

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
КАФЕДРА АУДИТУ ТА ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ

Мартинюк Вікторія Сергіївна

**Облікова політика підприємства - складова системи
менеджменту**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «Магістр»
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник: кандидат економічних наук,
доцент кафедри аудиту та державного контролю
Гуцаленко Оксана Олександрівна

ВІННИЦЯ – 2019

ВСТУП

Реформуванням системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності дає суб'єктам господарювання більше самостійності в організації бухгалтерського обліку та виборі способів і методів ведення бухгалтерського обліку. Така самостійність проявляється у формуванні облікової політики підприємства, що виконується на підставі положень чинного законодавства. Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією обліку, однак серед існуючого переліку методик і облікових процедур допустимі альтернативні варіанти. На сьогоднішній день налічується чималий ряд варіацій у підходах і методах обліку тих чи інших об'єктів. Обираючи та комбінуючи їх між собою, можна отримувати абсолютно різні дані про модель господарської діяльності підприємства і, зокрема, про розміри фінансових результатів діяльності. Тому є важливим чітко визначення тих рамок, у межах яких підприємства мають право вибору тієї чи іншої методики обліку.

Теоретичні, організаційні та методичні аспекти формування облікової політики підприємства досліджували багато вітчизняних вчених, серед яких Т.В. Барановська, Л.В. Городянська, А.Г. Загородній, Г.О. Партин, П.Є. Житний, Т.М. Сльозко, Т.М. Сторожук, В.А. Кулик, Н. Малюга, М. Метьюс, Т. Мулик, Б. Нідлз, К. Ноубс, Н. Остап'юк, В. Пантелєєв, Р. Паркер, Х. Б. Перера, О. Пилипенко, О. Подолянчук, М. Пушкар, О. Редько, Дж. Ріс, В. Савченко, Я. Соколов, В. Фабіянська, Є. Хендріксен, В. Хойєр, В. Шевчук, С. Шипіна, Л. Шнейдман та ін.. Однак, необхідність розробки науково обґрунтованих рекомендацій щодо трактування, формування, реалізації й адаптації облікової політики підприємств щодо доходів, витрат та фінансових результатів відповідно до особливостей національної системи бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності, а також потреба у чіткому формулюванні ряду питань практичного характеру

зумовили актуальність та потребу подальшого дослідження цієї проблеми.

Водночас наукові напрацювання в галузі теорії і методології формування облікової політики і відповідно показників звітності підприємств об'єктивно відстають від практичних проблем сьогодення. Підтвердженням справедливості такої тези є відсутність наукових досліджень щодо розробки облікової політики для потреб управління при формуванні відповідної звітності.

В обліковій практиці наростає істотне відставання наукових розробок формування положень облікової політики від управлінських потреб підприємств.

Сьогодні продовжуються наукові дискусії про доцільність затвердження єдиної облікової політики та складання уніфікованої звітності для потреб управління підприємством. Думки різних вчених з цього питання часом кардинально протилежні: від визнання їх необхідності до повного заперечення. Однак, в чинному законодавстві, фаховій літературі та практиці господарювання можливо спостерігати як активізуються процеси підготовки облікової політики, формування звітності, здійснення ефективного управління.

Менеджмент підприємств, відчуваючи все гострішу потребу в додатковій інформації (у тому числі й обліково-контрольного характеру, підготовленій спеціально для вирішення управлінських проблем), усвідомив, що інформаційну систему, яка обслуговує запити користувачів, необхідно удосконалювати. Значною мірою це пов'язано із запровадженням облікової політики та формуванням показників звітності за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності (відповідно МСБО та МСФЗ).

Метою дипломної роботи є розробка теоретико-методичних, організаційних і практичних засад формування облікової політики для підвищення ефективності управління діяльністю підприємств.

Для досягнення мети поставлено та вирішено такі завдання:

- визначити сутність, фактори формування та складові елементи

облікової політики суб'єктів господарювання з метою розробки концептуального підходу до її формування на підприємствах;

- дослідити трансформацію облікової політики за вимогами міжнародних стандартів обліку і формування показників звітності та з урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємств;

- оцінити інформаційне забезпечення чинної облікової політики за видами обліку;

- дослідити особливості впливу положень облікової політики на показники звітності та результати діяльності підприємств з метою деталізації та впровадження зазначених положень до вітчизняної облікової системи;

- надати практичні пропозиції щодо організаційно-методичного забезпечення облікової політики при формуванні показників фінансової звітності на основі інформаційних систем і технологій;

- визначити складові облікової політики при формуванні внутрішньої звітності для управління підприємством, що сприятимуть підвищенню точності і об'єму наведених планових та фактичних даних;

- проаналізувати організаційне забезпечення системи внутрішнього контролю на корпоративних підприємствах, уточнити його сутність, елементи, етапи та форми при перевірці положень облікової політики та формуванні показників звітності;

- обґрунтувати необхідність упровадження процедур оцінки якості внутрішнього контролю положень облікової політики корпоративних підприємств і показників звітності.

Об'єктом дослідження є процес формування облікової політики для забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних і прикладних засад формування положень облікової політики для управління діяльністю підприємств.

Методи дослідження базуються на загальнонаукових і фундаментальних положеннях економічної теорії та науки бухгалтерського

обліку і контролю. Для досягнення мети та вирішення поставлених завдань застосовувалися такі методи: теоретичне узагальнення, наукова абстракція і системний аналіз - для подальшого розвитку теоретичних засад формування облікової політики; аналіз і синтез, індукція та дедукція, системний підхід - для дослідження процесів розробки положень облікової політики корпоративного підприємства; морфологічний аналіз - для узагальнення теоретичних підходів до визначення сутності, змісту, понятійно-категоріального апарату, предмета і методів внутрішнього контролю положень облікової політики корпоративного підприємства; формалізація - для розробки методичного забезпечення процесу формування облікової політики та показників звітності; статистичного, фінансового й економічного аналізу для удосконалення методичних засад формування комплексного внутрішнього контролю всіх елементів облікової політики; порівняння, моделювання, класифікація - для систематизації інформаційного забезпечення управління діяльністю корпоративного підприємства за показниками звітності, складеної на підставі облікової політики; графічний - для наочного зображення і схематичного представлення теоретичного та практичного матеріалу щодо формування й надання управлінської звітності, здійснення внутрішнього контролю облікової політики.

Інформаційна база дослідження представлена законодавчо-нормативними актами України та зарубіжних країн із питань облікової політики, монографіями, науковими статтями, матеріалами науково-практичних конференцій, періодичними виданнями, електронними ресурсами, практичними матеріалами базового підприємства – ТОВ «АНВП «Візит» с. Томашпіль Хмельницького району Вінницької області.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Теоретико-методичний інструментарій облікової політики суб'єкта господарювання як підґрунтя прийняття управлінських рішень

В умовах зниження ступеня прогнозованості конкурентного середовища, спричиненого розвитком ринкових механізмів та появою нових інституціональних моделей, розширенням міжнародного співробітництва під впливом глобалізаційних перетворень виникає нагальна потреба в модернізації системи забезпечення керівного апарату актуальною, достовірною та повною інформацією щодо ситуації у фінансово-господарському секторі організації. Стержневим елементом у цьому процесі стає запровадження обліковоаналітичних технологій у галузі компіляції фінансової інформації та конвергенції даних для створення цілісного інформаційного продукту, що виражається у формуванні універсальної облікової політики, здатної побудувати стійку платформу для реалізації ключових завдань підприємництва.

Облікова політика виступає інструментом організації бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, який дає змогу вдосконалювати теорію бухгалтерського обліку відповідно до вимог його практичного використання.

Поява та офіційне закріплення цього економічного терміну у національній системі бухгалтерського обліку обумовлені процесами реформування облікової системи відповідно до умов ринкового середовища, які виражалися в гармонізації внутрішніх регламентів із міжнародними стандартами [12].

Поняття «облікова політика» поєднує в собі дві категорії: «облік» та «політика». «Політика» (з грец. – мистецтво управляти державою) означає «методи і засоби досягнення цілей і завдань, а також діяльність органів державної влади і державного управління» [3, с. 536]. Політика в широкому

розумінні являє загальний напрям, характер діяльності, лінію поведінки у чому-небудь, певне ставлення до кого-, чого-небудь [2, с. 1035].

Еволюція поглядів на тлумачення цього поняття зумовила вживання терміну «політика» не тільки у вираженні ставлення до управління державою, а також використання його під час характеристики економічної діяльності. Так, у сучасному науково-інформаційному просторі частіше стали з'являтися словосполучення «економічна політика», «маркетингова політика», «цінова політика», «фінансова політика», «облікова політика» тощо. Необхідно зазначити, що в усіх перелічених випадках термін «політика» вживають у значенні засобів, способів і методів досягнення певної мети [33, с. 560].

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [1]. Визначено, що більшість науковців розуміють облікову політику як сукупність облікових методик та процедур, які ґрунтуються на визначеній методологічній базі та відповідають за технічне й інформаційне забезпечення підготовки і складання фінансової звітності [4; 6; 12; 13; 22; 23; 25–27; 31; 34; 36].

Однак динамічний розвиток бізнес-процесів підтверджує недоцільність обмеження ролі та призначення облікової політики винятково складанням і поданням фінансової звітності. Цінність облікової політики не зводиться до однозначного тлумачення показників фінансової звітності, а також виражається у створенні умов для здійснення фінансового менеджменту [14].

Значна роль у розкритті сутності облікової політики відводиться розгляду цієї економічної категорії як правового вибору суб'єкта господарювання щодо питань здійснення обліку [6; 26; 31].

Крім того, у науковій літературі існує ідея сприйняття облікової політики як способу підвищення ефективності господарювання [19; 23; 28]. При цьому крім техніко-організаційного, методологічного та управлінського

виділяють також інноваційний і регулятивний аспекти. Інноваційна ознака виражається в необхідності постійного вдосконалення наявних технік, технологій функціонування облікових систем, упровадженні нових підходів. Регулятивний аспект підкреслює взаємозв'язок між успішністю конкретної облікової системи кожного суб'єкта господарювання й ефективністю всієї національної економіки.

Сучасне розуміння облікової політики суб'єкта господарювання вимагає комплексного підходу до її визначення. Ця економічна категорія повинна включати сукупність методичних прийомів, способів і процедур організації і ведення бухгалтерського обліку, які мають:

- відтворювати особливості діяльності конкретного суб'єкта господарювання;
- відповідати інтересам власників компанії;
- відтворювати реальний фінансово-майновий стан організації;
- забезпечувати якісну систему управління;
- враховувати внутрішні та зовнішні фактори і тенденції зміни конкурентного середовища;
- сприяти надійності та достовірності складання фінансової й іншої звітності тощо.

Формування облікової політики має велике значення для суб'єктів господарювання незалежно від їх величини, форм власності, організаційноправових форм, обсягів виробництва та видів діяльності, що зумовлює її універсальність за функціональним призначенням [32, с. 135].

Вона виступає невід'ємною частиною цілісної системи управління, яка пов'язана з окремими функціями управління та виявленням принципів їх взаємодії. Усвідомлення цього факту дає змогу визначити організаційнометодичні засади формування облікової політики, конкретизувати її власну роль, опираючись на чітку управлінську спрямованість (рис. 1.1).

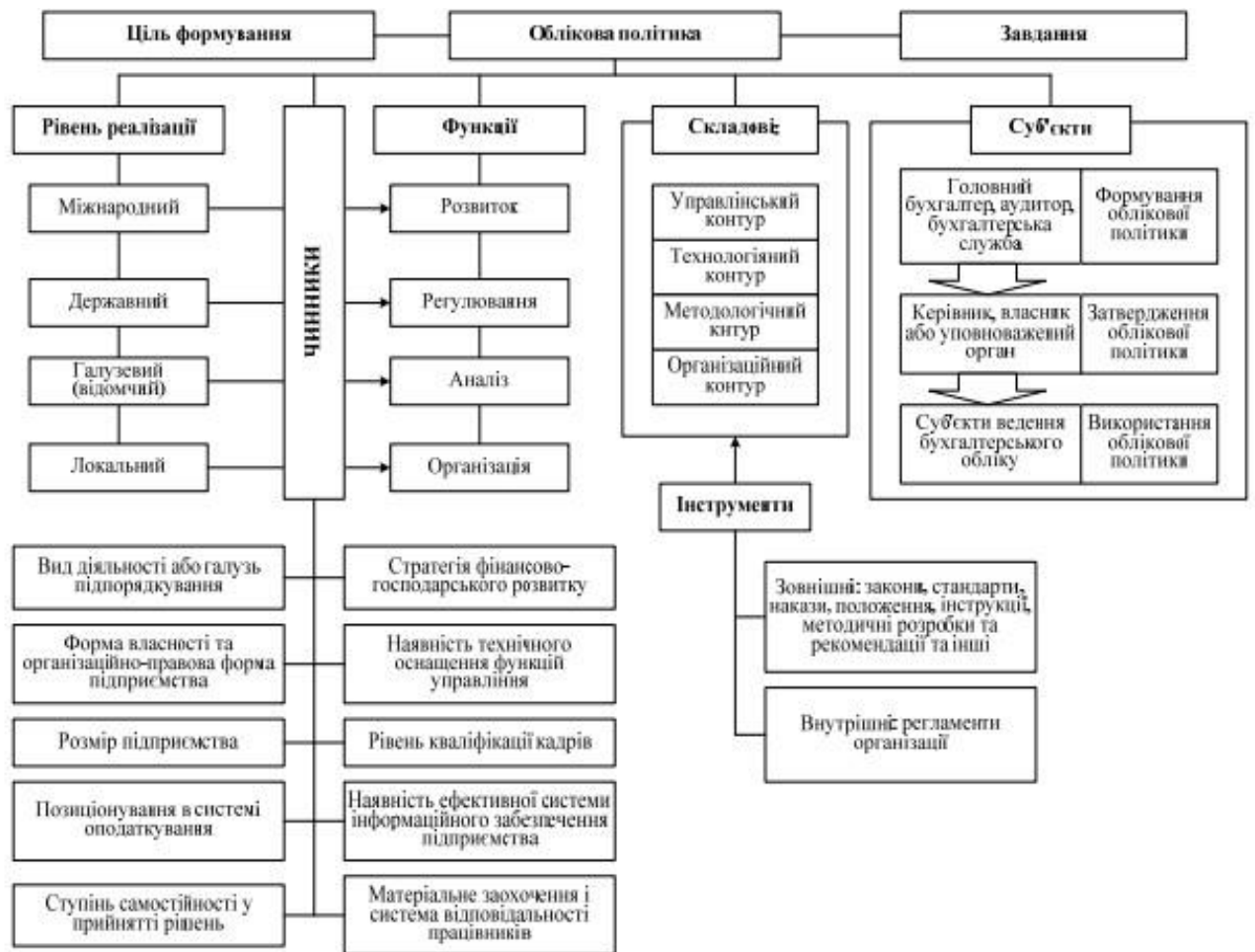


Рис. 1.1. Організаційно-методичні аспекти формування облікової політики суб'єкта господарювання

Джерело: складено на основі [8; 16; 29]

Ключова умова формулювання мети облікової політики полягає у приведенні її у відповідність та узгодженні з ієрархією цілей, розробленою керівним апаратом суб'єкта господарювання. Тобто мета формування облікової політики підпорядкована цілям системи управління і полягає у: визначенні слабких місць у системі управління підприємством; узагальненні пов'язаних із ними проблемних питань, успішне вирішення яких передбачає вибір оптимальних варіантів поведінки; сприянні досягненню цілі всіма підсистемами інтегрованої економічної системи суб'єкта господарювання [17].

Документ, що має однойменну назву з обліковою політикою, є стратегічним, оскільки визначає ідеологію економіки підприємства на

тривалий період.

До ключових завдань, що мають бути вирішені в процесі формування облікової політики, належать: сприяння посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, оперативне реагування на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективна адаптація фінансовогосподарської діяльності до умов зовнішнього середовища, зниження економічного ризику й акумуляція переваг у конкурентній боротьбі [19].

Підґрунтям для вираження сутності облікової політики виступає систематизація змістовних складників із виділенням чотирьох контурів, які слугують базовими елементами під час формування наказу про облікову політику: управлінського, методологічного, технічного й організаційного (табл. 1.2). Кожен із контурів трансформується в окремий підрозділ указанного документу та інтегрує системоутворюючі, забезпечувальні та організаційні аспекти всієї фінансово-господарської діяльності.

Таблиця 1.2

Характеристика структурних елементів облікової політики

Структурні елементи облікової політики	Зміст складників облікової політики
Управлінський контур	Система фінансово-господарських показників
	Система нефінансових показників
	Система прогнозних стратегічних показників
	Бюджетування і кредитування
	Контроль над ресурсами
Методологічний контур	Податковий облік
	Бухгалтерський облік
	Управлінський облік
	Оцінка
	Інвентаризація
Технічний контур	Виконання документообігу
	Здійснення первинного обліку
	Програмно-інформаційне забезпечення
Організаційний контур	Організація здійснення облікових процедур
	Організація служби бухгалтерського обліку
	Розподіл повноважень щодо здійснення облікових процесів та операцій

Таким чином, можна визначити ціль облікової політики як комплексне забезпечення організації бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання як цілісної системи, яке охоплює чотири ключові аспекти: управлінський, методологічний, технічний та організаційний.

Ієрархія підходів до впровадження облікової політики на практиці є досить розгалуженою: від базування на міжнародному досвіді, який висвітлює ідею сприйняття облікової політики тільки на рівні суб'єкта господарювання, до виділення п'ятирівневої моделі формування облікової політики, що враховує окремо міжнародний, міждержавний, державний, галузевий виміри.

Колесніченко А. С. у своєму дослідженні визначає чотири рівні формування облікової політики: міжнародний, державний, галузевий і локальний, кожний з яких виконує свої функції та характеризується групою факторів (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Систематизація функцій, чинників формування та інструментів облікової політики відповідно до рівня реалізації [44, с. 145]

Рівень реалізації	Сутність	Функції	Чинники	Інструменти
1	2	3	4	5
Міжнародний	Сукупність правил, норм, стандартів для встановлення принципів ведення бухгалтерського обліку в межах об'єднань країн	Розвиток підходів, методик і методології облікових механізмів та аналітичного забезпечення	Глобалізаційні процеси; розвиток мережних технологій та взаємозв'язків; транснаціоналізація бізнесу	Статистика та аналітика міжнародного досвіду впровадження облікової політики; міжнародна правова база; МСФО
Державний	Сукупність загальних принципів здійснення бухгалтерського обліку через встановлення правил і стандартів	Регулювання функціонування облікової системи	Макроекономічна ситуація в країні; рівень розвитку ринкових відносин; ступінь адаптованості соціально-економічних відносин; податкова політика; національні пріоритети та ментальні особливості	Закони; П(С)БО; положення; нормативи

Продовження табл. 1.3

1	2	3	4	5
Галузевий (відомчий)		Аналіз облікових процесів та ефективності інформаційноаналітичного забезпечення	суспільства; рівень інтеграції економіки у міжнародне та європейське співтовариство; ефективність та рівень імплементації міжнародних стандартів обліку і звітності у національну обліковоаналітичну модель; рівень розвитку інституціональної системи	Методичні рекомендації щодо вибору та оптимізації альтернативних варіантів облікової політики; довідкові дані про рівень показників інших підприємств
Локальний (на рівні суб'єкта господарювання)	Сукупність дій, спрямованих на формування комплексу методичних прийомів, способів і процедур організації і ведення бухгалтерського та фінансового обліку, який відповідає особливостям діяльності суб'єкта господарювання та інтересам його власника	Організація функціонування бухгалтерської служби та проведення облікових процедур	Форма власності та організаційно-правова форма підприємства; сфера і вид діяльності; організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів; кількість господарських операцій, розмір обороту, чисельність штату; наявність відокремлених підрозділів; особливості оподаткування виду діяльності; місія та поточні завдання суб'єкта господарювання; ступінь матеріально-технічного оснащення; кваліфікаційний рівень кадрів; порядок і форми розрахунків із контрагентами; розвиненість взаємин із фінансовими і банківськими структурами; система звітування перед власниками та форми надання обліково-аналітичної інформації іншим користувачам; законодавче регулювання, перспективи його вдосконалення	Наказ про облікову політику; внутрішні регламенти щодо методичного забезпечення обліку окремих об'єктів (інструкції з обліку витрат та калькулювання собівартості; з обліку та руху сировини тощо) Перелік облікових номенклатур та їх носіїв; форми первинних документів; оперограми первинних документів; графіки руху документів; форма ведення обліку; облікові реєстри та техніка їх ведення; робочий план рахунків

Аналіз даних, приведених у табл. 1.3, дозволяє зробити висновок, що облікова політика може розглядатися у двох ключових аспектах: з одного боку – як облікова політика держави щодо господарської діяльності підприємства; з іншого боку – як власне облікова політика суб'єкта господарювання.

Окрім функцій та чинників, облікова політика повинна включати певні інструменти, важелі, які забезпечують документальне, правове оформлення управлінської дії. Інструменти облікової політики – це закони, стандарти, накази, положення, інструкції, інші регламенти підприємства [17]. Так, відповідно до природи походження, доцільно поділяти інструменти на внутрішні і зовнішні. При цьому необхідно зауважити, що на різних рівнях доцільно використовувати визначений комплекс інструментів облікової політики.

Таким чином, на основі дослідження підходів до поняття «облікова політика» систематизовано визначення цього терміну, що дало змогу виділити шість ключових аспектів під час формування облікової політики суб'єкта господарювання: технічний, методологічний, організаційний, регуляторний, управлінський та інноваційний.

Окрім того, за результатами проведеного аналізу наявних трактувань облікової політики виявлено характерні властивості, які зумовлюють цільові орієнтири та завдання побудови всієї облікової системи організації.

Уточнення поняття облікової політики та розробка організаційнометодичного інструментарію до її формування дали змогу обґрунтувати роль облікової політики у цілепокладанні та системі управління суб'єктом господарювання.

Подальші дослідження доцільно здійснювати у напрямі використання теоретичних, методичних та організаційних підходів до розкриття змісту поняття облікової політики під час формалізації та побудови теоретикометодичної моделі економічної категорії облікової системи.

1.2. Облікова політика у системі інших політик підприємства

Досвід країн з розвиненими ринковими відносинами свідчить про те, що важливою складовою загального механізму управління господарською діяльністю підприємств є уміло сформована облікова політика. Облікова політика визначає ідеологію господарювання 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 [124].

Основою будь-якої цивілізації є розробка і реалізація різних видів рішень, пов'язаних із окремою особою чи організаційною структурою. Рішення мають цільову спрямованість, вони розробляються і реалізуються особами, що мають різні наміри, важелі впливу, рівень підготовки.

До економічних рішень належать рішення, що приймаються фізичними та (або) юридичними особами, державними установами, громадськими організаціями та впливають на діяльність підприємства. Прийняття обґрунтованих економічних рішень можливе лише за допомогою релевантної інформації, яка об'єктивно відображає економічну ситуацію, що склалася на підприємствах. Основною складовою інформаційного забезпечення діяльності підприємств є інформація, що накопичується у системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності і формується на підставі чинного законодавства та обраної підприємством облікової політики.

Визначення змістовного наповнення поняття «облікова політика в системі управління» проведено за схемою: цілі облікової політики – взаємообумовленість функцій менеджменту та облікової політики – економічні рішення на які впливає обрана підприємством облікова політика – співвідношення облікової політики із іншими видами політик на підприємстві (рис. 1.2).

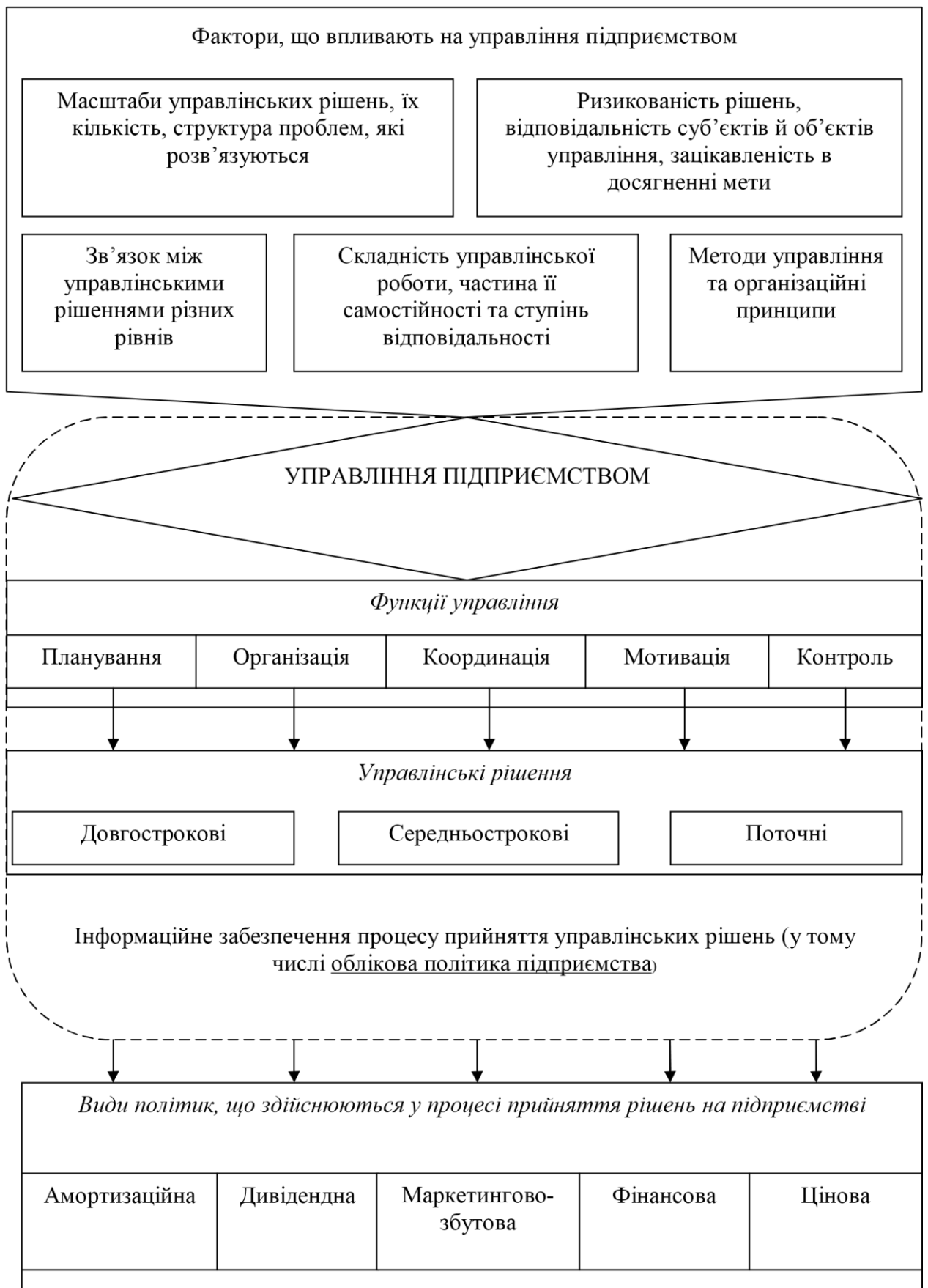


Рис. 1.2. Облікова політика підприємства в системі управління

Конкретизуючи мету облікової політики та напрями її впливу на систему управління вітчизняні та зарубіжні вчені зазначають, що облікова політика є інструментом досягнення різноманітних цілей підприємства, спрямованих на покращення його діяльності.

Зокрема, Т.В. Барановська зазначає, що облікова політика підприємств може відігравати значну роль у становленні власників як реального апарату влади на підприємстві, як інструмент організації бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю на підприємстві відповідно до його інтересів [10, с. 14].

Міщенко С.М. зазначає, що облікова політика є інструментом податкового планування, резервом підвищення ефективності діяльності, управління фінансовими ресурсами суб'єкта господарювання [60, с. 18].

Лялькова Є.Є. вказує, що однією з основних переваг, яку одержують господарюючі суб'єкти від використання облікової політики є зростання їх конкурентоздатності [38, с. 19].

Залишкіна Т.А. [14, с. 17-18] виділяє наступні напрями використання облікової політики:

- 1) інструмент управління затратами, фінансовими результатами, значенням статей звітності і фінансовим станом;
- 2) інструмент управління обсягом нарахованих податків;
- 3) інструмент практичного розв'язання протиріч нормативних актів з бухгалтерського обліку;
- 4) інструмент уніфікації облікових процедур і зниження їх трудомісткості.

Легенчук С.Ф. також виділяє чотири цілі формування облікової політики, виконання яких забезпечує підвищення ефективності її використання: раціоналізація грошових потоків, зниження трудомісткості обліку, формування привабливої звітності, наближення до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності [32].

Гомбоева А.Н. [17, с. 9] зазначає, що облікова політика є важливішим

інструментом оптимізації податкового навантаження підприємства.

Досліджуючи взаємозв'язок облікової політики із системою управління підприємством варто пам'ятати, що безпосередньо на самі управлінські рішення впливають: масштаби, кількість, структура проблем, які розв'язуються; зв'язок між ними; методи управління; організаційні принципи; складність управлінської роботи, частина її самостійності та ступінь відповідальності; ризикованість рішень, відповідальність суб'єктів й об'єктів управління, а також зацікавленість в досягненні мети [82].

Процес прийняття економічних рішень на основі обліково-звітної інформації, сформованої на підставі обраної підприємством облікової політики зумовлений взаємоузгодженістю функцій менеджменту, етапів процесу прийняття рішень зі складовими облікової політики підприємства.

Управлінську систему підприємства необхідно розглядати як динамічний процес, бо її форми, методи і функції перебувають під впливом багатьох факторів, як зовнішнього так і внутрішнього характеру, що впливають безпосередньо на ефективність діяльності підприємства. А ефективність діяльності підприємства, в свою чергу, залежить від ефективності процесу управління ним. Діяльність будь-якого підприємства здійснюється з метою отримання певних результатів, які досягають за допомогою управління, що, в свою чергу, являє собою сукупність цілеспрямованих дій з досягнення бажаних результатів [88].

Виходячи з того, що облік є складовою інформаційного забезпечення управління, тобто одним із способів досягнення поставлених цілей перед керованою системою та використання під час планування, прогнозування, організація, регулювання, мотивація, контроль, аналіз, оцінювання та прийняття рішення, можна стверджувати, що за допомогою облікової політики можна безпосередньо впливати на процес управління підприємством [56, с. 8].

Облікова політика як складова обліку має за мету створення інформаційних передумов та реальних можливостей для цілеспрямованого

здійснення інших функцій управління – планування, контролю, аналізу, регулювання, стимулювання. Вони виконуються в певній логічній послідовності, що зумовлено змістом і стадійністю сукупного управлінського процесу, його технологією [139].

Функція управління – планування, є початковою стадією процесу управління, що передбачає формування економічних цілей підприємства, їх обґрунтування на підставі даних аналізу. На цій стадії підприємством здійснюється оцінка отриманих за попередній період результатів, виявляються резерви розвитку, розроблюються кількісні економічні моделі бажаного стану господарюючого суб'єкта. Загалом процес планування є видом, сферою діяльності органів управління щодо передбачення майбутнього стану економіки на основі врахування дії законів розвитку природи і суспільства, а також тенденцій розвитку підприємства, галузі і національної економіки. Процес планування полягає у визначенні мети, якої прагне досягнути підприємство за певний період, а також засобів, шляхів та умов її досягнення [13, с. 234]. Планування виступає певною сферою діяльності господарюючого суб'єкта щодо передбачення та прогнозування майбутніх подій, використовуючи для цього певні шляхи, прийоми та методи для їх досягнення.

Функції організації, координації та мотивації складають зміст другої стадії управлінського процесу. У процесі здійснення господарської діяльності необхідно організовувати та координувати дії, тобто встановлювати гармонію між частинами системи.

На третій, заключній, стадії здійснюється функція контролю. У процесі контролю не тільки констатують певні факти, але й виявляють причини недоліків і розробляють заходи з метою їх усунення, розробляються схеми стимулювання та підвищення мотивації. Контроль дає можливість забезпечити зворотний зв'язок [36, с. 7].

Функції планування, організації, координації, мотивації, контролю так чи інакше, більшою чи меншою мірою, але обов'язково інтегруються й

складають циклічний процес управління.

Проте, часто вчені звертають увагу на відокремленість обліку від функцій управління. Зокрема, І. Рузмайка, обґрунтовує зазначену тезу через неузгодженість змісту планової та облікової моделей багатьох економічних об'єктів [139].

Виходячи із того, що у даному дослідженні бухгалтерський облік та облікова політика як його складова розглядаються як інструменти створення інформаційного забезпечення управління, а не однією із його функцій, вважаємо, що функції обліку повинні підпорядковуватися функціям управління, які є первинними при формуванні системи інформаційного забезпечення підприємства.

Таким чином, інформація фінансової звітності як результату застосування облікової політики, з одного боку, є наслідком ефективної чи неефективної діяльності, а з іншого – значною мірою залежить від того, наскільки вдало обрана облікова політика, та якою є мета її формування. Виходячи з цього, необхідно докласти максимум зусиль для того, щоб облікова політика була дієвим важелем впливу на досягнення стратегії розвитку підприємства, бухгалтерський облік був активним учасником функціонування підприємства та елементом системи його управління, а також забезпечував користувачів достовірною та неупередженою інформацією про стан та результати діяльності підприємства [48].

Узагальнений перелік економічних рішень, що приймаються на основі використанням фінансової звітності, сформованої за допомогою обраної облікової політики наведено у табл. 1.4.

Отже, інформація табл. 1.4 ілюструє різноспрямованість рішень, що приймаються на основі аналітичних показників, розрахованих на підставі фінансової звітності, сформованої на підставі обраних підприємством елементів облікової політики.

Види економічних рішень, представлені у табл. 1.4. ілюструють також взаємозв'язок облікової політики із іншими видами політик на підприємстві.

**Економічні рішення на які впливає обрана підприємством
облікова політика**

Рішення, що приймаються	Суб'єкти, що приймають рішення	Інформаційні потреби суб'єктів при прийнятті рішень	Вплив облікової політики на форми звітності, що забезпечують користувачів інформацією для прийняття рішень
1	2	3	4
Придбання, продаж, володіння цінними паперами Участь у підприємстві Оцінка управління Визначення дивідендів	Інвестори, власники	Інформація щодо стану та можливих змін розміру корпоративних прав	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Звіт про власний капітал
Поточне керівництво підприємством та планування	Керівництво підприємства	Визначення теперішнього фінансового стану підприємства Формування стратегії подальшого функціонування	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Звіт про рух грошових коштів
Рішення щодо початку, продовження, припинення подальшої співпраці	Покупці, замовники	Оцінка здатності підприємства вчасно виконувати договірні зобов'язання	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Звіт про рух грошових коштів
Рішення щодо надання кредитів Рішення щодо початку, продовження, припинення подальшої співпраці	Банки, постачальники, інші кредитори	Забезпечення зобов'язань підприємства вчасно погашати свої борги Оцінка здатності підприємства вчасно погашати зобов'язання	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) Звіт про рух грошових коштів
Прийняття рішень про подальше працевлаштування на даному підприємстві чи зміну місця роботи	Працівники	Оцінка здатності підприємства вчасно погашати зобов'язання з оплати праці	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
Рішення про проведення додаткових перевірок	Податкові органи та органи соціального страхування	Оцінка здатності підприємства вчасно виконувати покладені на нього зобов'язання	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

1	2	3	4
Рішення щодо підтримки конкретної галузі економіки	Органи статистики	Вихідна інформація для формування макропоказників	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
Рішення про продовження (припинення) діяльності підприємства у зв'язку із впливом на навколишнє середовище	Громадськість	Інформація щодо стану охорони навколишнього середовища	Баланс (Звіт про фінансовий стан) Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

Для підвищення ефективності діяльності підприємства, розробка різних видів політик повинна здійснюватися відповідно до стратегії розвитку підприємства та узгоджуватися із обліковою політикою підприємства.

Найпоширенішими, з точки зору формування облікової політики підприємства, є два типи стратегії підприємства: 1) управління з метою максимізації прибутку; 2) вартісно-орієнтоване управління.

Оприлюднення фінансової звітності є зручним способом контролю акціонерів за найманими менеджерами та «рекламою» підприємства для потенційних інвесторів. Часто, для залучення нових інвестицій менеджери прагнуть сформувати звітність таким чином, щоб створити модель більш рентабельного підприємства – у такому випадку при формуванні облікової політики використовується стратегія, направлена на максимізацію прибутку.

У прагненні дотримання стратегії максимізації прибутку обираються такі елементи облікової політики, що забезпечать мінімальні витрати та максимальні доходи підприємства.

Для цього варто передбачити:

- 1) максимально можливий термін експлуатації необоротних активів щодо яких це можливо;
- 2) обрати прямолінійний метод нарахування амортизації для всіх необоротних активів;
- 3) обрати метод ФІФО для оцінки вибуття запасів, що за умов

інфляції забезпечить зменшення суми витрат у звітному періоді;

4) залежно від стану платіжної дисципліни обрати метод нарахування сумнівних боргів, що забезпечить його мінімальну величину;

5) передбачити обов'язковість капіталізації витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційних активів;

6) залежно від особливостей діяльності обрати спосіб оцінки завершення робіт, що забезпечить максимальний дохід.

Якщо в основі формування облікової політики була стратегія максимізації прибутку, то під час проведення аналізу показників звітності спостерігається наявність значної вартості необоротних та оборотних активів підприємства, незначний розмір резерву сумнівних боргів, завищений показник нерозподіленого прибутку, на підставі чого можна зробити висновок про фінансову стабільність підприємства та наявність у нього значної кількості ресурсів для продовження та розширення діяльності. У даному випадку, власниками можуть бути прийняті рішення про подальше розширення інвестиційної діяльності, зростання частки вилученого прибутку. Однак, якщо реальний стан підприємства не відповідає інформації звітності, такі рішення можуть призвести до зниження ефективності діяльності підприємства і можливого банкрутства при незмінності ситуації.

Іноді підприємства обирається другий тип стратегії – вартісноорієнтоване управління. Зазвичай вартісно-орієнтоване управління обирається тоді, коли за мету ставиться «зменшення» вартості підприємства, така ситуація можлива, коли підприємство бажають продати за найнижчою ціною. У такому випадку у розпорядчому документі про облікову політику зазначають найменший строк використання основних засобів та нематеріальних активів, прискорені методи нарахування амортизації необоротних активів, витрати, пов'язані із створенням кваліфікаційних активів відносять до витрат звітного періоду. Результатом застосування вартісно-орієнтованого управління є зниження прибутку або, навіть, «збитковість» підприємства.

Вплив найбільш поширених елементів облікової політики на аналітичні показники, що можуть бути розраховані на підставі даних звітності наведено у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Елементи облікової політики та їх вплив на аналітичні показники, розраховані на підставі звітності

Елементи облікової політики	Вплив на показники					
	динаміки та структури майна	динаміки та структури джерел формування майна	ліквідності та платоспроможності	фінансової стійкості	ділової активності	рентабельності
1	2	3	4	5	6	7
Строк корисного використання об'єкта основних засобів	+	+	+	-	+	+
Методи нарахування амортизації основних засобів	+	+	+	-	+	+
Поріг переоцінки основних засобів	+	+	+	-	+	+
Величина вартісного критерію належності матеріального активу до інших необоротних матеріальних активів	+	+	+	-	+	+
Методи нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів	+	+	+	-	+	+
Строк корисного використання нематеріальних активів	+	+	+	-	+	+
Методи нарахування амортизації нематеріальних активів	+	+	+	-	+	+
Методи оцінки біологічних активів	+	+	+	-	+	+
Методи нарахування амортизації довгострокових біологічних активів	+	+	+	-	+	+
Методи обліку транспортно-заготівельних витрат	-	-	-	-	-	-
Методи оцінки вибуття запасів	+	+	+	+	+	+
Методи нарахування резерву сумнівних боргів	+	+	+	+	+	+
Підхід до обліку фінансових витрат	+	+	+	-	+	+
Порядок визнання та оцінки фінансових інвестицій, в. т.ч. дооцінки	-	-	-	-	-	-
База розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу	-	+	-	-	+	+
Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг	+	-	+	-	+	+

Продовження табл. 1.5

1	2	3	4	5	6	7
Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	+	+	+	-	+	+
Застосування чи незастосування для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів середньозваженого валютного курсу відповідного місяця	+	+	+	+	+	-
Методи оцінки активів та зобов'язань в операціях пов'язаних сторін	+	+	+	+	+	-

За даними табл. 1.5 можна зробити висновок про неможливість створення універсальної методики впливу облікової політики на статті звітності, яка б забезпечувала позитивні зміни усіх груп показників. Але, маючи за мету постійно впливати на визначену групу показників (ліквідності, рентабельності або іншу) підприємства, можна розробити комплекс заходів, спрямованих на її досягнення, використовуючи відповідні інструменти облікової політики.

Так, реалізуючи обрану стратегію, менеджери можуть забезпечити максимальну ефективність діяльності підприємства або, навпаки, підвищити його збитковість. Такі підходи до облікової політики можуть спричинити викривлення облікової інформації, знизити її достовірність та зумовити прийняття на її основі неправильних рішень. Вітчизняне законодавство передбачає відповідальність за недостовірне відображення подій впливає на показники фінансової звітності підприємства, а це означає внесення до неї неправдивих даних. За таке порушення стаття 164-2 КпАП передбачає відповідальність – накладення штрафу від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Дослідження облікової політики як інструменту формування показників фінансової звітності дозволяє стверджувати, що обґрунтування системи елементів облікової політики забезпечує можливість коригування інформації звітності для забезпечення економічних інтересів конкретних груп користувачів. Така позиція підприємств суперечить принципу обачності

та послаблює обґрунтованість рішень, що приймаються на основі аналізу показників звітності. Проведене дослідження доводить, що у межах облікової політики менеджери мають можливість маніпулювати інформацією фінансової звітності. Таким чином користувачі звітності, які потребують неупередженої та достовірної інформації, стають заручниками стратегії, що визначили для себе менеджери при формуванні облікової політики.

1.3. Нормативно-правове регулювання облікової політики та суб'єкти її формування

Облікова політика підприємства є важливим інструментом, завдяки якому існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку.

На державному рівні вітчизняна облікова політика формується та застосовується відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і підпорядкованих йому нормативно-правових актів. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дається визначення поняття «облікова політика» та надається право підприємству самостійно її формувати.

Розкриття облікової політики у звітності регламентується Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Чинним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» визначається порядок зміни облікової політики підприємства (п. 9) та порядок розкриття інформації у звітності у випадках зміни облікової політики (п. 22). Перелік елементів облікової політики щодо конкретних її об'єктів наведено у інших Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, Плані рахунків, Інструкції про його застосування, інших нормативно-правових актах.

Аналіз елементів облікової політики, представлених у Методичних

рекомендаціях щодо облікової політики підприємства від 27.06.2013 р., введених у дію Наказом Міністерства фінансів України № 635 дозволяє стверджувати, що вони в основному висвітлюють методичний аспект бухгалтерського обліку.

Виняток становить такий елемент облікової політики як «періодичність та об'єкти проведення інвентаризації», що, на нашу думку, більше відноситься до організації бухгалтерського обліку, ніж до облікової політики підприємства.

Враховуючи недосконалість регулювання облікової політики на державному рівні окремими міністерствами було розроблено розпорядчі документи, що регламентують формування облікової політики підприємствами конкретних галузей та (або) специфічних об'єктів обліку. Зокрема, Міністерство аграрної політики України було затверджено Наказ № 254 від 11.04.2007 року «Про погодження облікової політики підприємства» [18]. У зазначеному нормативно-правовому акті визначаються особливості формування облікової політики для підприємств аграрного сектору. Зазначеним нормативно-правовим актом встановлюються елементи облікової політики, що використовуються підприємствами аграрного сектору економіки та наводяться приклади розрахунку окремих показників.

Елементи облікової політики щодо окремих об'єктів обліку регламентуються спеціальними нормативно-правовими актами, зокрема:

— Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327 [47];

— Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [45];

— Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2 [46];

— Методичними рекомендація з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженими Наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [48].

Оцінюючи чинні нормативні акти з бухгалтерського обліку та фінансової звітності елементи облікової політики можна згрупувати наступним чином:

1) елементи облікової політики, варіативність яких передбачена нормативними документами з бухгалтерського обліку та фінансової звітності вищих рівнів регулювання (Положення (стандарти) бухгалтерського обліку);

2) елементи облікової політики, опису яких немає у документах вищих рівнів регулювання (Положення (стандарти) бухгалтерського обліку);

3) елементи облікової політики, варіативність яких визначена нормативними документами з бухгалтерського обліку та фінансової звітності вищих рівнів регулювання (Положення (стандарти) бухгалтерського обліку), але підприємство враховує особливості їх застосування, зважаючи на специфіку умов господарювання (галузевої належності, структури, видів діяльності, розмірів тощо);

4) елементи облікової політики, встановлені нормативними документами бухгалтерського обліку та фінансової звітності вищих рівнів регулювання (Положення (стандарти) бухгалтерського обліку), але не дають змогу підприємству достовірно відобразити фінансовий стан та фінансові результати, тому підприємство застосовує інші методи оцінки, обліку і процедур;

5) елементи облікової політики варіативність яких зумовлена суперечностями і недосконалістю чинного законодавства з бухгалтерського обліку та фінансової звітності [81].

Значний масив інформації, наведеної у нормативно-правових актах, спрямований на регламентацію облікової політики підприємства повинен спрощувати процес формування та використання облікової політики господарюючим суб'єктом, проте зазначені нормативно-правові акти не

дозволяють відповісти на наступні питання: Хто несе відповідальність за формування облікової політики? У який термін повинна бути сформована облікова політика? Яким саме розпорядчим документом необхідно оформляти облікову політику? Якою має бути структура розпорядчого документу про облікову політику? [127, с. 59]. Такий перелік нерегламентованих аспектів облікової політики, на думку вчених, пояснюється відсутністю національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Облікова політика підприємства» [148]. Однак, після введення у дію Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства частина із перелічених питань вирішена.

Отже, удосконалення нормативно-правового забезпечення облікової політики в Україні передбачає узгодження вимог Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства із іншими нормативно-правовими актами, а також гармонізацію національного законодавства, що регламентує особливості формування та застосування облікової політики для господарюючих суб'єктів, оскільки окремі положення методичних рекомендацій (інструкцій, вказівок, листів, наказів) галузевих міністерств і відомств суперечать вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Отже, саме законодавча база є основою для розроблення та впровадження облікової політики на підприємствах.

Формування облікової політики складний та трудомісткий процес, що потребує залучення групи компетентних осіб, які б у своїй взаємодії створили базу для ведення ефективного безперервного облікового процесу (табл. 1.7).

Урахування вимог, які закладені в законодавстві, забезпечить повноцінне функціонування підприємства не порушуючи норм чинного законодавства.

Проте, розробляючи облікову політику, необхідно пам'ятати, що її формування – це не лише формальність, яка передбачена в законодавстві, це, перш за все, певний план дій підприємства.

Суб'єкти формування облікової політики на сільськогосподарських підприємствах

Суб'єкти	Особливості
Головний бухгалтер та бухгалтерська служба	На початковому етапі формування облікової політики головним бухгалтером та бухгалтерською службою використовуються досвід та професійні знання вузькоспеціалізованих працівників бухгалтерії. Інженерно-технічна, планово-фінансова та інші служби підприємства, відповідальні за планування таких важливих показників як собівартість продукції, амортизація тощо, розробляють і вносять пропозиції з питань формування облікової політики
Спеціально створена комісія	У випадку делегування власником повноважень з вибору суб'єктів формування облікової політики підприємства облікової політики підприємства найманому управлінському персоналу, необхідно підтвердити передачу повноважень документально (протокол зборів засновників), що задекларує рішення і забезпечить захист інтересів власника при виникненні господарських спорів
Відділ внутрішнього контролю	При використанні праці найманого управлінського персоналу повинна діяти захисна функція, яка реалізується через створення незалежної і підпорядкованої лише власникам служби внутрішнього контролю, обов'язком якої є контроль за дотриманням інтересів власника
Власник або керівник підприємства	Здійснює підготовку розпорядчого документу про облікову політику за наявності необхідних професійних знань та навичок формування облікової політики
Спеціалізовані консалтингові та аудиторські фірми	Якщо формування облікової політики здійснюється аудиторською фірмою (а також у випадках, коли цього вимагають власники), елементи облікової політики, що будуть представлені у майбутньому розпорядчому документі повинні бути презентовані власникам, з поясненням їх дії і ефекту для підприємства

Бухгалтерський облік в цілому та облікова політика зокрема є керованими системами. Їх регуляція здійснюється управлінцями підприємства на їх професійне судження з максимальним врахуванням динамічних факторів, що впливають на облікову політику.

Облікова політика формується в результаті впливу нормативно-правової бази, а також певних внутрішньогосподарських вимог, які визначаються підприємством, виходячи із специфіки його діяльності. Такий подвійний вплив виникає з того, що на законодавчому рівні закріплено існування Положення про облікову політику, проте нормативно-правові акти можуть нести узагальнене поняття про суть її утворення без додаткових

пояснень. В разі, якщо на законодавчому рівні не закріплені конкретні дії підприємства в сфері обліку, то воно вправі проводити альтернативний вибір методів та способів відображення господарських операцій.

Недоліком нормативно-правового регулювання формування облікової політики є відсутність в Україні єдиного нормативного акту щодо визначення порядку, послідовності і складових облікової політики підприємств різних форм власності та сфер діяльності.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАКТИЧНІ ЗАСАДИ

2.1. Місце розпорядчого документу про облікову політику у системі внутрішніх регламентів підприємства

Система бухгалтерського обліку є частиною інформаційної системи управління підприємством, оскільки вона будується на єдиній методологічній основі, що дозволяє адекватно відобразити діяльність підприємства, формувати достовірні дані про майновий і фінансовий стан на мікроекономічному рівні, здійснювати економічний аналіз для прийняття управлінських рішень та постійний контроль за його показниками.

Запорукою ефективного функціонування будь-якої штучної системи, якою є система бухгалтерського обліку, є її раціональна організація, що забезпечує виконання поставлених перед системою бухгалтерського обліку завдань. Виділимо два основні елементи організації системи бухгалтерського обліку:

- 1) організація праці облікового персоналу;
- 2) організація облікового процесу, що включає організацію ведення обліку та складання звітності.

Кожен із зазначених елементів організації обліку потребує регламентації за допомогою внутрішніх розпорядчих регламентів (рис. 2.1).

На дієвість і ефективність організації бухгалтерського обліку впливають:

- 1) взаємовідносини між людьми та результатами їх трудової діяльності;
- 2) політика керівництва і методи, що використовуються для впливу на персонал;
- 3) повноваження та функції працівників підприємства на різних рівнях управління.

За вмілого поєднання цих факторів створюється оптимальна структура облікового апарату, що дозволяє досягти високої ефективності діяльності підприємства. Нормальне функціонування підприємства також залежить від належної організації роботи його персоналу, у тому числі бухгалтерської служби.



Рис. 2.1. Організація обліку за допомогою системи внутрішніх регламентів [125, с. 14]

Обов'язковою умовою ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку є розробка та затвердження Положення про підрозділ, що дасть змогу:

- визначити правовий статус підрозділу і його місце в системі управління підприємством;
- закріпити внутрішню структуру підрозділу;
- розмежувати завдання, функції, права і відповідальність підрозділу;
- забезпечити виконання покладених на підрозділ і його керівника функцій;
- обґрунтувати оцінку результатів діяльності підрозділу;

— закріпити організаційно-правову основу документування діяльності підрозділу.

Розробка посадових інструкцій є наступним обов'язковим елементом організації праці бухгалтерської служби.

Сучасні дослідження з організації праці дають можливість стверджувати, що в змісті посадових інструкцій, окрім стандартних розділів, таких як загальні положення, функціональні обов'язки, права, відповідальність, кваліфікаційні вимоги, умови праці, враховуючи сучасні умови й завдання організації праці, обов'язковим є розділ відносини з іншими працівниками.

Взаємини з підрозділами, посадовими особами підприємства і зовнішніми організаціями виникають у процесі виконання певних функцій або обов'язків. Практично всі службові взаємовідносини можна охарактеризувати одним із термінів: передає, одержує або робить спільно. Цей розділ доцільно оформити у вигляді таблиці.

У Положенні про інвентаризацію має бути зазначена інформація щодо інвентаризаційних комісій для різних об'єктів обліку; терміни проведення інвентаризацій і види майна, що інвентаризується; перелік матеріально відповідальних осіб та обсяги їх відповідальності; норми природних втрат, що можуть бути списані за рахунок підприємства.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (розділ III «Організація та ведення бухгалтерського обліку») як право підприємства проголошується самостійне встановлення облікової політики, одночасно із визначенням форми організації бухгалтерського обліку; розробкою системи управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій; встановленням правил документообороту і технології обробки облікової інформації, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку. Оскільки, організація облікового процесу включає організацію ведення бухгалтерського обліку та складання і подання звітності, вважаємо за доцільне закріпити особливості процесу

документування та методичні аспекти ведення обліку двома різними внутрішніми регламентами:

1) Положенням про документування та документообіг; 2) Розпорядчим документом про облікову політику.

Для ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку важливо забезпечити своєчасне і якісне отримання інформації на вході. Джерелом такої інформації є документ.

У процесі організації документообігу на підприємстві необхідно прагнути до скорочення етапів узгодження й кількості документів, що обертаються в системі. При цьому має бути критерій достатності, тобто при скороченні кількості документів етапів їх узгодження не повинні послаблюватися контрольні можливості системи документування і документообігу.

Тому насамперед необхідно розробити перелік документів, що формується або узгоджується в конкретному підрозділі, а потім на основі цього встановити зв'язки між підрозділами.

Регламентация документообігу передбачає систему контролю потоків документів на підприємстві. Регламенти документообігу важливо не тільки створити, а й підтримувати, інакше вони можуть втратити свою актуальність.

Надмірна бюрократизація документообігу ускладнює діяльність підприємства.

Неправильно організований документообіг спричиняє виникнення низки проблем:

- несвоєчасне надходження інформації;
- неоптимальність маршрутів документів;
- відсутність закріплення відповідальності працівників за формування документів;
- неможливість формування управлінської звітності на основі зібраної інформації.

Правильно організований документообіг сприяє покращенню контролю

за всією роботою підприємства.

Терміни і маршрути руху документів усередині підприємства від моменту їх створення до використання і передачі в архів оформлюють за допомогою графіка документообігу, який можна оформлювати у вигляді схем маршрутів документів або переліку робіт зі створення, первинної обробки, перевірки, узгодження документів що виконуються в кожному конкретному підрозділі.

Порядок руху документів на підприємстві повинен бути закріплений у внутрішньому регламенті – Положенні про документування та документообіг, додатком до якого буде графік документообігу. В структурі цього положення слід виділити такі розділи:

1. Загальні положення.
2. Первинні документи.
3. Регістри.
4. Організація документообігу.
5. Організація зберігання документів.

Основним внутрішнім регламентом, що забезпечує формування облікової політики на підприємстві є Розпорядчий документ про облікову політику.

Ведення обліку та складання звітності на кожному підприємстві здійснюється на підставі нормативно-правових документів, що розробляються органами, на які покладено обов'язки регулювання у країні питань обліку і звітності. Однак, це не означає, що підприємство, виходячи з конкретних умов господарювання, не може вибирати найбільш прийнятні для нього форми ведення обліку. Для вибору оптимальних методів та способів обліку окремих об'єктів активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів та витрат із передбачених законодавством альтернативних варіантів формується облікова політика підприємства. Облікова політика підприємства – це система способів і прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, яка закріплена на невизначений термін відповідним

внутрішнім розпорядчим документом [107]. У розпорядчому документі про облікову політику повинні міститися відомості щодо обраних підприємством елементів облікової політики, альтернативні варіанти яких представлено у чинному законодавстві. Це дає змогу вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність за єдиними принципами і, таким чином, забезпечувати порівнянність облікової інформації.

Таким чином, Положення про підрозділ, Положення про інвентаризацію, Положення про документування та документообіг та Розпорядчий документ про облікову політику є основними внутрішніми регламентами на підставі яких здійснюється організація обліку на підприємстві. Розробка даних регламентів повинна здійснюватися на високому методичному рівні, особами, які мають спеціальні знання та обізнані із специфікою діяльності підприємства. На нашу думку, розробку усіх вказаних регламентів доцільно проводити одночасно, одразу ж після реєстрації підприємства, що забезпечить чіткий зміст і структуру даних документів, їх взаємозв'язок між собою та сприятиме відсутності дублювань та неузгодженості за окремими пунктами. Враховуючи тематику даного дослідження розглянемо детальніше особливості формування Розпорядчого документу про облікову політику підприємства.

2.2. Формування та реалізація облікової політики підприємства

Процес формування облікової політики - це надана законом можливість суб'єкту господарювання самостійно здійснювати у межах правового поля облікову діяльність, яка включає сукупність принципів, методів і процедур здійснення первинного спостереження, аналізу, поточного групування, підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності, складання та подання фінансової звітності [84, с. 75].

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» основними з цих принципів мають бути: обачність; повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність;

нарахування та відповідність доходів та витрат; превалювання сутності над формою; історична (фактична) собівартість; єдиний грошовий вимірник; періодичність. Однак, за сучасних умов господарювання, облікова політика покликана виконувати не лише власне функції обліку та формування звітності, а й надавати інформацію для виконання інших функцій управління – планування, організації, координації, мотивації, контролю.

Таблиця 2.1

Принципи управління, обліку та побудови облікової політики [138, с. 263]

Рівні управління	Цілі функціонування	Принципи
Система управління підприємством в цілому	Створення організаційних, інформаційних і інших умов для досягнення цілі об'єктом управління	<ol style="list-style-type: none"> 1. Відповідність внутрішньої організаційної побудови системи управління внутрішній побудові системи, що є об'єктом управління 2. Зосередження функцій в центрах управління 3. Достатність інформації 4. Особиста зацікавленість персоналу у високих економічних результатах діяльності
Система обліку	<ol style="list-style-type: none"> 1. Розробка бухгалтерської моделі господарських процесів, стану ресурсів, зобов'язань, витрат, доходів і фінансових результатів 2. Ведення оперативного обліку 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Адекватність облікових моделей об'єкту обліку 2. Доцільність введення функції до центрів прийняття управлінських рішень 3. Делегування повноважень у системі обліку
Облікова політика	<ol style="list-style-type: none"> 1. Підпорядкування цілей облікової політики загальним цілям підприємства та його системи управління 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Актуальність 2. Системність 3. Варіантність 4. Стабільність 5. Ефективність

Незважаючи на значні досягнення вчених у розробці принципів облікової політики має місце ситуація, коли фахівці, які формують облікову політику не достатньо уваги приділяють сфері діяльності конкретного підприємства, не враховують особливостей взаємодії з іншими структурами, звертаючи увагу лиш на теорію формування облікової

політики, не до кінця розуміючи принципів побудови [115, с. 71]. Тому, при формуванні облікової політики необхідно чітко визначитися із її місцем у системі управління підприємством в цілому та її взаємозв'язків із іншими елементами. Логічним, на нашу думку, є формування облікової політики у системі обліку, яка у свою чергу, інтегрована у систему управління підприємством.

Побудова та функціонування облікової політики підприємства повинні враховувати принципи побудови і функціонування обліку та управління підприємством в цілому (табл. 2.1).

Підпорядкування цілей побудови облікової політики загальним цілям підприємства та його системи управління є надзвичайно важливим питанням при формуванні облікової політики підприємства, що передбачає:

- 1) розуміння ієрархічності побудови системи; чітке уявлення складу підсистем;
- 2) усвідомлення одного з об'єктивних принципів цілепокладання, котрий полягає в тому, що розмаїтість та ієрархічність побудови системи цілей мають бути адекватними складності, розмаїтості та ієрархічності самої системи;
- 3) знання того, що принцип адекватності не означає можливість перенесення цілей системи на діяльність підсистем;
- 4) розуміння відмінності системних властивостей цілого та його складових частин.

Перед управлінським апаратом підприємства та бухгалтерською службою, зокрема, ставляться такі завдання:

- контроль за раціональним використанням матеріальних і трудових ресурсів у процесі господарської діяльності;
- можливість максимального виробництва за мінімальних витрат;
- виявлення максимальних можливостей реалізації продукції;
- виявлення можливих резервів (нові технології, економія енергоносіїв і т. д.);

- своєчасне і повне відображення господарських процесів у бухгалтерських документах;
- своєчасне і достовірне подання звітності.

Отримана в системі бухгалтерського обліку інформація

використовується за такими напрямками:

- 1) прийняття обґрунтованих стратегічних та поточних рішень;
- 2) керування потоками платежів по забезпеченню черговості заходів;
- 3) інформаційне підтвердження вартості витрат і доходів за спектром сфер діяльності;
- 4) оперативний контроль по використанню матеріальних ресурсів.

Таким чином, облікова інформація, отримана у результаті якісно сформованої облікової політики має відображати:

- 1) ідентифікацію та систематизацію даних, накопичення, контроль та передавання інформації за напрямками документообігу;
- 2) систему обліку, яка пов'язана з деталізацією доходів і витрат виробництва;
- 3) економічну систему підприємства за підрозділами діяльності;
- 4) систему обліку, яка забезпечує фінансову та нефінансову інформацію, необхідну для відповідних користувачів [136].

В процесі формування облікової політики аграрного підприємства важливе значення має її документальне оформлення. У зв'язку з тим сформована на підприємстві облікова політика повинна бути оформлена організаційно-розпорядчим документом (наказом, розпорядженням, положенням тощо).

Наказ - це правовий акт (розпорядчий документ), що видається керівником підприємства, організації, установи на правах єдиноначальності і в межах своєї компетенції для вирішення основних та оперативних завдань, які поставлено перед даним підприємством.

Розпорядження - це правовий акт управління посадової особи (керівника) державного органу, організації, установи, підприємства (незалежно від форми власності), котрий виданий у межах їхньої компетенції і має обов'язкову юридичну силу щодо громадян (працівників) та підлеглих організацій, яким адресовано розпорядження з метою вирішення оперативних питань. Має обмежений термін дії та стосується вузького кола організацій, посадових осіб і громадян-виконавців розпорядження.

Положення - це правовий акт, який встановлює основні правила організаційної діяльності підприємств, організацій, установ, фірм та їх структурних підрозділів, а також нижчестоячих установ, організацій і підприємств (філій), що їм підпорядковуються; його складають під час створення нових підприємств, організацій чи установ. Затверджується вищими органами або керівниками установ.

Таблиця 2.2

Формалізація облікової політики підприємства [49]

Документ (група документів)	Склад (характеристика)
Наказ про облікову політику	Правовий акт, що видається керівником підприємства (структурного підрозділу), який діє на основі єдиноначальності, з метою регламентації основ організації та ведення обліку та внутрішнього контролю на підприємстві
Положення про облікову політику	Правовий акт, що встановлює системно пов'язані норми і правила з питань організації та ведення обліку та внутрішнього контролю на підприємстві
Організаційно-розпорядчі документи	Внутрішні правила, інструкції, регламенти, стандарти щодо засад ведення обліку чи рішення конкретної господарської ситуації
Інша внутрішня документація	Графіки документообігу, робочий план рахунків, посадові інструкції облікових робітників, проект автоматизованого ведення обліку тощо

Аналіз змісту наведених організаційно-розпорядчих документів стосовно документального оформлення облікової політики свідчить про те, що найбільше підходить для цього наказ, який видається керівником підприємства для вирішення основних та оперативних завдань. Що

стосується розпорядження, то воно, по-перше, на відміну від наказу має обмежений строк дії; по-друге, воно стосується дуже вузького кола посадових осіб; по-третє, згідно ділової практики, його підписують заступники керівника підприємства (інші уповноважені на це посадові особи); по-четверте, воно практично не застосовується для затвердження інших документів підприємства [6, с. 73].

Головне призначення облікової політики – оптимізація процесу організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності конкретного підприємства через вибір і декларування певних методів та облікових процедур. Виконання цього можливо через процедуру формалізації за допомогою таких носіїв інформації, як наказ, положення, інша організаційно-розпорядча документація, система внутрішньої документації (табл. 2.2).

Наказ про облікову політику є основним внутрішнім організаційно-розпорядчим документом стосовно методики та організації обліку та є обов'язковим для виконання всіма структурними підрозділами і працівниками підприємства. Необхідність формування наказу про облікову політику обумовлюється двома факторами:

- нормальна діяльність підприємства неможлива без упорядкованості його внутрішнього життя, одним із аспектів якого є облік;
- вплив облікової політики на результати роботи підприємства настільки істотний, що вимагає рішення першого керівника щодо методики та організації облікового процесу [12, с. 133].

На першому етапі потрібно створити та затвердити наказом керівника спеціальну комісію, яка буде займатись розробкою наказу про облікову політику. До її складу включають працівників бухгалтерії, а також фахівців інших підрозділів. На основі аналізу фінансово-господарської ситуації комісія обирає способи і прийоми, що забезпечують найбільш адекватне її відображення у бухгалтерському обліку, контролює дотримання положень облікової політики, розробляє пропозиції по встановленню або зміні

облікової політики, готує проекти розпорядчих документів. Основним завданням такої комісії є підготовка проекту Наказу про облікову політику.

Типової форми наказу про облікову політику не існує, оскільки обсяг та порядок його формування не регламентований жодним нормативним документом, тому при його складанні комісія повинна керуватись професійним судженням та вимогами законодавчих актів і нормативних документів. При цьому положення облікової політики можуть міститися як в тексті наказу, так і в додатках до наказу. Однак, не слід включати до наказу про облікову політику норми, які визначені законодавчими актами та нормативними документами і не потребують вибору підприємством, а також способи відображення тих об'єктів, які відсутні на підприємстві, що дає можливість скоротити обсяг наказу і час на формування облікової політики. При появі нових об'єктів обліку не характерних для фінансово-господарської діяльності підприємства, необхідно внести зміни в наказ про облікову політику. Дослідження свідчать, що багато аграрних підприємств не поспішають скласти свій розпорядчий документ про облікову політику, деякі з них складають його формально, ігноруються зміни в нормативно-правому забезпеченні бухгалтерського обліку, які безпосередньо впливають на формування облікової політики підприємства. Відсутня структуризація наказу про облікову політику, у наказі відсутні додатки, які деталізують зміст окремих елементів організації обліку.

У ринкових умовах господарювання система управління підприємством повинна включати елементи планування, бюджетування, прогнозування, аналізу та контролю. Тому необхідно, щоб облікова політика давала можливість керівництву підприємства отримувати оперативні дані управлінського обліку для прийняття ними відповідних обґрунтованих рішень.

На нашу думку, принципи та методи облікової політики для цілей управлінського обліку повинні знайти своє відображення в певному документі, затвердженому керівником підприємства. При цьому

основоположні засади функціонування системи управлінського обліку можуть бути відображені в такій формі:

- окремого наказу про облікову політику для цілей управлінського обліку;
- окремого розділу у складі розпорядчого документу про облікову політику підприємства;
- об'єднаної облікової політики в контексті викладення окремих елементів управлінського обліку в різних розділах наказу про облікову політику.

Всі вищевказані варіанти мають право на існування. Однак, ми вважаємо, що оформлення облікової політики для цілей управлінського обліку окремим наказом або виділення в окремий розділ наказу є зайвим, оскільки в нашій країні функціонує інтегрована система бухгалтерського обліку. Спільним для фінансового і управлінського обліку є також єдина інформаційна база підприємства. Елементи облікової політики для цілей управлінського обліку, на нашу думку, можуть бути включені до розділів розпорядчого документу про облікову політику підприємства.

У кінцевому випадку це дасть можливість уникнути дублювання інформації, оскільки з цілого ряду пунктів облікова політика для цілей фінансового обліку і для цілей управлінського обліку може співпадати [95, с. 381].

Виходячи із видів та обсягів діяльності підприємства, його організаційної структури, видів обліку, які ведуться на підприємстві та інших факторів можливі два варіанти структури розпорядчого документу про облікову політику (рис. 2.3 та рис. 2.4).

Перший варіант запропонованої структури розпорядчого документу про облікову політику доцільно застосовувати великим підприємствам, що мають складну організаційну структуру підприємства та фінансово-економічної служби, відокремлені структурні підрозділи, ведуть управлінський облік та складають управлінську звітність.

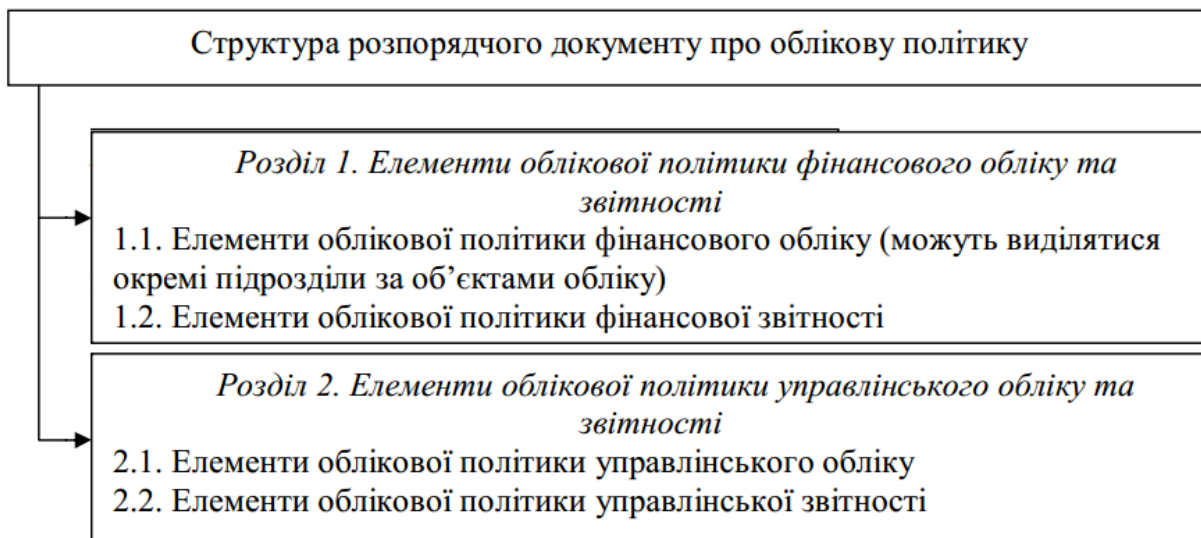


Рис. 2.3. Структура розпорядчого документа про облікову політику (варіант 1)

Розпорядчий документ про облікову політику, у даному випадку, повинен розповсюджуватися на усі структурні одиниці та враховувати особливості облікової політики для окремих підрозділів.

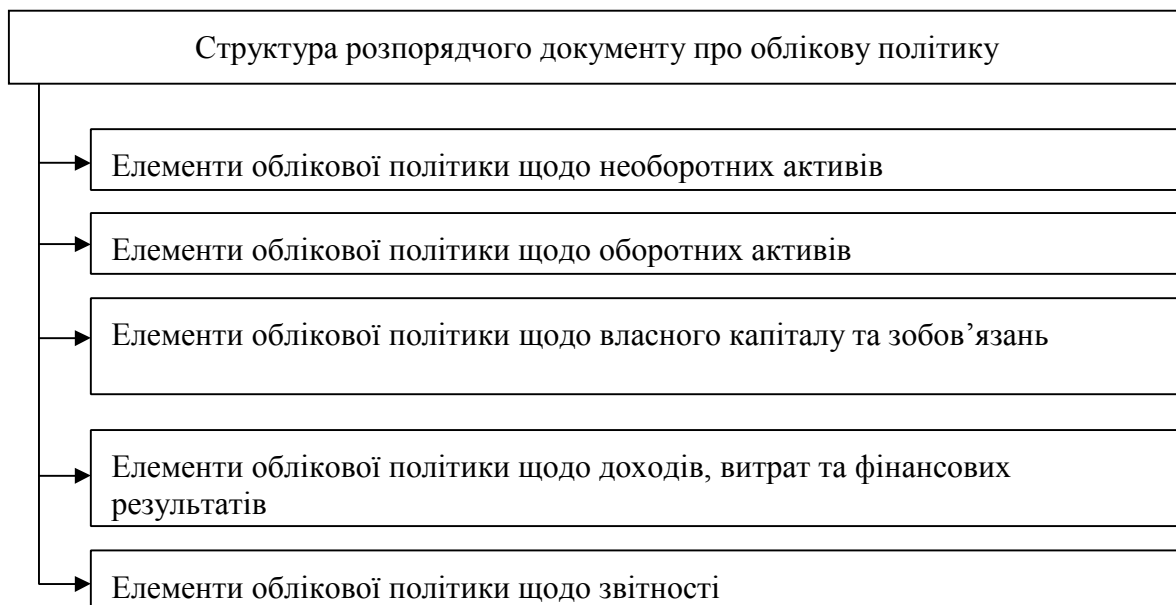


Рис. 2.4. Структура розпорядчого документа про облікову політику (варіант 2)

Другий варіант використовують невеликі за обсягом підприємства, а також ті, що не ведуть управлінський облік та перелік елементів облікової

політики щодо окремих об'єктів обліку є незначним. У даному випадку, мова йде про підприємства, що займаються одним або декількома видами господарської діяльності та мають невеликі обсяги діяльності.

Немає чіткої структури і вимог до наказу про облікову політику для аграрних підприємств і у Методичних рекомендаціях щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, затверджених Міністерством аграрної політики 17.12.2007 р. [9] та у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства, затверджених Міністерством фінансів України 27.06.2013 р. [8]. У цих нормативних документах даються рекомендації щодо складання наказу про облікову політику в частині вибору методики бухгалтерського обліку, а організації і техніці обліку не приділяється належна увага. Тому пропонуємо для аграрних підприємств використовувати структуру наказу, яка буде включати преамбулу та три основних розділи з відповідними додатками до кожного з них (рис. 2.6, додаток В).

В обліковій політиці аграрних підприємств повинні бути обов'язково зафіксовані: вибір одиниці обліку матеріально-виробничих запасів; метод оцінки матеріально-виробничих запасів; спосіб обліку та оцінки готової продукції; спосіб оцінки товарів у власній роздрібній торгівлі чи при передачі на переробку тощо.

Важливим є обрання способу списання загальногосподарських витрат; вибір бази для розподілу загальновиробничих і загальногосподарських витрат; спосіб оцінки незавершеного виробництва по галузях і виробництвах; спосіб списання комерційних витрат; спосіб списання витрат майбутніх періодів; вибір способу створення резервів по сумнівних боргах; вибір способу створення резервів майбутніх витрат тощо.

За рахунок варіативності вибору способів і методів відображення фінансового стану, визначеного в обліковій політиці, в сучасних умовах підприємства можуть в значній мірі управляти показниками прибутковості

(за рахунок вибору методу амортизаційних відрахувань, способу оцінки капіталу, віднесення витрат, оцінки доходів, оцінки витрат за справедливою вартістю, зобов'язань за поточною оцінкою, створюваних резервів тощо). З огляду на те, що одним із завдань облікової політики є забезпечення стандартних характеристик фінансової звітності, важливими об'єктами підвищення інвестиційної привабливості є її складові, за допомогою яких звітні показники набувають певної спрямованості.

2.3. Аналіз факторів впливу на формування облікової політики в системі управління підприємством

Альтернативність підходів у методах оцінки об'єктів обліку та свобода їх вибору для практичного застосування в межах принципів бухгалтерського обліку, забезпечує можливість адаптації облікової системи підприємства до умов та перспектив його розвитку. Тому визначення особливостей господарювання та факторів впливу на облікову політику є важливим у напрямі удосконалення організації бухгалтерського обліку [11].

В залежності від застосування на підприємстві певних концепцій управління виробництвом, бухгалтерський облік має бути спроможним надавати відповідну інформацію різним ланкам управління, що відповідно знаходить відображення в обліковій політиці. Саме у цьому ракурсі і простежується зв'язок облікової політики з потребами управління [4, с. 156].

В процесі формування облікової політики одним із завдань є виокремлення факторів, що впливають на систему управління підприємством. Класифікація виділених факторів дозволить визначити методику формування облікової політики.

Поняття «фактор» (лат. factor – чинник) в Філософському словнику трактується як умова, рушійна сила, причина будь-якого процесу [1]. Облікова політика знаходиться під впливом різного роду факторів. Їх визначення та класифікація дозволять удосконалити механізми впливу на облікову систему в цілому та на облікову політику зокрема.

Фактори, що впливають на формування облікової політики: форма власності, галузева приналежність, організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів, виробнича структура, масштаби діяльності підприємства, тип виробництва, технологічні особливості процесу виробництва, стратегія фінансово-господарського розвитку, система інформаційного забезпечення підприємства економічних та правових питань, рівень економічної сміливості, ініціативності та підприємливості керівників тощо (рис. 2.6).



Рис. 2.5. Фактори впливу на організацію облікової політики підприємства

Більшість із науковців поділяють фактори впливу на внутрішні, що залежать від організації фінансово-економічної діяльності підприємства, і зовнішні, на які підприємство відповідно вплинути не може.

Цікавим є поділ факторів, що впливають на формування облікової політики підприємств, який запропонувала Соболев Г.О. серед зовнішніх факторів впливу доцільно виділити:

1) гнучкість чинного законодавства з бухгалтерського обліку сприяє націленості менеджерів підприємства на досягнення стратегічної мети діяльності;

2) ключова роль сільського господарства у народному господарстві країни та перспективність розвитку галузі стимулює до пошуку нових шляхів удосконалення методів управління;

3) формування ринкових відносин обумовлює прагнення до посилення позицій суб'єкта господарювання на ринку, а значить є передумовою вивчення світового досвіду позитивного управління.

Усвідомлюючи різноманіття внутрішніх факторів впливу, Соболь Г. О. пропонує їх згрупувати за основними напрямками:

1) фактори, обумовлені формуванням стратегічної мети і завдань діяльності суб'єкта господарювання;

2) фактори, викликані організацією технологічного процесу, організацією роботи облікового апарату, руху облікових інформаційних потоків;

3) фактори, зумовлені методологією обліку [4].

У процесі формування облікової політики підприємства доцільно враховувати фактори, які впливають на нього. Найефективніше це здійснюється із застосуванням системного підходу до зовнішніх і внутрішніх факторів. Узагальнивши напрацювання науковців та врахувавши галузеві особливості, пропонуємо структуровані фактори, що впливають на формування облікової політики (табл. 2.3).

Розглянемо їх вплив на формування облікової політики на сільськогосподарських підприємствах.

Форма власності та організаційно-правова форма підприємства визначають спрямування облікової політики, адже саме ці фактори визначають користувачів облікової інформації та коло управлінців (власники, акціонери, держава тощо). Організаційно-правова форма, вид діяльності є підставою застосування МСФЗ.

**Фактори впливу на формування облікової політики
сільськогосподарських підприємств**

	Зовнішні фактори	Внутрішні фактори
Загальні фактори	<ul style="list-style-type: none"> - законодавчі акти та нормативні документи з питань підприємництва, бухгалтерського обліку і оподаткування; - принципи бухгалтерського обліку; - зовнішні користувачі; - система оподаткування; - склад та форми звітності; - вплив інфляційних чи дефляційних процесів; - поява нових об'єктів соціального, екологічного та ін. видів обліку; 	<ul style="list-style-type: none"> - форма власності та організаційно-правова форма; - стратегія фінансово-господарського розвитку; - автоматизація виробничих і управлінських процесів; - організаційна структура управління, структурні підрозділи і їх економічні взаємозв'язки; - масштаби діяльності підприємства; - кваліфікація управлінців і бухгалтерів; - структура бухгалтерії і розподіл обов'язків між обліковими працівниками; - ефективна система внутрішнього контролю; - наукові розробки та програми
Специфічні фактори	<ul style="list-style-type: none"> - державне регулювання агропромислового виробництва; - інфраструктура агропродовольчого ринку. 	<ul style="list-style-type: none"> - тривалість технологічного процесу; - територіальна обмеженість виробництва; - специфічність засобів і предметів праці; - сезонність виробництва; - обмеженість терміну зберігання основних матеріально-виробничих запасів; - обмеженість терміну реалізації готової продукції - нешвидкий оборот грошових коштів; - наявність незавершеного виробництва.

Вибір облікових процедур, який фіксується в обліковій політиці повинен враховувати також класифікацію видів діяльності, з метою найповнішого надання інформації для управління. У бухгалтерському обліку головним аспектом має бути достовірний облік відображення діяльності будь-якого підприємства для отримання інформації про фінансовий результат за визначений період роботи [4, с.2].

Організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів і їх економічні взаємозв'язки впливають на формування облікової

політики сільськогосподарських підприємств в тому аспекті, що впливає з новацій щодо типу організації підприємства, безперервності технологічного процесу, наявності вузькоспеціалізованих виробництв тощо.

З цього приводу цікавою є думка І.Б. Садовської, яка відзначає два найважливіших аспекти, що визначають безпосередньо сам процес управління: організаційна структура керованої системи та інформаційне забезпечення керуючих елементів системи. Саме два цих фактори, за інших рівних умов, можуть значно послабити ефективність управління, так як максимальним чином визначають дві з трьох основних груп методів управління, тобто всі, крім інтуїтивного. Організаційна структура, так само як і облікове інформаційне забезпечення, прямо впливає на таку характеристику економічних систем, як ефективність їх управління. Дана характеристика припускає здатність тієї чи іншої локальної економічної системи адекватно реагувати на зовнішні та внутрішні управлінські впливи. Цей фактор дуже важливий в контексті можливої залежності ефективності управління не тільки від раціональності управлінських рішень, не тільки від облікового інформаційного забезпечення процесу управління і відповідності організаційної структури ринковій ситуації, але й від здатності самої системи реагувати на управління [2].

Масштаби діяльності підприємства дозволяють концентрувати виробництво та капітал, що дає змогу залучити більш кваліфіковані кадри, в тому числі облікові, а також можливість розширення номенклатури продукції, що виробляється. Широка номенклатура продукції дозволяє підприємству конкурувати на ринку, адже «на думку експертів, сьогодні розвиток ринку сільськогосподарської продукції відбувається в основному за рахунок нетрадиційних сортів, зростає попит на нові сорти рослинницької продукції» [1].

Тип виробництва і його вид розглядаємо як фактор формування облікової політики аграрних підприємств в наступному баченні – в останні роки все більше продукції виробляють фермерські господарства та

господарства населення. Безумовно, собівартість продукції, що виробляється великим підприємством і суб'єктом малого підприємництва, не можна порівняти, та в той же час вони реалізують продукцію за нижчою ціною. В умовах зниження купівельної спроможності люди часто обирають їхню продукцію, якість і показники безпечності якої ніхто не контролює [10].

Технологічні особливості процесу виробництва сільськогосподарської полягають у: достатньо великій тривалості технологічного процесу; обмеженості строку зберігання основних матеріально-виробничих запасів; якість продукції, яка виробляється, залежить від дотримання технології виробництва та якості сировини, від якої в свою чергу залежать норми витрат сировини та виходу продукції. Наслідками цих технологічних особливостей, що в свою чергу також є факторами формування облікової політики є: наявність незавершеного виробництва; обмежений термін реалізації готової продукції; повільний оборот грошових коштів; територіальна обмеженість виробництва готової продукції.

Розвинута інфраструктура ринку (банки та інші фінансово-кредитні інститути) дозволяє аграрним підприємствам підвищувати платоспроможність, підвищувати ліквідність, прибутковість та рентабельність.

Законодавчі акти та нормативні документи з питань підприємництва, бухгалтерського обліку і оподаткування та перспективи їх зміни є беззаперечним чинником формування облікової політики, адже фінансовогосподарська діяльність підприємства ведеться в правовому полі.

Стратегія фінансово-господарського розвитку може мати різні цілі, завдання та засоби економічного розвитку підприємства – залучення кредитних ресурсів, здійснення інвестиційних програм, підвищення стійкості в конкурентному середовищі тощо.

Система оподаткування, наявність пільг та умови їх отримання безпосередньо впливають на фінансовий стан підприємства та визначають можливості розвитку та стратегічні завдання підприємства.

Існуюча практика обліку та система внутрішньої звітності й контролю є індивідуальною на кожному підприємстві і в свою чергу є важливим фактором формування облікової політики.

Система ціноутворення аграрної продукції перебуває під пильним контролем з боку держави. Проте значний обсяг виробництва знаходиться у тіні [2].

Розвиток матеріально-технічної бази сприяє підвищенню якості продукції при зниженні її собівартості за рахунок введення в експлуатацію нових основних засобів та іншого обладнання. Рівень автоматизації виробничих і управлінських процесів, розвиток нових інформаційних технологій також є вагомим фактором формування облікової політики. Все більшого поширення набувають облікові програми, також зростає роль рекламних компаній та можливостей Інтернету.

Системи та умови зацікавленості виконавців за результатами фінансовогосподарської діяльності підприємства в цілому та його структурних підрозділів (починаючи від подяк та премій і закінчуючи входом до складу акціонерів) є поширеними на підприємствах сільського господарства, особливо у великих корпоративних структурах, агрохолдингах, і також впливають на формування облікової політики.

Структура бухгалтерської служби, розподіл обов'язків між обліковими працівниками та рівень кваліфікації й ініціативності управлінського персоналу і працівників бухгалтерії, наявність ефективної системи внутрішнього контролю, що можлива завдяки формуванню переліку центрів витрат та сфер відповідальності, є беззаперечними факторами облікової політики.

Вважаємо, що оцінку впливу факторів на формування облікової політики визначає професійне судження бухгалтера.

Еволюція об'єктів обліку – соціальне явище, в рамках якого функціонує підприємство, – призводить до переходу внутрішніх факторів до зовнішніх, і зовнішніх до внутрішніх. Наприклад, рівень автоматизації

виробничих та управлінських процесів, рівень кваліфікації управлінського персоналу та працівників бухгалтерської служби можуть розглядатись як внутрішній фактор, коли мова йде підприємство. А можуть розглядатись як зовнішні фактори, якщо розглядати в цілому світовий рівень.

Ще однією характеристикою такого фактора як рівень кваліфікації управлінського персоналу та працівників бухгалтерської служби в обліковій політиці є те, що він визначає якість «професійного судження». Л.З. Шнейдман трактує професійне судження як «думку, висновок професіонала, що є основою для прийняття рішень в умовах невизначеності. Воно базоване на знаннях, досвіді та кваліфікації відповідних спеціалістів» [11]. Рожнова О. В. виділяє фактори, які впливають на професійне судження (табл. 2.4), що також впливають на формування облікової політики.

Таблиця 2.4

Фактори, що впливають на співвідношення між об'єктивними та суб'єктивними компонентами процесу винесення професійного судження

№ з/п	Фактор	Вплив на превалювання об'єктивної складової в професійному судженні
1.	Якість зовнішньої управлінської інформації	Підвищення якості зовнішньої управлінської інформації збільшує об'єктивність
2.	Інформованість бухгалтера про різні аспекти діяльності підприємства і стан зовнішнього середовища	Вплив аналогічно попередньому в більшості випадків
3.	Досвід бухгалтера з винесення судження	Вплив цього фактора може бути як позитивним, так і негативним
4.	Рівень технологічного забезпечення процесу генерації облікової інформації, її аналізу та прогнозування	У цілому прямий вплив, аналогічний впливу перших двох факторів, однак можлива ймовірність виникнення зворотного ефекту
5.	Готовність до винесення професійного судження та впевненість у значимості судження	Вплив цього фактора також може бути як позитивним, так і негативним
6.	Характерологічні особливості бухгалтера	Вплив неформалізований

Джерело: [10, с. 141].

У процесі формування облікової політики потрібно відслідковувати

фактори, які так чи інакше мають вплив на облікову політику. Найдоцільніше це здійснити, застосувавши системний підхід до зовнішніх і внутрішніх факторів формування облікової політики.

Співвідношення зовнішнього і внутрішнього середовища залежить від рівня системи. Так, зовнішній фактор для невеликого підприємства буде внутрішнім для холдингу, в який входить це підприємство.

Наприклад, зовнішні користувачі фінансової інформації для підприємства можуть бути внутрішніми користувачами стосовно холдингу.

Окрім того, всі фактори, що впливають на формування облікової політики, не можуть бути ні сталими, ні незалежними. Вони всі одночасно діють в одній системі, змінюючись та впливаючи одне на одного.

Природно, що з плином часу одні фактори зникають, а інші народжуються. Ще досить недавно Ф. Ф. Бутинець виділяв такий фактор, як ступінь свободи дій в умовах переходу до ринку [5, с. 51]. Українська економіка сьогодні ринкова, хоча і не без своїх особливостей. Отже, цей фактор вже відходить в історію. А ось фактори автоматизації виробництва та системи управління, забезпеченості новими науковими розробками та програмами, наявності нових технологій і техніки не тільки не зникають, а й постійно є актуальними з огляду на швидкий рівень росту науково-технічного прогресу та його впливу на економіку.

Зовнішні та внутрішні фактори, що впливають на визначення методики облікової політики, можна далі згрупувати за різними класифікаційними ознаками, залежно від потреб користувача інформації. Всі фактори є єдиною цілісною системою і лише в такому контексті стає можливим прийняття ефективних рішень стосовно формування облікової політики.

Всі зовнішні та внутрішні фактори є у тісній взаємодії, впливають одне на одного та переходять із однієї категорії в іншу.

Наведений перелік і класифікація факторів, що впливають на визначення методики облікової політики, не є вичерпними. Проте цілком дозволяють зрозуміти системність цих факторів.

У сучасній науці з поняттям «системний підхід» асоціюється глибинне вивчення явища в усіх його аспектах. Системний підхід – це напрямок у методології дослідження. Він базується на вивченні об'єктів як складних систем, які складаються з окремих елементів із численними внутрішніми й зовнішніми зв'язками.

Системний підхід дозволяє глибше вивчити об'єкт, одержати більш повне уявлення про нього, виявити причинно-наслідкові зв'язки між окремими частинами цього об'єкта [9, с. 34].

Як зазначає Житний П. Є., системний підхід щодо формування облікової політики первісно визначає необхідність підпорядкування її загальним інтересам управління підприємством і водночас зберігання своєї єдності. Облікова політика має створювати умови для ефективного управлінського процесу, а, отже, і для позитивного підсумку результатів взаємодії внутрішніх чинників системи та чинників зовнішнього середовища [3, с. 64].

Мосін В. М. зауважує, що системний підхід являє собою логічний спосіб мислення, відповідно до якого процес вироблення й обґрунтування будь-якого рішення відштовхується від визначення загальної мети системи й підпорядкування досягненню цієї мети діяльності всіх підсистем, включаючи плани розвитку й всі інші параметри цієї діяльності. При цьому дана система розглядається як частина більшої системи, а загальна мета її розвитку погоджується із цілями розвитку цієї великої системи [6, с. 11].

Основною метою облікової політики є забезпечення створення інформаційної системи підприємства з врахуванням вимог законодавчих актів і нормативних документів про фінансово-майновий стан підприємства та результати його діяльності, які необхідні як для внутрішніх, так і зовнішніх користувачів для прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень [9, с. 31-32].

Зовнішні та внутрішні чинники середовища облікової політики зумовлюють її динамізм. Здатність до адаптації свідчить про мобільність

системи. Взагалі бухгалтерський облік можна вважати інформаційною системою, яка розвивається відповідно до вимог суспільства.

Сучасні умови господарювання та проблеми з недостатністю інформаційних джерел для потреб планування, свідчать про необхідність розширення функцій обліку. Обліковий процес є невід'ємною складовою кожного підприємства. Тому, найбільш раціональний спосіб вирішення проблем із ефективністю інформаційного середовища є розширення його функцій та поступове впровадження управлінського обліку.

Такий шлях має переваги перед створенням нових служб (планово-економічного, фінансово-економічного відділів тощо), бо не потребує додаткових витрат на створення, організацію та утримання персоналу. Це ж доводить і практика. Якщо не в усіх суб'єктів виділений підрозділ управлінського обліку, то у переважній більшості його функції виконують ті ж бухгалтери. Тому, регламентація та вибір методів оцінки об'єктів управлінського обліку обов'язково знаходить своє відображення в обліковій політиці обов'язкового фінансового обліку. Хоча, вона повинна затверджуватися окремим положенням, наказом або іншим розпорядчим документом задля збереження комерційної таємниці.

Бухгалтерський облік в цілому та облікова політика зокрема є керованими системами. Їх регуляція здійснюється управлінцями підприємства на їх професійне судження з максимальним врахуванням динамічних факторів, що впливають на облікову політику.

Підприємство має право самостійно вибрати напрями облікової політики з урахуванням мети діяльності, але тільки в межах регулювання. У цьому разі методичні облікові проблеми здебільшого пов'язуються з кількома факторами: внутрішній зміст облікової політики; проблеми раціональності інформаційних потоків; облікова політика підприємства – зовнішнє середовище; загальні методи нормативного регулювання обліку операцій.

В основу будь-якого регулювання здебільшого покладається діалектика

співвідношення суб'єктивного та об'єктивного. Зростання ролі суб'єктивного фактора проходить через такі етапи: надходження інформації; суб'єктивізація та контролювання інформації підприємством. Взагалі суб'єктивне пристосування до факторів зовнішнього середовища не є ефективним, лише системний підхід дозволяє реалізувати функції облікової політики.

Таким чином, системний підхід до факторів, що впливають на формування облікової політики дає змогу побудувати облікову політику, яка б відповідала цілям управління господарськими процесами та стратегії розвитку тієї виробничої системи, в якій вона діє.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ

3.1. Вдосконалення і розширення елементів облікової політики в умовах бухгалтерського інжинірингу

За останні роки рівень рентабельності аграрного бізнесу у п'ять разів перевищує середнє значення цього показника по економіці України. За фінансовою та статистичною економічною звітністю в урядових структурах складається враження про високу ефективність сільськогосподарської діяльності, що на фоні надприбутковості агрохолдингів викликає наміри перегляду спеціальних режимів оподаткування галузі. Разом з тим, абсолютна більшість керівників малих та середніх підприємств стверджує про низьку ефективність та збитковість їх діяльності.

Виходить, що слова керівників підприємств, котрі виробляють майже 80% продукції серед юридичних осіб галузі не відповідають підписаним ними ж формам фінансової та статистичної звітності. Виходить, що ці керівники не розуміють і тому не надають необхідної уваги бухгалтерській звітності.

Формальний підхід до облікової політики на підприємствах та відсутність такої по галузі загрожує аграрному бізнесу не менше, ніж диспаритет цін, занепад тваринництва, руйнування інфраструктури зберігання та переробки, тощо. І якщо для вирішення останніх проблем говориться та проектується достатньо, то необхідність бухгалтерського інжинірингу не знаходить розуміння.

Інжиніринг (від фр. «*ingénierie*», від англ. «*engineering*», початково від лат. «*ingenium*» – винахідливість; вигадка; знання, майстерний) – область людської інтелектуальної діяльності, завданням якої є застосування досягнень науки, техніки, використання законів і природних ресурсів для вирішення конкретних проблем, цілей і завдань.

Інжиніринг (синонім терміна інженерія, який відрізняється етимологічно

від англ. «engineering») – набір прийомів та методів, які компанія, підприємство, фірма використовує для проектування своєї діяльності.

Інжиніринг – інжинірингові послуги – послуги інженерно-консультаційного плану або відповідні роботи, які мають дослідний, проектноконструкторський або розрахунково-аналітичний характер. Простіше кажучи, інжиніринг створює об'єкти і продумує їх експлуатацію, базуючись на наукових знаннях.

Інжиніринг – це підготовка техніко-економічних обґрунтувань проектів, надання рекомендацій в області організації виробництва і управління. Крім усього іншого, інжиніринг включає в себе надання рекомендацій.

Згідно пп. 14.1.85 ПКУ, інжиніринг – надання послуг (виконання робіт) із складення технічних завдань, проектних пропозицій, проведення наукових досліджень і техніко-економічних обстежень, виконання інженернорозвідувальних робіт з будівництва об'єктів, розроблення технічної документації, проектування та конструкторського опрацювання об'єктів техніки і технології, надання консультації та авторського нагляду під час монтажних та пусконаладжувальних робіт, а також надання консультацій, пов'язаних із такими послугами (роботами).

Із наведених дефініцій складається враження про несумісність поняття «інжиніринг» з бухгалтерським обліком. Проте у розвинутому світі ефективність господарювання напряму пов'язується з освоєнням нових підходів і технологій саме найбільш традиційною інформаційною системою – бухгалтерським обліком (появою управлінського, стратегічного обліку і не тільки).

Ознакою бухгалтерського інжинірингу є застосування в його системі нових специфічних інструментів. Все розпочалось у 70-ті роки ХХ ст. із застосуванням в ФРН автоматизованих нульових балансів. На сьогоднішній

день фахівці нараховують біля сотні видів інструментів бухгалтерського інжинірингу, що характеризуються використанням математичного апарату, специфічного програмного забезпечення, використанням структурованих планів рахунків, різних видів балансів, п'ятивимірних систем замість двох і т.п.

В науковій літературі з'являються описання як методик використання інструментів бухгалтерського інжинірингу, так і специфічної методології (наприклад: методологія інжинірингової оцінки).

Окрім інструментів, методик та методології важливою є оцінка організаційної складової бухгалтерського інжинірингу. Зрозуміле його використання службами стратегічного планування, контролінгу, управлінського обліку підприємств. Подібні послуги є і у арсеналі аудиторських та консалтингових структур.

В контексті даних тезисів, важливе розуміння участі професійних організацій бухгалтерів, професійних об'єднань виробників у відпрацюванні і проведенні за допомогою інструментів та методології бухгалтерського інжинірингу бажаної для аграрної галузі України облікової політики і представлення результатів бухгалтерської звітності на владних рівнях управління. На відміну від застосування бухгалтерського інжинірингу в управлінні ресурсами чи економікою саме підприємства, останнє є новою постановкою проблеми на рівні галузі, держави.

В умовах сьогоденного конкурентного середовища, з метою зниження його негативних явищ, підприємства можуть використовувати такі нові для України механізми і інструменти для інформаційного забезпечення управління підприємством, як бухгалтерський інжиніринг. Тому актуальною є проблема вдосконалення і розширення елементів облікової політики — головного механізму організації обліку сучасного підприємства.

Науково-технічна революція, глобалізація і конкурентність економіки викликали, з другої половини ХХ ст., необхідність змін правил і методів організації ведення бухгалтерського обліку. Ці зміни, в свою чергу,

викликали необхідність створення такого нового економічного механізму управління сучасним підприємством, як фінансовий інжиніринг бізнес-процесів, інформаційним забезпеченням якого є інструменти бухгалтерського інжинірингу. Він стає головним у системі обліково-аналітичного забезпечення управління бізнес-процесами операційної (заготівельної, виробничої, збутової) і фінансової діяльності підприємства. Постає проблема нової ролі діючої облікової політики, механізми і інструменти якої необхідно адаптувати до нових вимог.

Для вирішення вказаної проблеми проведемо аналіз і оцінку визначення діючих принципів, методів і процедур ведення обліку та з урахуванням використання інструментів бухгалтерського інжинірингу, як обліковоаналітичного забезпечення нового економічного механізму — фінансового інжинірингу, сформуємо пропозиції з вдосконалення діючих механізмів і інструментів облікової політики. Ця робота виконуватиметься в такій послідовності:

- визначення нових факторів, що впливають на формування облікової політики підприємства;

- визначення складу та змісту принципів, методів та процедур організації облікової політики, з огляду на те, що контроль за використанням ресурсів повинен здійснюватися за технологічними бізнес-процесами, а не за видами продукції, де рівень їх використання лише формально узагальнюється, адже процеси споживають ресурси, а не навпаки;

- розробка моделі практичного застосування облікової політики на підприємстві, з виокремленням відповідних облікових процедур на кожному етапі її реалізації, в умовах використання інструментів бухгалтерського інжинірингу.

На організацію будь-якого процесу, в першу чергу, впливають фактори зовнішнього та внутрішнього середовища.

До найголовніших діючих зовнішніх відносяться: нормативно-правове регулювання міждержавними і державними органами, галузь діяльності,

система оподаткування. Їх необхідно доповнити такими новими, як: науковотехнічна революція; глобалізація економіки, нові економічні та облікові механізми і інструменти викликані науково-технологічною революцією.

До найголовніших внутрішніх відносяться організаційно-правова форма, масштаб діяльності, виробничо-організаційна структура, інформаційне забезпечення, кваліфікація персоналу, ступінь свободи дій (самостійність у виборі партнерів, клієнтів та ціноутворення). Їх склад необхідно доповнити факторами стратегій розвитку, без якого підприємство втрачає: мету й здатність вдосконалюватися, ринки.

Наступною, другою, групою елементів облікової політики підприємства є принципи.

До принципів відносяться законність, адекватність, єдність. Їх ми пропонуємо доповнити принципом «прогнозності», в зв'язку з тим, що створення нового економічного механізму — фінансового інжинірингу передбачає і створення та використання й нових прогнозних облікових інструментів.

Третьою групою елементів облікової політики підприємства є методи.

Оскільки використання інструментів бухгалтерського інжинірингу, в системі механізмів і інструментів облікової політики, є внутрішньою справою самого підприємства, то всі методи, а вони встановлені державою — регулятором, щодо оцінки і переоцінки активів та пасивів, нарахування амортизації, створенні різних резервів, обліку витрат і калькулювання собівартості продукції тощо, є незмінними, то зміни необхідно внести в систему внутрішньогосподарського управлінського обліку — в розширення складу процедур, або доповнення і уточнення їх змісту, виходячи із вимог бухгалтерського інжинірингу.

Необхідні доповнення і уточнення пропонується здійснити самому підприємству, з врахуванням особливостей його діяльності, за такими процедурами (табл. 3.1).

Узагальнюючи, вище розкриті, діючі механізми і інструменти облікової політики на українських підприємствах, з внесеними пропозиціями, щодо їх доповнення та удосконалення, необхідно зробити висновок про розширення їх функцій, в зв'язку з впровадженням нових механізмів і інструментів бухгалтерського інжинірингу, як обов'язкової складової нового прогнозного економічного механізму управління сучасним підприємством — фінансового інжинірингу, викликаного з 90-х років ХХ ст. науково-технічною революцією.

Таблиця 3.1

Процедурні питання, що визначають і регламентують облікову політику підприємства

Діючі процедури	Необхідно вдосконалити в умовах використання бухгалтерського інжинірингу
1. Перелік облікових номенклатур	Доповнити особливостями бухгалтерського інжинірингу
2. Складання робочого плану рахунків	Додатково робочий план мега-рахунків
3. Порядок організації матеріальної відповідальності	Доповнити особливостями бізнес-процесів для керівників «центрів відповідальності»
4. Перелік осіб, які мають право підпису документів	Доповнити діючий
5. Порядок документообігу	Новий порядок, з врахуванням документування бізнеспроцесів
6. Порядок ведення управлінського обліку	Доповнити особливостями: 1) для операцій діяльності синтезованим об'єктом(бюджетування + метод обліку + аналіз + контроль) за«центрами відповідальності»; 2) для фінансової діяльності – об'єктом «центр обліку фінансових ситуацій» - ризиків, резервів, платоспроможності
7. Форми внутрішньої управлінської звітності	Доповнити: 1) для операційної діяльності «Звіт про роботу зміни»; 2) для фінансової діяльності «Моніторинговий похідний балансовий звіт»
8. Технологія оброблення інформації	Доповнити: особливостями бюджетування та документування бізнес-процесів
9. Організація ведення податкового обліку	Доповнити особливостями забезпечення інформації при використанні інструментів бухгалтерського інжинірингу

Узагальнюючим документом, що визначає методику та організацію обліку на підприємстві, є наказ (Положення) про облікову політику.

Слід мати на увазі, що якщо нормативно-правовими актами не передбачено певний метод або процедура ведення обліку, то підприємство самостійно їх передбачає в наказі (Положення) про облікову політику, виходячи із рекомендованих МСБО та МСФЗ судженнях та діючих П (С) БО України.

Узагальнюючи, вище розкриті, діючі механізми і інструменти облікової політики на українських підприємствах, з внесеними пропозиціями, щодо їх доповнення та удосконалення, необхідно зробити висновок про розширення їх функцій, в зв'язку з впровадженням нових механізмів і інструментів бухгалтерського інжинірингу, як обов'язкової складової нового прогностного економічного механізму управління сучасним підприємством — фінансового інжинірингу, викликаного з 90-х років ХХ ст. науково-технічною революцією.

Облікова політика в сучасних умовах — це в першу чергу розширення її об'єктів і суб'єктів, і пов'язаних з ними регуляторів, які здійснюють це через сукупність організаційних методичних способів, прийомів та процедур (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Суб'єкти, об'єкти і регулятори облікової політики з використанням інструментів бухгалтерського інжинірингу

При цьому нові елементи облікової політики з бухгалтерського інжинірингу (див. табл. 3.1) необхідно включити за видами обліку активів (основних засобів, виробничих запасів незавершеного виробництва та інших) та пасивів (власного капіталу, довгострокових і короткострокових зобов'язань та інших) до окремих розділів Положення про облікову політику підприємства.

У зв'язку з тим, що бухгалтерський інжиніринг як інструмент обліковоаналітичного забезпечення управління сучасним підприємством є принципово новим в системі інформаційного забезпечення, то це викликає і необхідність і в розширенні функцій всіх елементів облікової політики, факторів, принципів, методів, способів, процедур, об'єктів та суб'єктів діяльності. В контексті чого їх пропонується доповнити, вони доповнені

необхідними функціями, які забезпечують організацію облікової політики підприємства в умовах дії нового економічного механізму — фінансового інжинірингу, який набув поширення в країнах з ринковою економікою як один із механізмів оптимізації кризових явищ у глобалізованому конкурентному середовищі.

3.2. Проблемні аспекти формування облікової політики для потреб управління діяльністю корпоративних підприємств

В сучасних умовах розвитку корпоративних підприємств, для побудови ефективної інформаційної системи управління, використовується система регулювання бухгалтерського обліку на підставі: положень, інструкцій, методичних рекомендацій з ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, облікової політики. Облікова політика корпоративного підприємства залежить від політики держави в сфері бухгалтерського обліку. З метою забезпечення користувачів об'єктивною, достовірною, оперативною інформацією про діяльність підприємства необхідно дотримуватись відповідних правил, які мають бути зафіксовані у наказі та Положенні про облікову політику

Згідно із Господарським кодексом України корпоративне підприємство — це підприємство що утворюється, як правило, двома або більше засновниками за їх спільним рішенням (договором), діє на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами, на основі корпоративних прав, у тому числі через органи, що ними створюються, участі засновників (учасників) у розподілі доходів та ризиків підприємства.



Рис. 3.2. Фактори, що впливають на формування облікової політики корпоративного підприємства

Корпоративними є кооперативні підприємства, підприємства, що створюються у формі господарського товариства, а також інші підприємства, в тому числі засновані на приватній власності двох або більше осіб [49]. На нашу думку, під корпоративним підприємством слід розуміти господарське товариство, що утворене об'єднанням бізнесу двох або більше юридичних або фізичних осіб з метою одержання прибутку та частки в капіталі товариства.

При формуванні облікової політики одним із головних завдань є виокремлення тих факторів, які більшою мірою впливають на функціонування господарської системи. На вибір і обґрунтування облікової політики корпоративного підприємства впливають ряд факторів, як зовнішніх так і внутрішніх (рис. 3.2).



Рис. 3.3. Проблеми формування облікової політики для потреб управління корпоративним підприємством

Досконало сформована облікова політика підприємства є однією з вагомих складових механізму управління діяльністю корпоративного підприємства. Проте, для прийняття управлінських рішень про облікову політику підприємства, потрібно сформувати об'єктивну, достовірну, повну, зрозумілу та правдиву облікову інформацію, яка б для зацікавлених користувачів (зовнішніх та внутрішніх) максимально розкривала дані про фінансово-господарську діяльність підприємства. За допомогою сформованої облікової політики можна впливати на фінансові результати та ефективність діяльності підприємства в цілому.

Формування облікової політики для потреб управління корпоративним підприємством являє собою взаємозв'язок конкретних принципів, методів,

правил і способів, що застосовуються підприємством для підготовки та подання фінансової звітності, істотно впливають на оцінку і прийняття рішень зацікавленими користувачами. Основні проблеми формування облікової політики підприємства для потреб управління наведені на рис. 3.3.

В ході проведених досліджень обґрунтовано, що правильне розуміння, відповідальне ставлення до формування та належне оформлення облікової політики опосередковано впливають на ефективність діяльності суб'єкта господарювання. Враховуючи той факт, що принципи, покладені в основу розробки МСБО (переважно орієнтовані на англо-американську облікову модель), формально та неформально відрізняються від основ, на яких ґрунтується протягом тривалого часу континентальна модель і, відповідно, національна система бухгалтерського обліку, особливої актуальності набуває питання відповідальності та усвідомлення значущості облікової політики з боку керівника підприємства, бухгалтерів та аудиторів.

Враховуючи призначення та сутність облікової політики, можливо визначити наступні її ознаки, характерні для сучасного етапу розвитку національної системи бухгалтерського обліку, а саме:

- а) інструмент лібералізації системи бухгалтерського обліку в частині переходу на застосування МСБО та МСФЗ;
- б) інструмент удосконалення регуляторних документів в частині формування та розкриття фінансової інформації;
- в) інструмент вирішення суперечливих моментів щодо регламентації порядку складання фінансової звітності;
- г) інструмент, який забезпечує реалізацію застосування професійного судження бухгалтера при необхідності розробки способів та методів облікового відображення господарських процесів.

Саме перехід від жорсткої регламентації (застосування принципу превалювання форми над сутністю) в минулому до розумного поєднання державного та професійного регулювання з певною самостійністю суб'єктів господарювання у виборі методів та способів бухгалтерського відображення

(при чому, застосовується принцип превалювання економічної сутності над юридичною формою) посилює значення облікової політики.

Аналізуючи облікову політику в глобальному масштабі, її відповідність міжнародним стандартам фінансової звітності є ще одним кроком підприємства на шляху до уніфікованого бухгалтерського обліку в світовому економічному просторі. Тобто, створення світового економічного механізму, який би функціонував за єдиними обліковими правилами, використовував уніфіковані методи, способи, прийоми, процедури бухгалтерського обліку і, в результаті, забезпечував заінтересованих користувачів достовірною, доцільною, своєчасною, неупередженою, надійною та повною обліковою інформацією і мав можливість подальшого розвитку, ось те, на чому концентрують увагу провідні вчені та міжнародні організації в системі бухгалтерського обліку на даному етапі розвитку науки та практики. Тому, на нашу думку, облікова політика корпоративного підприємства представляє собою комплексну концепцію, яка відображає систему регулювання бухгалтерського обліку.

Доцільність розробки концептуального підходу до формування елементів облікової політики корпоративного підприємства необхідно розглядати у контексті власне призначення бухгалтерського обліку. Реалізація відповідного концептуального підходу забезпечуватиме єдність мети, завдань, принципів та етапів формування облікової політики для потреб управління корпоративними підприємствами. У процесі формування такого підходу мають бути враховані потреби його подальшого вдосконалення, зокрема щодо відображення інформації для користувачів різних рівнів. Це дозволить більш повно розкрити мету, зміст і принципи облікової політики щодо фактів господарського життя підприємства.

Зважаючи на викладене вище, можна відобразити концептуальний підхід щодо формування облікової політики корпоративного підприємства у вигляді схеми (рис. 3.4).

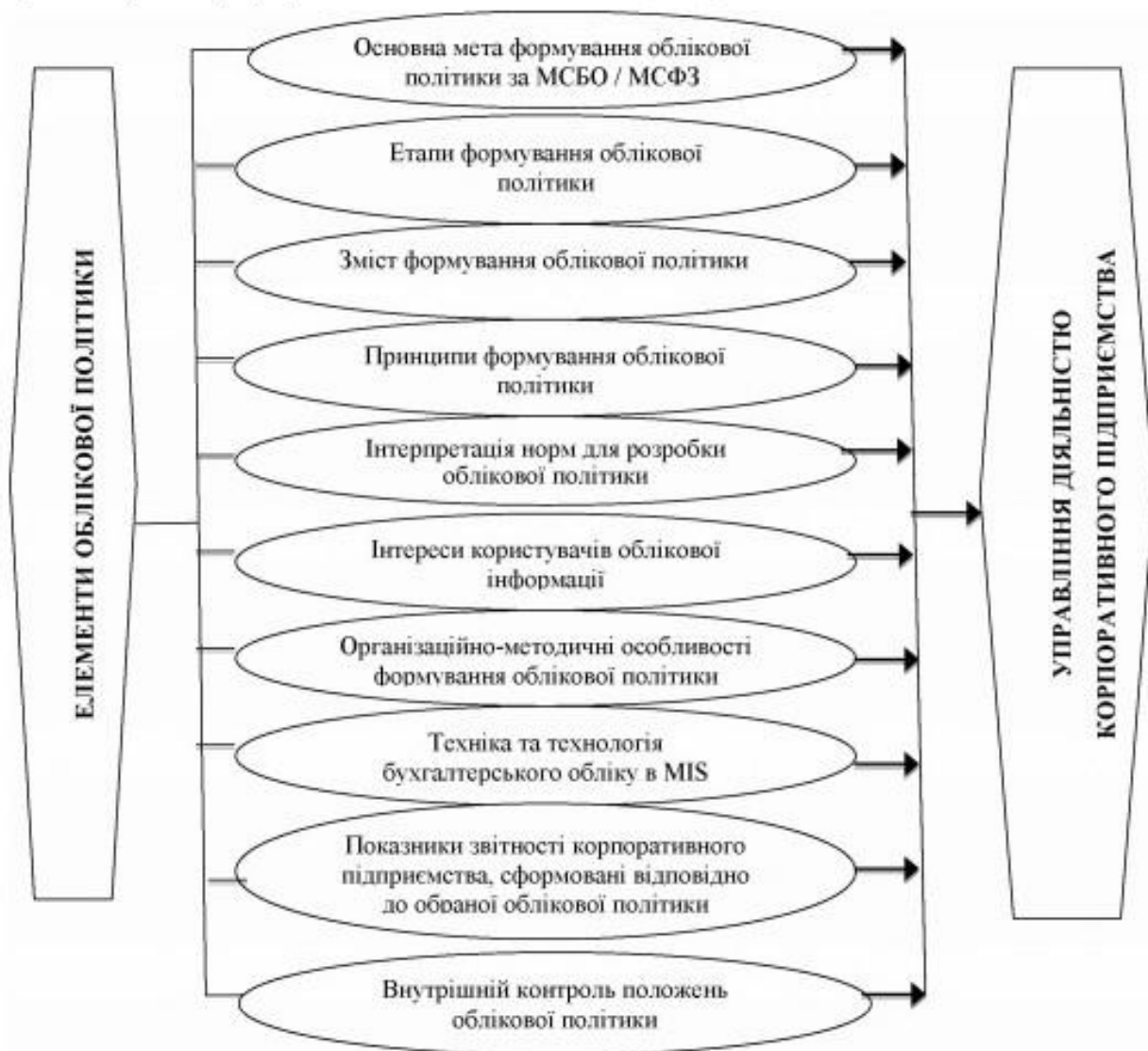


Рис. 3.5. Концептуальний підхід до формування елементів облікової політики корпоративних підприємств

Концептуальний підхід до формування облікової політики - це комплекс заходів, що забезпечує користувачів корисною інформацією для прийняття управлінських рішень; забезпечує зрозумілою інформацією інвесторів та кредиторів для прогнозування майбутніх грошових потоків підприємства; забезпечує доречною інформацією щодо економічних ресурсів і зобов'язань підприємства, результатів операцій і подій, які можуть призвести до змін в складі ресурсів і зобов'язань; передбачає надання не лише фінансової звітності, а й інші засоби представлення фінансової і не фінансової інформації; включає перелік користувачів звітності з поділом їх

на безпосередньо зацікавлених в даних фінансової звітності та тих, для кого вона не має суттєвого значення.

На сьогоднішній день вітчизняним корпоративним підприємствам слід розробити облікову політику, орієнтовану на максимальне зближення з принциповими положеннями міжнародних стандартів та фінансової звітності. Для досягнення оптимальної та обґрунтованої облікової політики необхідно враховувати специфіку ведення господарської діяльності підприємства та застосовувати системний підхід. Насамперед, провести велику роботу, що включає підготовку фахівців бухгалтерських та фінансових служб.

Не менш важливим є впровадження єдиної структури Положення про облікову політику для всіх корпоративних підприємств холдингу чи корпорації та типової форми з обов'язковим виділенням методологічної, методичної та організаційної частини, що дозволить підвищити відповідальність головних бухгалтерів за формування облікової політики.

Виділення таких складових інструментів облікової політики сприятиме підвищенню якості обліково-аналітичного забезпечення користувачів усіх рівнів управління. Проте, розглядаючи облікову політику за національними стандартами фінансової звітності згідно з НП(С)БО 1 детальна конкретизація об'єктів бухгалтерського обліку не прийнята. У зв'язку з цим вважаємо, що облікову політику за національними стандартами фінансової звітності необхідно максимально наблизити до міжнародних.

Застосування норм Міжнародних стандартів фінансової звітності вимагає перегляду ставлення до формування облікової політики, оскільки варіативність способів та методів визнання, оцінки, розкриття інформації про елементи звітності, передбачених в стандартах, передбачає застосування професійного судження. Осмислення значимості облікової політики для забезпечення ефективної діяльності суб'єктів господарювання сприятиме формуванню достовірної та повної фінансової інформації для задоволення інформаційних запитів широкого кола заінтересованих осіб.

3.3. Розробка системи внутрішнього контролю положень облікової політики та оцінка прийняття ефективних управлінських рішень

В умовах економічного спаду і кризи роль і необхідність ефективного контролю зростає, він виходить з пріоритетів, а завданням його стає контроль ризиків втрати надбаного майна, створених ресурсів і системи господарювання.

Основою управління становиться ефективний контроль ризиками, що стоїть на заваді їх появи, а не констатує факти. Основне призначення контролю - збереження майна, виконання рішень і розпоряджень керівництва підприємства, а також попередження будь-яких випадків шахрайства, зловживань та привласнень майна.

Однією із особливостей внутрішнього контролю є те, що він організовується і діє без встановлених норм і стандартів, не спирається на загальноприйняті правила і розроблені методики. Разом з тим, цей контроль забезпечує внутрішні потреби менеджерів корпоративного підприємства в оперативній, комплексній, точній інформації з різних аспектів його діяльності для цілей управління та вирізняється глибиною і точністю, є безперервним, систематичним і суцільним, здійснюється усередині підприємства його менеджерами, директорами та керівниками структурних підрозділів.

Поняття системи внутрішнього контролю положень облікової політики практично не можна визначити універсально. В основу треба покласти те, що система такого контролю повинна сприяти оперативному здійсненню бізнеспроцесів, їх безпеці та захисту активів, а також тривалої діяльності корпоративного підприємства. Тобто, внутрішній контроль положень облікової політики виходить за рамки звичайного обліку і зачіпає всі сфери діяльності підприємства і його підрозділів, виявлення побічних ефектів і їх можливого впливу на досягнення поставлених підприємством цілей, уникнення будь-яких недоліків, своєчасне їх виявлення і прийняття

необхідних коригуючих заходів.

Досвід країн, що мають давні традиції ринкової економіки та практика господарювання корпоративних підприємств свідчить про те, що внутрішній контроль положень облікової політики та формування показників звітності будується за певною схемою, з розмежуванням сфер контролю і підпорядкованості контролерів, тобто, мінімізується дублювання в діяльності органів контролю (рис. 3.5).

Організація внутрішнього контролю є обов'язковим елементом управління соціально-економічним розвитком корпоративного підприємства, так як це тягне за собою відповідальність перед працюючими.

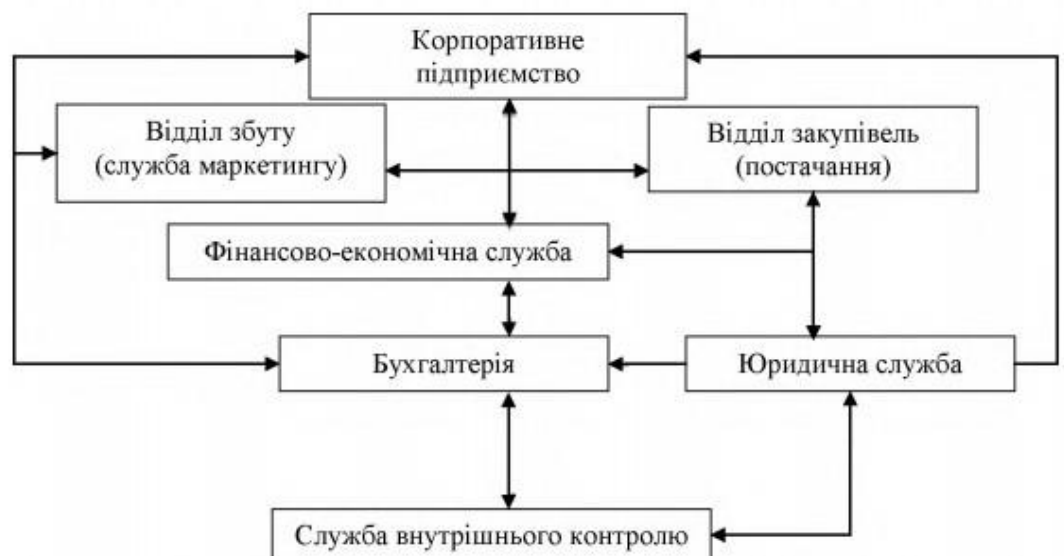


Рис. 3.5. Схема взаємодії суб'єктів внутрішнього контролю корпоративного підприємства

Внутрішній контроль положень облікової політики на корпоративному підприємстві охоплює: оцінку якості побудови і функціонування системи обліку бізнес-процесів; виявлення, з метою подальшого усунення, місць потенційних ризиків і пов'язаних з ними потенційних і реальних збитків; оцінку ефективності діяльності підприємства та його менеджменту зокрема. Він здійснюється безперервно. Система внутрішнього контролю діяльності корпоративного підприємства має включати в себе: належну оцінку

дотримання облікової політики; контрольне середовище; окремі засоби контролю.

Контрольне середовище - це обізнаність керівництва і його дії, що направлені на підтримку функціонування системи внутрішнього контролю, розуміння менеджментом важливостей і значення цієї системи, область діяльності підприємства, спрямованість практичних дій, пов'язані зі створенням і функціонуванням системи внутрішнього контролю.

Контрольне середовище корпоративного підприємства формують: організаційна структура та ієрархія підпорядкованості персоналу на різних рівнях прийняття рішень; функції, повноваження і сукупність завдань і цілей окремих структурних підрозділів, що входять до складу підприємства; посадові інструкції співробітників, які здійснюють внутрішній контроль, а також процедури здійснення контролю; порядок стандартизації професійного рівня і способи контролю професійних компетенцій співробітників служби внутрішнього контролю; терміни, форми і періодичність складання звітності для внутрішніх цілей.

До елементів контрольного середовища на практиці відносять організаційну структуру і її відповідність характеру і масштабам діяльності (кількість підрозділів, керівників, виконавців), підходи до розподілу повноважень і відповідальності, схильність до прийняття та моніторингу ризиків, організацію процесу підготовки фінансової та внутрішньої звітності, організацію системи внутрішнього контролю.

Найважливішим чинником створення сприятливого середовища - це стиль роботи керівництва підприємства, коли на підприємстві створена атмосфера загального розумного контролю в кращому розумінні цього слова.

Елементи системи внутрішнього контролю положень облікової політики і формування показників звітності представлені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Елементи внутрішнього контролю положень облікової політики і формування показників звітності

Елементи	Характеристика
1	2
Контрольне середовище	Контрольне середовище включає позицію, обізнаність та дії керівництва щодо дотримання облікової політики, а також розуміння значення такої системи для діяльності корпоративного підприємства. Контрольне середовище створює належне ставлення персоналу до організації та здійснення внутрішнього контролю, впливаючи на свідомість співробітників щодо нього. Воно є основою для ефективної системи внутрішнього контролю, що забезпечує підтримку дисципліни і порядку
Процес оцінки ризиків	Оцінка ризиків являє собою процес виявлення і (за можливості) усунення ризиків, а також їх можливих наслідків, при виконанні положень облікової політики. Для потреб управління важливо, яким чином у процесі оцінки ризиків визначається їх рівень і вплив на результати діяльності та показники звітності. Також важливо, як встановлюються їх межі, оцінюються ймовірність виникнення і приймається рішення щодо управління ними
Контрольні дії	Контрольні заходи включають оцінку облікової політики і процедур, які допомагають упевнитися, що розпорядження керівництва виконуються. Зазначені дії можуть здійснюватися вручну або із застосуванням інформаційних систем; вони мають різні цілі та реалізуються на різних організаційних і функціональних рівнях. Корпоративне підприємство може застосовувати такі процедури внутрішнього контролю: документальне оформлення; підтвердження відповідності між об'єктами (документами) або їх відповідності встановленим вимогам; санкціонування; звірка даних; розмежування повноважень і ротация обов'язків; фізичний контроль, у тому числі охорона, обмеження доступу, інвентаризація об'єктів, нагляд тощо
Інформаційна система	Надходженням якісної і своєчасної інформації забезпечується функціонування внутрішнього контролю, досягнення його цілей. Основним джерелом інформації для прийняття рішень є управлінсько-інформаційна система (MIS). Якість інформації, що зберігається й опрацьовується в ній, може істотно впливати на управлінські рішення корпоративного підприємства та ефективність внутрішнього контролю
Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю	Однією з важливих обов'язків менеджера корпоративного підприємства є створення і підтримка системи внутрішнього контролю в режимі безперервної роботи. Оцінюються всі елементи внутрішнього контролю з метою визначення їх ефективності та результативності, а також необхідності зміни. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю повинна здійснюватися не рідше одного разу на рік. Вона включає в себе: оцінку ефективності діяльності працівників служби внутрішнього контролю; оцінку ефективності процедур внутрішнього контролю

Етапи впровадження внутрішнього контролю положень облікової політики та формування показників звітності представлені в табл. 3.3.

Служба внутрішнього контролю дає можливість: оцінити виконання

планових і нормативних показників діяльності корпоративного підприємства і його підрозділів; здійснити документальні та комплексні ревізії, вибіркові перевірки збереження активів і достовірності звітності за результатами звітних періодів; здійснити контрольну, інформаційну та мобілізуючу функції; здійснити контрольні дії і процедури, пов'язані із забезпеченням збереження активів, документальну і фактичну перевірку законності, ефективності та доцільності здійснених операцій; аналіз діяльності використовують для виявлення відхилень від плану, кошторису, вивчення поточної звітності; перевірку законності та правильності дій посадових осіб під час здійснення операцій відповідно до їх функціональних обов'язків; прийоми спрямовані на перевірку збереження активів, стану техніки, дотримання технології і на організацію виробництва.

Таблиця 3.3

Етапи впровадження внутрішнього контролю положень облікової політики та формування показників звітності

Етапи	Характеристика
Попередня оцінка положень облікової політики	Попередня оцінка та порівняння відповідних положень діючої облікової політики корпоративного підприємства прийнятій з початку звітного періоду за структурними підрозділами, бізнесодиницями та бізнес-процесами.
Розробка методичних процедур внутрішнього контролю та встановлення рівня відповідальності	Розробка внутрішнього контролю облікової політики, а саме: 1). Перевірка термінів виконання положень і відповідальних за їх дотримання осіб. 2). Контроль положень, щодо оцінки активів, капіталу, зобов'язань і результатів діяльності; встановлення розміру втраченої вигоди. 3). Встановлення відповідності відображення господарських операцій прийнятому робочому Плану рахунків корпоративного підприємства та номенклатурам обліку. 4). Арифметична перевірка сформованих даних в реєстрах обліку та первинних документах MIS. 5). Контрольне порівняння звітних форм і процедур їх формування за реєстрами обліку та обліковою політикою.

Аналіз ефективності існуючої структури управління та відповідальності за облікову політику	Розробка положення про організаційну структуру, в якому описані всі організаційні ланки із зазначенням адміністративної, функціональної, методичної підпорядкованості, напрямки їх діяльності, функції, які вони виконують, встановлений регламент їх взаємовідносин, права і відповідальність, показано розподіл видів продуктів, ресурсів, функцій управління по цим ланкам. Те саме можна сказати і про положення про різні структурні підрозділи (відділи, бюро, групи і т. д.), Розробка (уточнення) плану документації і документообігу, штатного розкладу, посадових інструкцій із зазначенням прав, обов'язків і відповідальності кожної структурної одиниці. Без такого суворого підходу неможливо здійснювати чітку координацію функціонування всіх ланок системи внутрішнього контролю положень облікової політики.
Розробка нормальних і типових процедур оцінки якості внутрішнього контролю конкретним фінансовим і господарським показникам діяльності	Це дозволить впорядкувати відносини працівників з приводу оцінка якості внутрішнього контролю положень облікової політики та їх впливу на фінансово-господарської показники діяльності, ефективно управляти ресурсами, оцінювати рівень достовірності (якості) облікової інформації для прийняття управлінських рішень.
Організація відділу внутрішнього контролю (або іншого спеціалізованого контрольного підрозділу)	При організації такого відділу необхідно враховувати основні вимоги до ефективності його функціонування.

Критеріям ефективності системи внутрішнього контролю відповідають: ризик-менеджмент, що включає систему внутрішнього контролю як свою інтегровану складову частину; якісну взаємодію з внутрішньої ревізійною службою; орієнтованість на ключові ризики; автоматизацію контрольних процесів.

Корпоративні підприємства поряд з ризик-менеджментом замислюються про вплив виявлених ризиків на конкретні бізнес-процеси. Система внутрішнього контролю впроваджується для того, щоб на конкретні види ризиків впливали відповідні інструменти контролю. Корисною основою є міжнародно визнана і широко використовувана на практиці модель COSO, яка визначає систему внутрішнього контролю на п'яти рівнях: моніторинг засобів контролю; інформація і комунікація; контрольні дії; оцінка ризику; контрольне середовище.

Досвід роботи корпоративних підприємств (і зокрема ТОВ «Курланд»)

підтверджує наявність серйозних проблем в забезпеченні споживачів достовірною інформацією, в силу цього професійний висновок може бути одним із завдань забезпечення якості внутрішніх перевірок, але це не вирішує проблему в цілому.

Визначимо якість внутрішньої перевірки як узагальнений ефект перевірки, виражений в ступені відповідності думки перевіряючих потребам зацікавлених користувачів в об'єктивній інформації, що міститься в документах. Однак, це не тільки ефект, але і всі ті процеси, які безпосередньо чи опосередковано пов'язані з проведенням перевірки.

Якісна внутрішня перевірка - це перевірка проведена відповідно до прийнятих на конкретному підприємстві правил і методик, які застосовуються системою внутрішнього контролю.

Внутрішню перевірку не можна вважати ревізією, зі сторони, яка ставить за мету виявити лише негативні сторони. Внутрішня перевірка - це надання послуги структурному підрозділу підприємства. Але, коли в ході такої перевірки виявляється зловживання то складається Акт за всіма вимогами, як це роблять зовнішні ревізори.

На підставі вивчення праць зарубіжних і вітчизняних вчених можна зробити висновок, що якість внутрішньої перевірки визначають три основних елементи: об'єкт; якісні характеристики; задоволення потреб користувачів інформації та органу, що призначив перевірку.

Об'єктом якості стану внутрішнього контролю положень облікової політики є перевірка, яку складають такі процеси, як контакти з перевіряємим суб'єктом, іншими підрозділами підприємства, перевірка документів, збір доказів про порушення, зловживання тощо.

Отже, внутрішній контроль положень облікової політики та формування показників звітності - це сукупність дій ради директорів, менеджменту і співробітників на всіх рівнях, процес, спрямований на досягнення достатньої впевненості в дотриманні цілей підприємства шляхом удосконалення надійності та достовірності оперативної інформації та

звітності; підтримки відповідності діяльності законодавству та іншим нормативним актам.

Він є найважливішим елементом управління корпоративним підприємством, що забезпечує захист майна, покращує якість обліку і достовірність звітності, виявляє та мобілізує наявні резерви у сфері виробництва та фінансів [108].

Нами розроблено Положення про організацію внутрішнього контролю облікової політики та формування звітності на корпоративних підприємствах (Додаток).

В рамках запропонованої концепції розвитку внутрішнього контролю слід враховувати, що організація контролю - це обов'язковий елемент управління, тому його слід розглядати не як самоціль певного контрольного заходу, а як невід'ємну частину системи збереження та примноження ресурсів підприємства.

Будучи обов'язковим елементом цього процесу, внутрішній контроль покликаний оперативно розкривати відхилення від прийнятих стандартів, норм та виявляти будь-які порушення діючих принципів, законності, забезпечувати ефективне використання всіх засобів на якомога більш ранній стадії з тим, щоб мати можливість своєчасно здійснити при необхідності коригуючі заходи. При цьому важливо зрозуміти, що діяльність внутрішніх контролюючих органів повинна бути заснована на застосуванні єдиних стандартів, схвалених на підприємстві.

Дослідження показали, що конкретна структура системи внутрішнього контролю і ступінь її ефективності знаходяться в безпосередній залежності від виду діяльності підприємства, технологічних і галузевих особливостей виробничої діяльності, методики формування, обробки і аналізу інформації, а також інших факторів, що мають характер індивідуальності на кожному окремому підприємстві.

Для ефективного здійснення контролю та вирішення його основних завдань необхідне організаційне, технічне, економічне, юридичне та

обліковоаналітичне забезпечення контрольної діяльності (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Форми забезпечення внутрішнього контролю положень облікової політики та формування показників звітності

Забезпечення	Визначення
Організаційне	Це упорядкування взаємовідносин між працівниками, службами з приводу контролю, упорядкування організації виробництва для забезпечення реалізації ефективних форм і методів контролю.
Технічне	Це наявність технічних засобів для виміру, підрахунку, зважування, обміру тощо. Без кількісної характеристики об'єкту контролю неможливе його здійснення. Від ступеня надійності і точності технічних засобів контролю залежать і його результати
Економічне	Це створення економічної зацікавленості у здійсненні контролю, яка виникає в тому випадку, коли його результати контролю безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності конкретного працівника, або колективу і відповідно з їх стимулюванням.
Юридичне	Це вибір форм, методів і процедур контролю, які підтверджують повноцінну доказовість його результатів, однозначність у визначенні провини працівників, колективів в небажаних відхиленнях, пов'язане з встановленням прав і обов'язків при здійсненні контролю.
Обліково-аналітичне	Це наявність системи первинного і зведеного обліку та аналізу.

Джерело: узагальнено автором на основі [145]

Об'єктами внутрішнього контролю положень облікової політики та формування звітності виступають майно, зобов'язання, пов'язані з виробництвом, економічні відносини, тобто весь комплекс причиннонаслідкових взаємозв'язків і взаємовідносин, що виникають в результаті діяльності підприємства, включаючи активи і зобов'язання, джерела засобів, капітали, резерви, види операцій, що проводяться (із заготівлі, постачання, збуту, інвестицій, виробництва), центри відповідальності за витратами, прибутку, фінансовими внесками, доходами.

Предметом контролю є характеристики стану і компоненти об'єкта контролю. У будь-якому випадку потрібно мати на увазі, що система внутрішнього контролю повинна забезпечувати прийнятний рівень безпеки підприємства, який здійснює діяльність, впевненість в досягненні ним поставлених цілей в силу впливу обмежень, властивих будь-якій системі.

Суб'єкти внутрішнього контролю класифікуються: за їхнім місцем (орган управління, посада) в системі управління і її організацій, афілійованих та партнерських структур; за їх статусом (права і повноваження на здійснення контрольної діяльності); за їх ролями (обсяг і специфіка виконуваних контрольних функцій); за їх амплуа (засвоєння рольових поведінкових стереотипів).

Забезпечення достовірності даних у процесі реалізації облікової політики - основне завдання бухгалтерського контролю, яке реалізується в таких аспектах: у відносинах між учасниками виробництва з формування первинних даних про господарські операції та стан руху активів і пасивів; у відносинах із забезпечення достовірності інформації та її збереження при обробці, узагальненні та класифікації бухгалтерами підприємства (табл. 3.5).

Система бухгалтерського контролю включає в себе процедури, що дозволяють уникати помилок при підрахунку сум господарських операцій на різних етапах облікового процесу.

Функції контролю головний бухгалтер здійснює особисто та за допомогою апарату бухгалтерії. На корпоративних підприємствах є фахівці, на яких покладені обов'язки контролерів (економісти-ревізори, бухгалтері-інвентаризатори та ін.). На базовому підприємстві – ТОВ «Курланд» є менеджер з контролінгу. Таким чином, головні бухгалтери здійснюють контроль за якістю роботи не лише працівників бухгалтерії, але й решти матеріально відповідальних осіб підприємства, а також за законністю здійснюваних на підприємстві господарських операцій з руху капіталу.

Таблиця 3.5

Порушення, що можуть бути виявлені при недотриманні облікової політики та відповідальність за них

Напрями контролю	Можливі порушення	Відповідальність
------------------	-------------------	------------------

Контроль дотримання облікової політики	Помилки в обліку основних засобів, виробничих запасів, грошових коштів, розрахунків з підзвітними особами, з оплати праці тощо.	Штрафні санкції з боку податкових органів
	Помилки в обліку коштів цільового фінансування	
	Помилки у виявленні фінансових результатів і їх обліку	
	Порушення в розрахунках податкових декларацій	
Контроль якості звітності	Порушення правил оформлення фінансових звітів за цільовими проектами	Штрафні санкції з боку податкових органів, відмова в подальшому фінансуванні з боку донорів, відмова в праві на участь в конкурсі грантів і т.п
	Невідповідність даних звітності про використання отриманих коштів кошторисам і бюджетам підприємства	
	Невідповідність показників різних форм звітності між собою	

У процесі оцінки дотримання облікової політики та формування показників звітності можна досягти обґрунтованості, своєчасності та доцільності прийняття ефективних управлінських рішень.

Таким чином, наявність достовірної інформації про систему внутрішнього контролю дотримання облікової політики дозволяє керівникам прийняти правильне управлінське рішення на підставі бухгалтерської звітності, яке в подальшому позитивно позначиться на життєздатності підприємства при високій конкуренції або нестабільності ринку.

ВИСНОВКИ

В магістерській роботі здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення актуального наукового завдання щодо розробки теоретико-методичних, організаційних і практичних засад формування облікової політики для підвищення ефективності управління діяльністю підприємств.

Результати дослідження дозволяють зробити такі висновки:

1. Вивчення літературних джерел показало, що більшість українських науковців розуміють поняття «облікова політика» набагато ширше, ніж це визначено Законом про бухгалтерський облік, П(С)БО та МСФЗ, що пов'язано з науковим визначенням двох рівнів облікової політики: політика державних органів щодо розвитку системи бухгалтерського обліку; політика окремого підприємства щодо забезпечення надійності фінансової звітності. З іншого боку, сучасні наукові праці стосовно облікової політики свідчать про намагання вітчизняних дослідників формалізувати дане поняття, дати чітке визначення його сутності. При цьому можна погодитись, що формалізація необхідна принаймні тому, що реальні можливості практикуючих бухгалтерів до пошуку, відбору, опрацювання і використання інформації стосовно облікової політики неоднакові.

2. В сучасних умовах господарювання облікова політика для потреб управління є вагомим інструментом. Завдяки обліковій політиці підприємство має змогу:

- ефективно упорядкувати облікові процедури на підприємстві;
- облікова політика надає бухгалтерському обліку плановірності та цілеспрямованості;
- провадити на підприємстві методологічне та методичне відображення майна підприємства, господарських операцій та результатів його діяльності;
- відображення в системі бухгалтерського обліку повної,

об'єктивної та достовірної інформації, яка максимально адекватно розкриває діяльність підприємства для широкого кола користувачів;

- саме облікова політика дозволяє поєднати ведення бухгалтерських операцій та складання фінансової звітності, крім того є складовою частиною фінансової звітності підприємства та її зміни повинні відображатися у примітках до фінансових звітів;

- без такого регламентуючого розпорядчого документа, як облікова політика та його додержання бухгалтерський облік не відповідатиме принципу послідовності, а фінансова звітність не буде зрозуміла користувачам.

3. На даному етапі формування облікової системи країни, на нашу думку, необхідним виокремлення у сукупності інформації характерних моментів, які змогли би забезпечити формування на практиці облікової політики господарюючих суб'єктів, адекватної як особливостям їх діяльності, так і нормативної регламентації обліку.

4. На формування облікової політики підприємства впливає значна факторів, серед яких виокремлюють:

- зовнішні;
- внутрішні;
- перспективні;
- поточні;
- виробничо-фінансові;
- фінансово – економічні тощо.

Наповнення та комбінація у діяльності конкретного підприємства всіх цих груп факторів унеможлиблює уніфікацію облікової політики.

Системний підхід до факторів, що впливають на формування облікової політики дає змогу побудувати облікову політику, яка б відповідала цілям управління господарськими процесами та стратегії розвитку тієї виробничої системи, в якій вона діє. Особливого значення надаємо здатності облікової політики пристосовуватись до змін зовнішнього та внутрішнього

середовища.

5. У роботі запропоновано концептуальний підхід до формування облікової політики корпоративних підприємств, який є фундаментальною основою для створення та побудови єдиної цілісної системи стандартів, що враховує сферу дії фінансової звітності, цілі її формування, основи побудови. Зазначена концептуальна основа включає базові принципи, якісні

характеристики інформації, елементи фінансової звітності, критерії її визнання та види оцінки і дозволяє розкрити її мету, зміст і принципи. Такий підхід є основою для подальшого вибору облікових процедур та відображення

інформації для користувачів різних рівнів.

6. Формуючи облікову політику, підприємства повинні дотримуватися принципу послідовності, що передбачає постійне (із року в рік) застосування принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку, обраних підприємством. Проте, розглядаючи облікову політику підприємств згідно з НП(С)БО 1, можна зробити висновок, що детальна конкретизація об'єктів бухгалтерського обліку наразі не прийнята. У зв'язку з цим обґрунтовано, що облікову політику необхідно максимально наблизити до міжнародних стандартів (МСБО та МСФЗ). Для вирішення зазначеної проблеми розроблено алгоритм трансформації облікової політики та Положення про облікову політику корпоративних підприємств, які дозволяють приймати оперативні управлінські рішення для найдоцільнішого відображення фактів господарського життя у бухгалтерському обліку.

7. Облікову політику для потреб управління діяльністю підприємства слід складати за трьома етапами: вступним (положення, нормативна документація підприємства (статут та інші документи), що стосуються питань фінансово-господарської діяльності підприємства)), організаційно-технічним (характеристика умов, що дозволяють реалізувати вимоги та правила управлінського обліку і сприяють застосуванню способів оцінки), методичним (методи обліку доходів, витрат, оцінки активів,

зобов'язань і господарських операцій підприємства). Отже, облікова політика в управлінні діяльністю підприємств є базою загального, тактичного і стратегічного управління з можливістю максимальної інтеграції інформаційних потоків фінансового, управлінського і податкового обліку, а також принципів МСБО та МСФЗ.

8. Тенденції розвитку корпоративних підприємств, зокрема зменшення їх кількості при зростанні обсягів діяльності, дали підстави стверджувати про зв'язок облікової політики з показниками діяльності. На сьогодні сформована та затверджена підприємством облікова політика суттєво впливає на величину показників собівартості продукції, прибутку та інших показників фінансового стану. У роботі доведено, що вплив елементів облікової політики на показники фінансової звітності підприємства проявляється по-різному: через вартість активів і зобов'язань - на показники Звіту про фінансовий стан та Приміток до річної фінансової звітності; через розмір доходів, витрат і, як наслідок, фінансових результатів - на показники Звіту про фінансовий стан, Звіту про сукупний дохід, Звіту про власний капітал та Приміток до річної фінансової звітності.

9. Важливими умовами організації ефективної системи внутрішнього контролю підприємства є: належна оцінка положень облікової політики; змістова характеристика контрольного середовища, окремі засоби контролю. Аргументовано, що організація внутрішнього контролю положень облікової політики - це сукупність дій ради директорів, менеджменту і співробітників на всіх рівнях, процес, спрямований на досягнення достатньої впевненості в дотриманні цілей облікової політики шляхом удосконалення надійності й достовірності оперативної інформації та звітності; а також заходи підтримки відповідності законодавству та іншим нормативним актам.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акімова Н.С. Організаційно-методичні аспекти облікової політики акціонерного товариства / Н.С. Акімова, О.О. Безпалова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://web.znu.edu.ua/herald/issues/2010/eco_2010_4/2010_4/137-144.pdf.
2. Андрейцева І.А. Формування облікової політики підприємства: українська практика та перспективи вдосконалення / І. А. Андрейцева // Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки. - 2017. - Вип. 12(1). - С. 174-180.
3. Аудиторський словар / С.М. Бычкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
4. Афанас'єва І.І. Фактори формування облікової політики /
І. І. Афанас'єва // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. - 2015. - № 4. - С. 9-12.
5. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения / А.С. Бакаев. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учёт», 2002. – 160 с.
6. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Т.В. Барановська. - Ж., 2004. - 283 с.
7. Барановська Т.В. Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. - 2003. - № 3 (25). - С. 18-26.
8. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. – К., 2005. – 24 с.
9. Безверхий К.В. Особливості моделювання облікової політики підприємства за МСФЗ / Молодіжний економічний дайджест. - Київ. - КНЕУ, - 2015. - Вип. 2-3 (5-6), - С. 199-204.

10. Бешуля І. Сучасний стан нормативно-правового забезпечення формування облікової політики / І. Бешуля, Н. Піскунова, І. Петрова // Схід. — 2012. — № 1 (115). — С. 17-19.
11. Бляхарчук М.О. Моніторинг облікової політики підприємств [Електронний ресурс] / М.О. Бляхарчук// Ефективна економіка. – 2015. – №7. – С. 28-31.
12. Бляхарчук М.О. Принципи формування облікової політики// Економічні науки. Серія«Облік і фінанси». Зб. наук. праць. Луцький національний технічний університет. – Вип. 10 (37). – Ч. 2. – Редкол.: відп. ред. д.е.н., проф. Герасимчук З.В. – Луцьк, 2013. – С. 26-35.
13. Бойко Л.Г. Конспект лекцій для самостійного вивчення дисципліни «Облікова політика підприємства» (для студентів 3-курсу заочної форми навчання освітньо-кваліфікаційного рівня бакалавр, галузі знань 0305 «Економіка і підприємництво», напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит») / Л.Г. Бойко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. - Х.: ХНАМГ, 2010. - 178 с.
14. Бойчук А.А. Актуальні проблеми облікової політики / А.А. Бойчук // Сталий розвиток економіки : [всеукр. наук.-виробн. журнал]. – 2012. – № 2. – С. 56-58.
15. Большой экономический словарь / Под.ред. А.Н. Азмиряна. – 6-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1376 с.
16. Бондаренко О.М. Проблеми формування облікової політики. Напрями її удосконалення / О.М. Бондаренко, М.П. Білан // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури : [зб. наук. праць]. – 2011. - Вип. 31 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://jrn1.nau.edu.ua/index.php/PPEI/article/view/344>
17. Боримська К.П. Робочий план рахунків у системі облікової політики підприємства: принципи та підходи до формування / К.П. Боримська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/vdnuet/econ/2010_4/Borimska.p

df

18. Брадул О. М. Сутність облікової політики та її роль в умовах глобалізації / Управлінська, фінансова та маркетингова діяльність підприємств в умовах нестійкої економіки : [кол. монографія] // за заг. ред. Національна металургійна академія України / О. М. Брадул, В. А. Шепелюк, М.О.Юнацький. - Дн-ськ :

Вид., 2015 – 243 с.

19. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність / За ред. Ф.Ф.Бутинця. - 3-тє вид., перероб. і доп. - Житомир: ПП "Рута", 2001. - 245 с.

20. Бухгалтерский учет на малых предприятиях / В.Д. Новодворский, Р.Л. Сабанин. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2010. – 248 с.

21. Бухгалтерский учет/ Под. ред. П.С.Безруких. – М.: Высшая школа, 1999. –

563 с.

22. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: навч. посібник/ Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга. – Житомир: ПП«Рута», 2001. – 512 с.

23. Васільєва Л. М. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, які до неї пред'являються / Л. М. Васільєва // Ефективна економіка. - 2013. - №6. / [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2131>.

24. Васільєва Л.М. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, які до неї пред'являються / Л. М. Васільєва // Ефективна економіка : [електронне наукове фахове видання]. – 2013. - № 6 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2131>

25. Войналович О.П. Елементи облікової політики підприємства щодо маржинального доходу / О.П. Войналович, Т.П. Назаренко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_2/11.pdf

26. Войналович О.П. Оптимізація положень розпорядчого документу з облікової політики / О.П. Войналович // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – Вип. 7, ч. II. – С. 288-296.

27. Войнаренко М.П. Концепція облікової оцінки інвестиційної нерухомості

/ М.П. Войнаренко, Л.В. Скоробагата //

http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/znpchdtu/2009_22_2/articles/Finansi/2_Voynarenko.pdf.

28. Войтенко Т. Облікова політика-2010: головне / Т. Войтенко //

[Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.nibu.factor.ua/ukr/golden/doc.html?id=12039>.

29. Вороніна В. Л. Формування облікової політики підприємства для потреб управління / В. Л. Вороніна, М. М. Зюкова // Причорноморські економічні

студії. - 2018. - Вип. 29(2). - С. 99-102.

30. Гарасим П.М. Облікова політика в системі управління сільськогосподарським виробничим кооперативом / П.М. Гарасим, С.В. Зеленко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2008_5_1/zbirnuk_O_FN_5_%D0%A7_1_82.pdf.

31. Голов С. Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами / С. Голов,

В. Костюченко. – К.: Екаунтінг, 2000. – 376 с.

32. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. [3-тє вид., перероб. і доп.] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. - Х.: Фактор, 2013. - 1072 с.

33. Гусева Т.М. Самоучитель по бухгалтер-ському учету: учебное пособие/

Т.М. Гусева, Т.Н. Шеина. – 2-е узд. – М.: Проспект, 2009. – 464 с.

34. Зеленко С.В. Застосування наукових підходів в процесі формування облікової політики сільськогосподарських підприємств / С. В. Зеленко, Т. М. Невелич // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2016. - Вип. 13(2). - С. 109-119.

35. Єфременко О.В. Формування облікової політики в умовах міжнародної конкуренції / О.В. Єфременко // Вісник Чернівецького торговельно- економічного інституту. Економічні науки. - 2013. - Вип. 2. - С. 293-296

[Електронний ресурс]. - Режим доступу :

http://nbuv.gov.ua/jpdf/Vchtei_2013_2_56.pdf

36. Житний П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація: монографія / П.Є. Житний. - Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. - 352 с.

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

38. Житний П. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення/ П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №3. – С. 19–22.

39. Житний П. Системний аспект облікової політики// Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №1. – С. 62-65.

40. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» // Облік і фінанси АПК. - 2006. - № 6. - С. 34-42.

41. Журавель Г.П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навч. посіб. /Г.П. Журавель, В.Б. Клевець, П. Я. Хомин; за ред. П.Я. Хомина. - К.:

Професіонал, 2009.- 320 с.

42. Загородній А.Г. Облік і аудит: Термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Львів: «Центр Європи», 2002. – 671 с.

43. Зборовська Н.С. Облікова політика: проблеми формування та шляхи їх вирішення / Н.С. Зборовська // Держава та регіони. – 2006. - № 5 – С. 355-359.

44. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання. Монографія. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. - 341 с.

45. Клим Н.М. Облікова політика як інструмент інтеграції облікової інформації підприємств / Н.М. Клим // Науковий вісник НЛТУ України, 2013. - № 23.7 - с. 248-254.

46. Коваль Н.І. Особливості облікової політики фермерських господарств / Н.І.Коваль // Збірник наук. праць. Вісник Сумськ. держ. аграр. ун-ту: Серія: Фінанси і кредит. Вип. №2. – Суми, 2013. - С. 152 –157.

47. Коробова Н. «Новий» облік сільськогосподарської діяльності та облікова політика підприємства // Облік і фінанси АПК. - 2007. - № 3-5. - С. 180-183.

48. Крот Ю. М. Внесення змін до наказу про облікову політику та їх вплив на бухгалтерський облік / Ю. М. Крот, Я. П. Пастернак // Причорноморські економічні студії. - 2018. - Вип. 27(2). - С. 143-147.

49. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку/ М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

50. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : [монографія] / В.А. Кулик. – Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. –373 с.

51. Левицька С.О. Облікова політика підприємства в контексті економічних реформ / С.О. Левицька // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол.: Башнянин Г.І., Апопій В.В., Вовчак О.Д. та ін.]. - Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. - Вип. 35. - 482 с.

52. Левицька С.О. Облікова політика підприємства в контексті економічних реформ / С.О. Левицька // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. – С. 218-222.

53. Левченко О.П. Проблеми формування облікової політики в сільськогосподарських підприємствах України / О.П. Левченко // Облік і фінанси АПК. - 2010. - №4. - С.57-60.

54. Лист Міністерства фінансів України від 21.12.05 № 31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику». [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.

55. Лозова Т.І. Облікова політика: проблеми формування. / Т.І. Лозова // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ : [науковий збірник]. - Кривий Ріг : Вісник КЕІ КНЕУ. - 2009. - № 1 (17). - С. 59-70.

56. Лялькова Є.Є. Облікова політика в системі управлінського обліку: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.12 [Електронний ресурс] / Лялькова Євгенія Євгенівна. - К., 2007. - 212 с. - Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/uchetnaya-politika-v-sisteme-upravlencheskogo-ucheta>.

57. Макарова Н.М. Концепція формування облікової політики економічних суб'єктів: дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: 08.00.12 [Електронний ресурс] / Макарова Надія Миколаївна. - К., 2011. - 362 с. - Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/kontseptsii-formirovaniyauchetnoipolitiki-ekonomicheskikh-subektov>.

58. Малярєвський Ю.Д. Формування облікової політики підприємства/ Ю.Д. Малярєвський // Економіка розвитку. – 2006. – №3(39). – С. 105–107.

59. Мантуленко В. В., Молчанов И. А. Роль учетной политики в системе управленческого учета // Молодой ученый. — 2014. — №15. — С. 177-180.

60. Метленко Н.М. Корпоративна облікова політика в інтегрованому

холдингу: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.12 [Електронний ресурс] / Метленко Ніна Михайлівна. - К., 2006. - 161 с. - Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/korporativnaya-uchetnaya-politika-v-integrirovannom-kholdinge>.

61. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс].

– Режим доступу:

http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx

62. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 17.12.2007 № 921 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basexw/ua-ememvt.htm>

63. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

64. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_020.

65. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_045.

66. Міняйло В. Як скласти наказ про облікову політику / В. Міняйло // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/1cid02811.html>.

67. Міщенко С.М. Облікова політика в системі управління підприємством / С.М. Міщенко Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Теорія і практика ринкових перетворень у країнах з перехідною економікою», 27-29 листопада 2002 р. – Київ: ВПЦ «Київський університет»,

2003. – Випуск 66-67. – С. 60-62.

68. Національне положення(стандарт) бухгалтерського обліку1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73 [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт

Верховної Ради України. – Режим доступу:

<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

69. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / за заг. ред. Л. Г. Ловінської. - К.: ДННУ "Акад. фін. управління", 2013. -294 с.

70. Облік сільськогосподарської діяльності: навчальний посібник / Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, В.М. Гаврилюк і ін.; за ред. В.М. Жука. – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.

71. Облікова політика: навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська та ін.; за ред. Г.М. Давидова. — К.: Знання, 2010. — 479 с.

72. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г. – К.: Видавництво ТОВ «ЮрАгро-Веста», 2007. – 326 с.

73. Облікова політика: навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська та ін.; за ред. Г.М. Давидова. — К.: Знання, 2010. — 479 с.

74. Олійник О.О. Агрохолдинг: облікова політика, консолідована фінансова звітність / О.О. Олійник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vbumb/2011_2/32.pdf.

75. Олійник Я.В. Методичні аспекти облікової політики підприємств / Я.В. Олійник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2012_721/39.pdf

76. Олійничук В.М. Інформаційна місткість фінансової звітності та її роль в управлінні підприємством / В.М. Олійничук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_4/213.pdf

77. Організація бухгалтерського обліку: Навчальний посібник/ Ф.Ф. Бутинець та ін.; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.
78. Основы экономического и социального прогнозирования: Учеб. для вузов по спец. «Планирование народного хозяйства» / Д.М. Крук[и др.] ; под ред. В.Н. Мосина, Д.М. Крука. – М. : Высш. шк., 1985. – 200 с.
79. Пантелійчук Л. Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства / Л. Пантелійчук// Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №9. – С. 3–11.
80. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.
81. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. N 137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO6.aspx>.
82. Приходько І.П. Облікова політика сучасного підприємства:теоретичні аспекти формування / І.П. Приходько[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economy.in.ua/pdf/5_2013/21.pdf.
83. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. №996-XIV [Електронний ресурс]. – <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
84. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkk.com.ua/show/2cid010244.html>.
85. Про облікову політику підприємства: Лист Міністерства фінансів України від 21.12.05 № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим

доступу:

http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931.

86. Про погодження облікової політики підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 11.04.2007 року № 254 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://170820.minagro.web.hosting-test.net/page/?7084>.

87. Професійна позиція бухгалтера як джерело інтерпретації облікової

інформації [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://uastudent.com/profesijna-pozycja-buhgaltera-jak-dzherelo-interpretaciioblikovoi-informacii/>.

88. Прохар Н.В. Співвідношення організації бухгалтерського обліку та облікової політики / Н.В. Прохар // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.rusnauka.com/NPM_2006/Economics/7_prohar%20n%20v.doc.htm.

89. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.

90. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.

91. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.

92. Пушкар М.С. Філософія обліку/ М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.

93. Радіонова Н. Облікова політика як методологічна основа управління підприємством / Н. Радіонова // Бухгалтерський облік і аудит. - 2015. - № 2-3. - С. 53-60.

94. Руденко О.В. Управлінська спрямованість облікової політики / О.В. Руденко // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. – 2009.

– № 4 (20). – С. 98-101.

95. Рузмайкіна І.В. Облікова політика підприємства – системний підхід до вироблення / І.В. Рузмайкіна // Вісник соціально-економічних досліджень. Вип. 19 / Одес. держ. екон. ун-т. — Одеса: ОДЕУ, 2005. – С. 261-267.

96. Рузмайкіна І. Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством / І. Рузмайкіна // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekonomist/2010_5/36_41.pdf 97.

Сахчинська Н.С. Облікова політика комерційних організацій: методологія формування та механізм реалізації: дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: 08.00.12 [Електронний ресурс] / Сахчинська Наталія Сергіївна.

- К., 2011. - 511 с. - Режим доступу:

<http://www.dissercat.com/content/uchetnayapolitika-kommercheskikh-organizatsiimetodologiya-formirovaniya-i-mekhanizm-realiz>.

98. Святенко І.М. Вплив факторів на формування облікової політики підприємства / І.М. Святенко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2014. - Вип. 2. - С. 246-252

[Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vchtei_2014_2_32.pdf.

99. Секіріна Н.В. Поняття облікової політики та її економічна суть / Н.В. Секіріна, Ю.А. Оскірко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/33_DWS_2010/33_DWS_2010/Economics/74443.doc.htm.

100. Селіванова Н. М. Облікова політика підприємства: проблеми визначення поняття та нормативно-правового регулювання / Н.М. Селіванова // Економіка. Фінанси. Право. - 2016. - № 7. - С. 18-22.

101. Сидоренко І.В. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика / І.В. Сидоренко, А.О. Сопільник // [Електронний ресурс]. - Режим

доступу:

http://www.dgma.donetsk.ua/science_public/science_vesnik/1_7e_2011/article/11SI_VUTP.pdf.

102. Слободяник Ю.Б. Організація облікової політики в Україні: проблеми гармонізації / Ю.Б. Слободяник, Ю.О. Хоменко // [Електронний ресурс]. –

Режим доступу:
http://www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/slobodianik_018.pdf.

103. Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства: сутність та призначення / Т.М. Сторожук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnudpsu/2009_3/2009_3_Storozuk.pdf

104. Сторожук Т.М. Фінансова політика підприємства в контексті його внутрішньогосподарської політики / Т.М. Сторожук, Д.Є. Сторожук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://archive.nbuv.gov.ua/ejournals/znprnudps/2011_1/pdf/11stniep.pdf.

105. Фабіанська В.Ю. Облікова політика сільськогосподарських підприємств / В.Ю. Фабіанська // Економіка АПК. - 2006. - № 12. - С. 105-110.

106. Чабан Г. В. Аналіз факторів впливу на формування облікової політики в системі управління підприємством / Г. В. Чабан, О. О. Бурлаков // Економічний вісник університету. - 2017. - Вип. 32(1). - С. 38-45 .

107. Чебан Ю.Ю. Особливості формування облікової політики сільськогосподарських підприємств: методологічний аспект / Ю. Ю. Чебан, О. І. Лугова, О. В. Боева // Молодий вчений. - 2015. - № 2(6). - С. 1447-1450.

108. Черній М.Я. Формування облікової політики підприємств на основі організаційно-технологічних особливостей/ М.Я. Черній [Електронний ресурс].

– Режим доступу:

http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/ptmbo/2012_2/43.pdf.

109. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник/ В.Г.

Швець. – К.: Знання, 2004. – 447 с.

110. Шевчук К. В. Облікова політика підприємства: значення, особливості формування та впровадження / К. В. Шевчук // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2015. - Вип. 5. - С. 208-210.

111. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія / М.Т. Щирба. - Т.: ТНЕУ, 2011. - 338 с.

112. Щирба М.Т. Організаційний аспект аудиту облікової політики / М.Т. Щирба, І.М. Щирба // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/3560/>

113. Щирба М.Т. Організаційні та методичні засади аудиту ефективності облікової політики підприємства в системі управлінського обліку / М.Т. Щирба, І.М. Щирба // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2012_2/197.pdf

114. Щирба М. Проблеми документального оформлення облікової політики підприємства та шляхи їх вирішення / М. Щирба // Економічний аналіз: зб. каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – № 5. – С. 380-383.

115. Юнацький М.О. Складові елементи облікової політики за МСФЗ /Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аудиту та аналізу: теорія, методологія, організація : [кол. монографія] // за заг. ред. О. А. Сарапіної / М. О. Юнацький. - Херсон : Книжкове вид-во 1111 Вишемирський В. С., 2014. - 330 с. -С. 29-40.

116. Юнацький М.О. Сучасний стан нормативно-правового забезпечення формування облікової політики / М.О. Юнацький // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси: зб. наук. праць. - Луцьк: РВВ Луцького НТУ,- 2013. - Вип. 10 (1), - С. 541-546.

117. Юхименко-Назарук І.А. Особливості застосування професійного судження бухгалтера в умовах формування

облікової політики підприємства: інституційний аспект / І.А. Юхименко-Назарук // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. - 2014. - Вип. 2. - С. 195-206.