

## ЕЛЕМЕНТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО МАРЖИНАЛЬНОГО ДОХОДУ

*Проаналізовано підходи щодо значення облікової політики в організації  
бухгалтерського обліку маржинального доходу*

**Постановка проблеми.** Ефективність прийнятих рішень управлінським персоналом значною мірою залежить від інформативності облікових даних, що впливає з облікової політики підприємства. Належна організація бухгалтерського обліку за будь-яким об'єктом передбачає визначення кола питань, що необхідно регламентувати. На сучасному етапі обліково-аналітичне забезпечення управління доходами та витратами як єдиний цілісний процес практично відсутнє це в свою чергу вимагає підвищення ефективності управління рівнем маржинального доходу, що може бути забезпечене відповідною організацією бухгалтерського обліку та економічного аналізу для формування єдиного інформаційного середовища про доходи та витрати відповідно до потреб системи управління. Питанням організації обліку маржинального доходу не присвячено в достатній кількості праць, що унеможлиблює процес ведення обліку маржинального доходу та здійснення його економічного аналізу з метою забезпечення управлінського персоналу необхідною інформацією. Саме управлінська спрямованість облікової політики має сенс, оскільки повною мірою може впливати на процеси господарювання. За своїм змістом облікова політика щодо маржинального доходу ґрунтується на засадах управлінського обліку та має управлінську спрямованість.

Обґрунтування елементів облікової політики в частині організації бухгалтерського обліку маржинального доходу зумовлена необхідністю забезпечення управлінського персоналу повною, оперативною та достовірною інформацією для управління рівнем прибутковості діяльності.

**Метою дослідження є** обґрунтування доцільності бухгалтерського обліку маржинального доходу в частині визначення елементів облікової політики для відображення маржинального доходу та здійснення його економічного аналізу.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Проблемам організації бухгалтерського обліку присвячено праці вітчизняних і зарубіжних вчених і науковців, зокрема Т.В. Барановської, М.Г. Белова, Ф.Ф. Бутинця, В.С. Єфремова, В.М. Жука, В.П. Завгороднього, С.В. Івахненкова, А.М. Кузьмінського, М.С. Пушкаря, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, Л.К. Сука, В.Г. Швеця, О.Д. Шмігеля. Водночас питання організації бухгалтерського обліку для інформаційного забезпечення управління на підставі показників маржинального доходу не дістало належного розкриття і визначає актуальність даного дослідження.

Поняття облікової політики в Україні з'явилося як результат процесів реформування національної системи бухгалтерського обліку, але окремі її організаційні аспекти мали місце у вітчизняній практиці задовго до її появи [2, с. 17-21].

Як вказує проф. П.Є. Житний, облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик і добитися успіхів в конкурентній боротьбі [4, с. 6].

Раціональне здійснення господарської діяльності підприємства в умовах дефіцитності ресурсів, необхідності досягнення високих кінцевих результатів з мінімальними витратами, оптимальною адаптацією підприємства до нових ринкових умов вимагає наявності відповідної облікової системи, яка надає можливість як оцінити результати господарювання за минулий період, так і прийняти рішення на майбутнє [9, с. 41-42]. Відповідно, в умовах виходу з економічної кризи висувуються підвищені вимоги до визначення альтернативних варіантів вибору напрямів розвитку, обсягів виробництва, джерел фінансування. Такі управлінські рішення пов'язані з обліковою політикою підприємства, що має вагомим значенням для всіх видів підприємницької діяльності, галузей та підгалузей економіки та спрямована на інформаційне забезпечення управління визначеним на перспективу рівнем фінансових результатів. Від уміло сформованої облікової політики підприємства залежить ефективність управління його господарською діяльністю та досягнення стратегії розвитку.

Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства в Україні знайшли відображення в працях українських вчених і науковців: Т.В. Барановської [1], Ф.Ф. Бутинця, Г.Г. Кірейцева, П.Є. Житного, М.В. Кужельного, В.Г. Лінника, Л.Г. Ловінської, М.С. Пушкаря, В.Г. Швеця; серед зарубіжних вчених: Р.А. Алборова, А.С. Бакаєва, С.Л. Коротаєва, Б. Нідлза, В.Ф. Палія.

Визначаючи роль облікової політики, проф. Л.Г. Ловінська зазначає, що облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються суб'єктом господарювання для ведення поточного обліку, складання та подання фінансової звітності в межах, визначених Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, положенням (стандартами) бухгалтерського обліку, іншими нормативними документами, затвердженими Міністерством фінансів України та іншими органами і виконавчої влади після погодження з Міністерством фінансів [6, с. 63].

Проф. М.С. Пушкар під обліковою політикою розуміє конституцію підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів. Сутність облікової політики полягає в усвідомленні людьми моделі системи обліку, яка адекватно описує і відбиває в інформаційному просторі явища і процеси господарської діяльності підприємства [8, с. 6-10]. Відповідно, оскільки облікова політика визначає ідеологію економіки підприємства на тривалий період, вона забезпечує посилення ролі обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дозволяє оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому середовищі, пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища. [4, с. 6].

Дослідження напрацювань вчених з питань облікової політики дозволило встановити, що, як зазначає проф. Л.Г. Ловінська, “питання облікової політики є глибоко опрацьованими в теоретичному плані” [6, с. 64], проте в практичному напрямі існує ряд невизначених питань, зокрема в частині науково обґрунтованих рекомендацій щодо вибору об'єктів та елементів облікової політики; формальним залишається підхід до формування облікової політики тільки для бухгалтерського обліку. На думку проф. П.Є. Житного, однією з умов подолання формальності є застосування системного підходу до організації процесу формування облікової політики, який передбачає визначення: правового, регламентного, інформаційного та технічного забезпечення; суб'єктів, об'єктів, цілей та завдань; основних

принципів організації та методології; основних етапів процесу формування облікової політики; структури і змісту обліково-економічної інформації та основних напрямків її використання [5, с. 47].

Відповідно до листа Міністерства фінансів України "Про облікову політику" від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 власник має право встановлювати облікову політику через розпорядчий документ, в якому згідно з даним листом повинні передбачатися такі елементи, як: перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу; застосування класу 8 та/ або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку. Деякі вчені зазначають, що в обліковій політиці також необхідно зазначити об'єкти, методи обліку витрат та калькулювання; визначення центрів витрат і відповідальності. Отже, обґрунтована облікова політика підприємства дозволяє отримувати достовірну, точну та повну інформацію про витрати та фінансові результати підприємства.

Поряд із показником прибутку застосування показника маржинального доходу, який визначається як різниця між доходом та змінними витратами, дозволяє деталізувати інформацію про прибутковість кожного виду діяльності підприємства, окремих операцій, виявити неприбуткові ділянки та обґрунтувати оперативні й прогнозні управлінські рішення.

Формування елементів облікової політики підприємства щодо маржинального доходу не обмежується нормативними документами, оскільки жоден із них не може передбачити всі тонкощі господарських ситуацій, які виникають на конкретному підприємстві. Згідно з МСФЗ кожне підприємство має право самостійно обирати елементи облікової політики виходячи із міркувань економічної ефективності й особливостей своєї діяльності [7, с. 214-215].

Вивчення питань вибору найбільш оптимальної облікової політики для суб'єктів господарювання приділяли увагу значна кількість науковців, проте єдиної думки щодо складових (елементів) облікової політики немає. Вважаємо, що для організації бухгалтерського обліку маржинального доходу найбільш доцільним є підхід проф. П.Є. Житного, що передбачає виділення таких етапів: організаційний, підготовчий та заключний [5, с. 48].

Зважаючи на те, що облікова інформація в системі інформаційного забезпечення управлінського персоналу підприємства є основним його джерелом та відображає всі господарські процеси відповідно до законодавства, можемо стверджувати, що саме облікова політика є інструментом впливу на інформаційні потоки та господарські операції підприємства за рахунок раціонального використання нормативно-правової бази. Це також обумовлено тим, що сучасні умови ведення господарської діяльності вимагають формування стратегії подальшого розвитку підприємства, а облікова політика в цій ситуації стає засобом її реалізації за рахунок відповідної організації бухгалтерського обліку.

Особливе значення при складанні облікової політики щодо маржинального доходу має висвітлення методики ведення управлінського обліку. Так, для забезпечення раціональності організації процесу бухгалтерського обліку маржинального доходу необхідно враховувати ряд факторів:

- визначення класифікаційних ознак маржинального доходу з метою використання їх в системі аналітичного обліку;
- класифікацію витрат для планування їх розміру, раціональної організації обліку, здійснення аналізу рівня та поведінки витрат;

- визначення статей калькуляції для забезпечення планування, бухгалтерського обліку та економічного аналізу для визначення резервів мінімізації витрат;
- визначення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємстві;
- оперативність складання внутрішньої бухгалтерської звітності на вимогу управлінського персоналу;
- здійснення прогнозних розрахунків фінансових результатів за видами діяльності.

Виконання зазначених питань, дозволить збільшити ефективність, дієвість одержаної інформації та правильність відображення в бухгалтерському обліку зазначеного показника і здійснення на цій основі економічного аналізу його розміру.

Дослідження елементів облікової політики щодо ведення управлінського обліку та визначення маржинального доходу на 50 - ти підприємствах Житомирської області дозволило виявити недостатній рівень використання бухгалтерської інформації в процесі управління. Встановлено, що організація бухгалтерського обліку для потреб менеджерів притаманна для 52 % досліджуваних підприємств, на 19 % з яких розраховується маржинальний дохід, на 16 % – складається внутрішня бухгалтерська звітність з визначення маржинального доходу, на 16 % – проводиться аналіз маржинального доходу (рис. 1). Такий підхід, що передбачає неповне використання наявної економічної інформації, є суттєвим фактором погіршення показників фінансових результатів діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання.

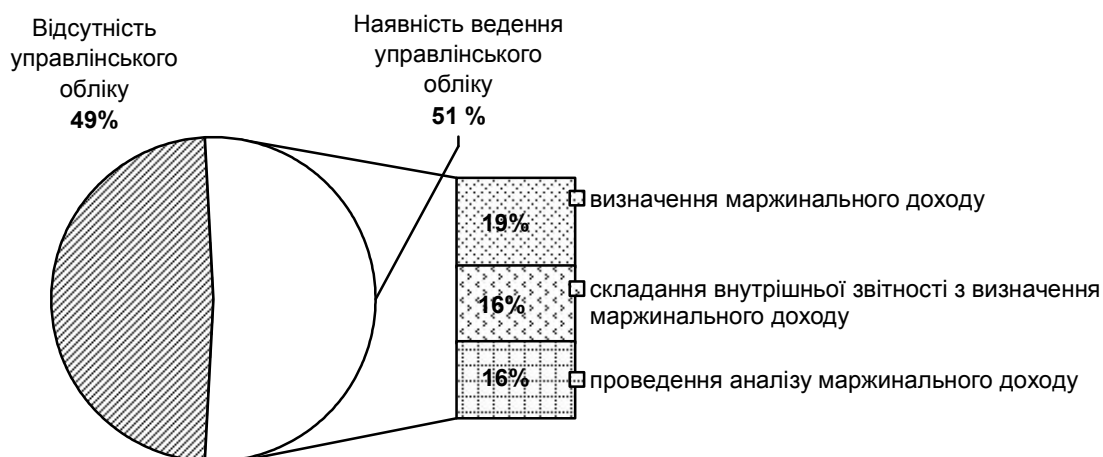


Рис. 1. Ступінь організації управлінського обліку на виробничих підприємствах Житомирської області

Тобто лише на 6-ти підприємствах із всієї сукупності здійснюється класифікація витрат залежно від впливу на обсяг виробництва на постійні та змінні та здійснюється аналіз взаємозв'язку "витрати – обсяг виробництва – прибуток", що дозволяє управлінському персоналу на даних підприємствах отримувати оперативну та достовірну інформацію про зазначені витрати та здійснювати вплив на розмір фінансових результатів.

На підставі здійсненого аналізу 50-ти розпорядчих документів щодо облікової політики виробничих підприємств Житомирської області в частині маржинального доходу встановлено, що зазначений об'єкт в розрізі облікової політики практично не регламентується і лише на 6-ти підприємствах приділяється увага складанню внутрішньої бухгалтерської звітності щодо зазначеного показника.

Існуюча система бухгалтерського обліку ефективна для відображення фактичної діяльності підприємства та складання на її основі фінансової звітності. Однак, вона не може бути використана для повного задоволення потреб системи управління. Зазначимо, що положення облікової політики повинні регламентувати порядок визначення та методика аналізу маржинального доходу для цілей управління.

Відповідно до визначених складових організації бухгалтерського обліку [3, с. 36] (організація праці бухгалтера, техніка ведення бухгалтерського обліку, організація внутрішньогосподарського контролю в частині бухгалтерського контролю та методичне забезпечення бухгалтерського обліку) запропоновано складові організації бухгалтерського обліку для відображення маржинального доходу та здійснення його аналізу, що підлягають врегулюванню положеннями облікової політики підприємства (табл. 1).

**Таблиця 1. Складові організації бухгалтерського обліку для формування показників маржинального доходу та проведення його економічного аналізу**

Складові	Елементи
Організація праці бухгалтера	– визначення правового статусу працівників, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку доходів, витрат, фінансових результатів і проведення аналізу маржинального доходу
Технічне забезпечення обліку	– інформаційне та програмне забезпечення ведення бухгалтерського обліку доходів, витрат, маржинального доходу та процедур проведення його аналізу; – розрізи аналітичного обліку доходів, витрат і маржинального доходу для розробки позицій робочого плану рахунків; – форми внутрішньої бухгалтерської документації; – перелік статей калькуляції собівартості продукції (товарів, робіт, послуг); – зміст і порядок складання й використання внутрішньої бухгалтерської звітності про показники доходів, витрат, фінансових результатів і маржинального доходу; – надання статусу комерційної таємниці інформації про маржинальні показники
Методика бухгалтерського обліку	– визначення класифікації витрат для формування показників маржинального доходу; – порядок розподілу непрямих витрат; – методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; – порядок визначення та інтерпретації маржинальних показників для здійснення аналізу маржинального доходу; – методичні підходи до здійснення прогнозних розрахунків фінансових результатів з використанням підсумків аналізу маржинального доходу

Відповідна організація бухгалтерського обліку за представленими складовими є основою розробки облікової політики підприємства, а отже, сприяє налагодженню облікового відображення маржинального доходу, прийняттю управлінських рішень щодо поведінки затрат залежно від умов ринкової кон'юнктури, удосконаленню економічного аналізу ефективності господарської діяльності.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Вивчення місця маржинального доходу в обліковій політиці підприємства дозволило визначити можливості удосконалення системи обліково-аналітичного забезпечення управління для досягнення конкретних цілей соціального та (або) виробничого характеру. Це досягається за рахунок уточнення: 1) елементів облікової політики підприємства, пов'язаних з формуванням інформації про показники маржинального доходу; 2) комплексної методики визнання, оцінки, відображення на бухгалтерських рахунках показників маржинального доходу; 3) інформаційного забезпечення економічного аналізу в частині формування масиву внутрішньої бухгалтерської звітності про маржинальний дохід.

Розроблені положення облікової політики підприємства в частині організації і методики бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів для формування показників маржинального доходу сприяють забезпеченню єдності

облікових процедур під час відображення маржинального доходу та, відповідно, створюють необхідні умови для здійснення своєчасного контролю відповідності рівня прибутковості визначеному рівню розвитку підприємства.

**ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Барановська Т.В.* Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис... кандидата екон. наук: 08.06.04 / Барановська Тетяна Василівна. – Житомир, 2004. – 200 с.

2. *Белоусова І.А.* Організація роботи облікового апарату як елемент облікової політики / І.А. Белоусова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2004. – № 1 (27). – С. 17-21.

3. *Войналович О.П.* Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методологічні засади: дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Войналович Олена Петрівна. – Київ, 2006. – 189 с.

4. *Житний П.* Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3-10.

5. *Житний П.Є.* Формування облікової політики підприємства в сучасних умовах господарювання / П.Є. Житний // Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції [Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики], (Київ, 14 травня 2010 р.) – К.: КНЕУ, 2010. – С. 47-49.

6. *Ловінська Л.Г.* Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л.Г. Ловінська, І.Б. Стефанюк. – К.: НДФІ, 2006. – 240 с.

7. *Применение МСФО: в 3 ч.: Пер. с англ. Ч. 1: Применение МСФО.* – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 1124 с.

8. *Пушкар М.С.* Облікова політика і звітність: [навч. посібник] / М.С.Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 141 с.

9. *Управление затратами комплексных производств: [монография] / В.Н. Гончаров, В.И. Чиж, Ю.Ю. Корниенко, А.Ю. Климовицкая, И.А. Кирнос.* – Донецк, 2003. – 180 с.