотація.** У статті визначено місце системи бухгалтерського обліку в процесі прийняття управлінських рішень. Ідентифіковано значення облікової політики в системі управління підприємством. Розкрито зміст функцій бухгалтерського обліку та принципів його організації у виконанні управлінських завдань. Встановлено вплив елементів облікової політики на якісне формування інформаційного забезпечення системи стратегічного управління. Удосконалено методичні підходи до формування облікової політики підприємства у контексті підвищення її значення в системі стратегічного управління.*

***Ключові слова:** бухгалтерський облік, елементи облікової політики, облікова політика, організація бухгалтерського обліку, система бухгалтерського обліку, система стратегічного управління, стратегічне управління.*

***Аннотация.** В статье определено место системы бухгалтерского учета в процессе принятия управленческих решений. Идентифицировано значение учетной политики в системе управления предприятием. Раскрыто содержание функций бухгалтерского учета и принципов его организации в выполнении управленческих задач. Установлено влияние элементов учетной политики на качественное формирование информационного обеспечения системы стратегического управления. Усовершенствованы методические подходы к формированию учетной политики предприятия в контексте повышения ее значения в системе стратегического управления.*

***Ключевые слова:** бухгалтерский учет, элементы учетной политики, учетная политика, организация бухгалтерского учета, система бухгалтерского учета, система стратегического управления, стратегическое управление.*

***Abstract.** The article deals with the place of accounting system in the process of managerial decisions making. A value of accounting policy in the system of enterprise management has been identified. The functions of accounting and the principles of its organization in fulfillment the administrative tasks have been*

*revealed. The influence of accounting policy elements for quality formation of information support of strategic management system has been determined. The methodical approaches to formation an enterprise accounting policy in the context of increasing its role in the strategic management system have been improved.*

**Keywords:** *accounting, accounting policy elements, accounting policy, organization of accounting, accounting system, strategic management system, strategic management.*

**Постановка проблеми.** Зважаючи на засади, мету та принципи функціонування суб'єктів підприємницької діяльності в ринкових умовах господарювання вагоме значення для них має процес управління. У вузькому розумінні управління – це перетворення інформації про стан об'єкта в командну інформацію від суб'єкта. У широкому розумінні – цілеспрямований програмований чи довільний вплив на об'єкти задля досягнення кінцевої мети за допомогою процесорів, явищ, процесів, коли є з ними взаємодія в режимі детермінованої чи довільної програми (регламенту). В будь-якому випадку в процесі управління (прийняття управлінських рішень) взаємодіють об'єкти та суб'єкти, що дає можливість розглядати процес управління підприємством як систему управління, доповнену інструментами регулювання, інформаційною та результативною складовими тощо.

Таким чином, система управління підприємством – це спосіб взаємодії між управлінським персоналом та виконавцями щодо досягнення поставлених цілей фінансово-господарської діяльності підприємства. Реалізація кінцевої мети функціонування підприємства забезпечується ефективною взаємодією керуючої та керованої складових системи управління ним, що забезпечується через виконання нею основоположних функцій управління: планування, організація, мотивація, контроль. На виконання вказаних функцій у досягненні цілей управління має вагомий вплив система бухгалтерського обліку.

Вплив зовнішнього та внутрішнього соціально-економічного середовища на господарську діяльність підприємства продукує виникнення низки фактів господарського життя, пов'язаних із процесами постачання, виробництва та реалізації, які в своїй основі покликані виконувати стратегічні цілі діяльності

суб'єкта господарювання. Багатогранність даних процесів зумовлена необхідністю залучення до господарського обороту фінансових, матеріальних, трудових, інформаційних та інших ресурсів, визначення предмету діяльності, вибору способів виробництва, формування цінової і збутової політики тощо. Дана необхідність вимагає розгляду облікової політики, як основної складової системи бухгалтерського обліку, в якості інформаційного інструменту в системі стратегічного управління підприємством.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Розв'язанню проблем використання облікових даних в якості інформаційного джерела при прийнятті управлінських рішень (в т.ч. рішень стратегічного характеру) приділена увага багатьох дослідників, зокрема А. Апчера, Н.М. Блаженкової, М.В. Болдуєва, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, О.І. Гадзевича, О.А. Лаговської, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, І.Б. Садовської, Я.В. Соколова, А.В. Шайкана та інших. Незважаючи на велику кількість наукових праць та підкреслюючи їх вагомий значення у порушеній проблематиці дослідження, є частина питань, які залишаються не вирішеними. Даний факт можна пояснити ускладненням господарських процесів та управління ними, що вимагає адаптації системи бухгалтерського обліку під індивідуальні інформаційні запити управлінського персоналу. Окремі з яких виходять за традиційні межі інформаційного поля функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві. До них слід віднести питання розгляду облікової політики як інструменту системи стратегічного управління.

**Постановка завдання.** Метою дослідження є розкриття змісту функцій бухгалтерського обліку та принципів його організації у виконанні управлінських завдань стратегічного характеру через визначення місця облікової політики в системі стратегічного управління підприємством.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Факти господарського життя, що призводять до зміни у структурі господарських засобів та джерелах їх утворення ідентифікуються в систему бухгалтерського обліку як господарські операції. В якій вони реєструються, систематизуються, групуються та

узагальнюються. Таким чином, формується масив обліково-економічної інформації, яка використовується керованою системою як інформаційне джерело при прийнятті управлінських рішень: «управління – це вміння приймати рішення, а їх не можна приймати без знань про учасників господарських процесів. Ці знання називаються інформацією, а основна інформація про господарські процеси міститься в бухгалтерських регістрах» [12, с. 10].

Професор Б.І. Валуєв відзначає: «слід цілком чітко розуміти та визнати, що сам по собі облік, у його чистому, ізольованому від інших функцій управління, вигляді практично нікому не потрібний, як би це не було прикро людям облікової професії. Значення обліку визначається виключно нерозривним зв'язком з цілісною системою управління, органічною частиною якої він є, потребами функцій планування, контролю, регулювання, стимулювання, які складають процес, динаміку управління» [3, с. 90].

Проте, ідентифікація фактів господарського життя в якості господарських операцій в системі бухгалтерського обліку не здійснюється за єдиними правилами. Підприємство має права обрати найприйнятніші способи визнання та методи оцінки об'єктів обліку. Дане право в підсумку реалізується через прийняту облікову політику підприємства.

Ефективна облікова політика підприємства дозволяє сформувати якісне інформаційне забезпечення для системи управління. Облікова політика як інструмент стратегічного управління дозволяє обрати відповідні способи визнання та методи оцінки об'єктів обліку, інформація щодо яких використовуватиметься при прийнятті стратегічних управлінських рішень, аналізі та контролі за досягненням стратегічних цілей сталого розвитку підприємства. На думку О.А. Лаговської: «облікова політика покликана інтегрувати економічну (як внутрішнього, так і зовнішнього характеру), соціальну та екологічну політики підприємства в єдиний інформаційний простір для прийняття рішень, що забезпечать стійкий розвиток підприємства та приріст вартості на кожному з його життєвих циклів» [4, с. 224].

Проаналізувавши практичні аспекти застосування облікової політики як складової системи управління можна виділити два підходи до її формування: 1) формалістичний підхід (облікова політика формується виключно для виконання імперативної норми та не використовується на підприємстві в цілях управління); 2) дієвий підхід (облікова політика є інструментом управління через закріплення у внутрішньому організаційно-розпорядчому документі найбільш прийнятних правил визнання та методів оцінки об'єктів обліку, а також інших облікових дій).

Саме дотримання дієвого підходу при формуванні облікової політики дозволяє розглядати облікову політику в якості складового елементу системи стратегічного управління підприємством. Розгляд даного твердження забезпечується тим, що облікова політика дозволяє сформувати облікову інформацію про об'єкти активів, пасивів, доходів, витрат та фінансових результатів в альтернативних значеннях: «за допомогою облікової політики підприємства, вибираючи конкретні методи обліку, можна формувати кардинально протилежні варіанти фінансового стану, що розкриваються у бухгалтерській звітності, при збереженні реального стану справ» [12, с. 78].

Тобто за незмінності умов господарського процесу на підприємстві можна отримувати протилежну за значенням інформацію про об'єкти обліку. Дану можливість слід ефективно використовувати з метою досягнення стратегічних цілей, зокрема щодо прибутковості фінансово-господарської діяльності підприємства, а також для маніпулювання базою оподаткування податком на прибуток. Адже в даному ракурсі найбільш варіативною є облікова категорія «фінансові результати». Під обліковою політикою слід розуміти вибір методологічних прийомів, які дозволяють адміністрації підприємства легальними способами отримувати бажану величину фінансових результатів [12, с. 78].

В цілях досягнення перспективних показників прибутковості, їх зростання, управлінським персоналом у звітних періодах в обліковій політиці можуть декларуватися елементи, що максимізують витрати і зобов'язання підприємства

та мінімізують величину його активів та доходів (метод FIFO – при оцінці запасів при їх вибутті; методи прискореного зменшення залишкової вартості – при нарахуванні амортизації на основні засоби; відображення в обліку доходів майбутніх періодів тощо). За таких умов формується прихований резерв підвищення величини фінансових результатів господарської діяльності за допомогою зміни облікової політики підприємства. В перспективних звітних періодах слід обрати наступні елементи облікової політики: прямолінійний метод нарахування амортизації, метод оцінки запасів за середньозваженою собівартістю, відображати в обліку витрати майбутніх періодів тощо.

У випадку не використання управлінським персоналом облікової політики як засобу досягнення стратегічних цілей йому все одно слід оцінювати і аналізувати її при формуванні інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень стратегічного характеру, а також при аналізі та контролі за досягненням намічених стратегічних показників фінансово-господарської діяльності підприємства.

Розгляд облікової політики як інструменту стратегічного управління потребує дослідження функцій бухгалтерського обліку та вплив їх виконання на організаційні аспекти побудови системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

В системі стратегічного управління підприємством бухгалтерський облік виконує ряд важливих функцій, які дозволяють усувати інформаційні бар'єри між керуючою та керованою система, а головне раціоналізувати процес прийняття управлінських рішень. Основними такими функціями системи бухгалтерського обліку є: 1) інформаційна функція; 2) оцінювальна функція; 3) контрольна функція; 4) аналітична функція; 5) комунікаційна функція.

Інформаційна функція системи бухгалтерського обліку передбачає абсолютну ідентифікацію фактів господарського життя (господарських операцій), які мають приналежність до фінансово-господарської діяльності підприємства в цілях формування масиву інформації для стратегічного управління ним.

Інформаційна функція виконується в ході облікового процесу (обліковий процес – це процес застосування облікового інструментарію (здійснення облікових операцій) до об'єктів обліку з метою виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації по господарську діяльність зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень) при дотриманні технології обліку (технологія обліку – це послідовність облікового процесу (виявлення та ідентифікації фактів господарського життя, вимірювання та реєстрації ознак господарських операцій, накопичення даних на рахунках бухгалтерського обліку та в облікових регістрах, узагальнення облікової інформації у звітності підприємства), що дає змогу управлінському персоналу адаптувати обліковий процес на підприємстві, розширювати складові технології бухгалтерського обліку з метою задоволення їх інформаційних потреб. При реалізації функцій управління виникає потреба у розширенні аналітичних меж обліково-економічної інформації, що може бути забезпечене збільшенням кількості реквізитів в первинних та зведених документах, кількості аналітичних рахунків з обліку окремих об'єктів активів та пасивів, кількості показників у звітності підприємства.

Таким чином, в ході прийняття стратегічних управлінських рішень може виникати потреба організаційних змін в системі бухгалтерського обліку, що вказує на взаємопов'язаність системи управління та системи обліку. Наприклад, використовуючи облікову інформацію при визначенні рівня забезпеченості та ефективності використання матеріально-технічної бази підприємства управлінський рівень може вжити заходів щодо перегляду методів нарахування амортизації, що використовуються.

Оцінювальна функція системи бухгалтерського обліку дозволяє здійснювати вимірювання взаємопов'язаних економічних явищ та процесів господарської діяльності шляхом застосування однорідних методів оцінки в розрізі звітних періодів. Дана функція формує концептуальні засади визначення фінансових результатів діяльності підприємства в ході поетапної оцінки об'єктів обліку в процесах постачання, виробництва та реалізації. Присутня в

оцінці об'єктів обліку альтернативність дозволяє за потреби, яка визначена при зворотній комунікації між керованою та керуючими системами, змінювати методи оцінки. Дана ситуація визначає приналежність облікових методів та процедур до інструментів системи стратегічного управління підприємством.

Контрольна функція системи бухгалтерського обліку пов'язана із суцільним виявленням, реєстрацією та матеріалізацією результатів здійснених підприємством господарських операцій у форматі первинної та зведеної документації, що дозволяє перевірити сукупність дії, які були здійснені відносно об'єкта обліку. В системі стратегічного управління підприємством дана функція обліку дозволяє здійснити контрольні заходи відносно об'єкта управління через задоволення інформаційного запиту управлінського персоналу.

Аналітична функція бухгалтерського обліку полягає в деталізації обліково-економічної інформації відносно об'єктів обліку, яка проявляється через потреби системи стратегічного управління. Розгорнуті облікові дані про господарську діяльність підприємства є релевантними при проведенні аналітичних процедур, застосуванні економіко-статистичних методів та методів моделювання з метою розгляду та прийняття того чи іншого управлінського рішення.

Комунікаційна функція бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління реалізується шляхом визначення складових та рівнів управління через їх інформування та усунення інформаційних бар'єрів. Системою бухгалтерського обліку можуть бути ідентифіковані рівні управління на основі руху облікової інформації.

Через виконання функцій бухгалтерського обліку в системі стратегічного управління підприємством можна оцінити ефективність організації обліку на конкретному підприємстві. Ефективність функціонування системи бухгалтерського обліку (ефективність організації та ведення бухгалтерського обліку) забезпечується шляхом налагодження інформаційних зв'язків між підсистемами та рівнями управління та виражається у задоволенні



інформаційних запитів управлінського персоналу (керуючої системи). Така ситуація сприяє раціоналізації процесу прийняття управлінських рішень на основі опрацювання керуючою системою необхідного масиву даних, застосування аналітичних та контрольних процедур до об'єктів управління.

Таким чином, облікова політика в системі стратегічного управління підприємством виконує функцію забезпечення управлінського персоналу усіх рівнів управління, сформованою відповідно до єдиних методологічних засад, аналітичною та узагальненою інформацією, необхідною для поточного та стратегічного планування, аналізу, контролю та прийняття управлінських рішень з метою досягнення визначених цілей господарської діяльності підприємства.

Застосування облікової політики в цілях формування якісного інформаційного забезпечення прийняття стратегічних управлінських рішень потребує перегляду та дотримання ряду принципів організації функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

Під організацією бухгалтерського обліку слід розуміти сукупність заходів суб'єкта процесу організації, які мають цілеспрямований характер щодо створення, забезпечення, постійного впорядкування і вдосконалення функціонування системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Зміст організації бухгалтерського обліку розкривається через об'єкти – складові елементи системи бухгалтерського обліку організаційні дії щодо яких базуються на наступних принципах:

1. Принцип відповідальності – процес організації бухгалтерського обліку забезпечується декларуванням її положень у внутрішніх розпорядчих документах та відповідальністю управлінського персоналу підприємства за організаційні дії.

2. Принцип правової відповідності – організація бухгалтерського обліку повинна здійснюватися відповідно до вимог, які передбачені законодавством, а у випадку необхідності вибору окремого елемента організації із множини законодавчо встановленої множини – вибір здійснювати виходячи з

господарської необхідності та декларувати його у внутрішніх розпорядчих документах.

3. Принцип аналогічності – застосування єдиних загальних методологічних та методичних засад до організації обліку в усіх структурних одиницях суб'єкта господарювання.

4. Принцип системності – визначення структурних елементів системи бухгалтерського обліку, характеру взаємозв'язків між ними, особливостей застосування організаційних аспектів до кожного з елементів.

5. Принцип цілісності – розгляд системи бухгалтерського обліку підприємства як єдиного цілого, поділ якого на складові здійснюється з метою досягнення поставленого результату.

6. Принцип адаптація – здатність системи бухгалтерського обліку враховувати нові організаційні аспекти, що виникають в ході загальнодержавної нормативно-правової вимоги або ж господарської необхідності.

7. Принцип гомоморфізму – аспекти, за якими організований бухгалтерський облік на підприємстві повинні враховувати інтереси якомога більшої кількості соціально-економічних суб'єктів.

8. Принцип конфіденційності – формування рівнів доступу до внесення змін в організаційні аспекти функціонування системи бухгалтерського обліку та до використання обліково-економічної інформації.

9. Принцип послідовності – можливість вибору із множини можливих підходів до відображення в обліку відповідних об'єктів, що ґрунтується на послідовному їх застосуванні відповідно до положень нормативно-правових актів та внутрішніх розпорядчих документів.

Дані принципи організації бухгалтерського обліку повинні застосовуватися при визначенні елементів облікової політики, при побудові інших складових системи бухгалтерського обліку в цілях якісного інформаційного забезпечення процесу прийняття стратегічних управлінських рішень. В контексті порушеного питання стратегічна спрямованість облікової

політики підприємства повинна реалізуватися в якості пояснень щодо застосування її елементів при формуванні масиву обліково-економічних даних як інформаційної бази в системі стратегічного управління.

**Висновки та напрями подальших досліджень.** Система бухгалтерського обліку залишається головним продуцентом інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. В умовах посилення конкурентної боротьби бухгалтерський облік повинен надавати управлінському персоналу дані для прийняття не тільки традиційних управлінських рішень, але й рішень спрямованих на досягнення стратегічних цілей господарської діяльності. Даний факт вимагає перегляду головних засад організації облікового процесу, і як аргумент, розгляду облікової політики в якості складової системи стратегічного управління. Напрямами подальших досліджень повинні стати вивчення варіантів побудови облікового процесу на підприємстві як інструментів інформаційного підкріплення обраних моделей стратегічного управління.

#### **Список літератури:**

1. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Можливість відображення в обліку руху матерії / Ф.Ф. Бутинець // Науковий, виробничо-практичний журнал «Регіональна бізнес-економіка та управління». – 2014. – № 3(43). – С. 80-87.
3. Валуев Б.И. Некоторые актуальные направления развития учета – управленческий аспект / Б.И. Валуев // Финансы, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. випуск / Відп. ред. В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2006. – С. 89-94.
4. Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія : монографія / О.А. Лаговська. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 676 с.
5. Методика организации стратегического управленческого учета [Текст] / Н.М. Блаженкова // Бухгалтерский учет: профессиональный журнал для бухгалтера. – 2008. – №4. – С. 66-68.
6. Нападовська Л.В. Управлінський облік: монографія / Л.В. Нападовська. – Д. : Наука і освіта. – 2000. – 450 с.
7. Облік у механізмі реалізації ефективного управління: Монографія / за наук. ред. проф. Максимової В.Ф.: Одеса: ОНЕУ, 2012, – 318 с.
8. Обліково-аналітичне забезпечення розвитку підприємства в антикризових умовах управлінні. Монографія авторського колективу., за ред.

к.е.н. Гадзевича О.І. Луцьк: ПП Іванюк В.П. – 2013. – 202 с.

9. Організація стратегічного обліку витрат діяльності промислового підприємства : монографія / [Болдуєв М.В., Болдуєва О.В., Макаренко Т.П., Власюк Г.В., Клименко О.В.]. – Запоріжжя : КПУ, 2010. – 164 с.

10. Пушкар М.С. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія / М.С. Пушкар, Р.М. Пушкар. – Тернопіль, 2004. – 370 с.

11. Садовська І.Б. Обліково-аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень: Монографія / І.Б. Садовська, О.В. Мачулка. – Луцьк: Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2009. – 352 с.

12. Соколов Я.В. Бухгалтерський учет для руководителя : учеб.-практ. пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 232 с.

13. Стратегія розвитку підприємства в умовах кризи : монографія / В.С. Пономаренко, О.М. Тридід, М.О. Кизим. – Х. : ВД «ІНЖЕК», 2003. – 323 с.

14. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень: [монографія] / А.В. Шайкан. – К.: КНЕУ, 2009. – 303 с.