

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Навчально-науковий інститут інноваційних освітніх технологій
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

Дехтяр Ольга Володимирівна

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ
ПІДПРИЄМСТВОМ І ЇЇ ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ \ ACCUNTING
POLICY IN THE ENTERPRISE'S MANAGEMENT SYSTEM AND IT'S
LEGAL SUPPORT

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

Магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового
бізнесу

Магістерська робота

Виконала студентка групи

ОПЗзм-21

О.В.Дехтяр (Гудименко)

Науковий керівник:

к.е.н. доцент Дідоренко т.В.

Магістерську роботу допущено до захисту:

“ ” _____ 20 ____ р.

Завідувач кафедри

_____ Р.Ф.Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ.....	6
1.1. Генезис і сутність облікової політики та її правове забезпечення.....	6
1.2. Класифікація факторів впливу на формування облікової політики в системі управління підприємством.....	18
1.3. Проблемні аспекти формування облікової політики для потреб управління діяльністю підприємств.....	26
Висновки до розділу 1.....	35
РОЗДІЛ 2. РОЗВИТОК ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИХ ПОЛОЖЕНЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПРИ ФОРМУВАННІ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ.....	37
2.1. Інформаційне забезпечення облікової політики за видами обліку.....	37
2.2. Вплив облікової політики на показники діяльності підприємств.....	48
2.3. Облікова політика при формуванні показників фінансової звітності.....	56
2.4. Організація контролю положень облікової політики.....	64
Висновки до розділу 2.....	68
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ТА КОНТРОЛЬ ПОЛОЖЕНЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ.....	69
3.1. Методика контролю положень облікової політики.....	69
3.2. Оцінка якості контролю положень облікової політики та прийняття управлінських рішень.....	77
3.3. Удосконалення облікової політики для ефективного управління підприємством.....	80
Висновки до розділу 3.....	85
Висновки та пропозиції.....	86
Список використаних джерел.....	89

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасні умови господарювання передбачають існування альтернатив щодо методів, процедур та принципів ведення обліку. Для прийняття ефективних управлінських рішень потрібна облікова система, яка базується на виваженій обліковій політиці, що є комплексом правил, процедур і методик, які регламентують порядок спостереження, фіксації обробки та узагальнення показників господарської діяльності. Облікова політика є конституцією економічного суб'єкта, що дозволяє змодельовати обліковий процес з урахуванням стратегії його розвитку.

Теоретичні, методичні та організаційні питання щодо формування облікової політики підприємств нині залишаються актуальними та недостатньо дослідженими. У науковій літературі невирішеними є питання генезису та філософії облікової політики, особливостей облікової політики підприємств різних організаційно-правових форм та розмірів, облікової політики для цілей управлінського обліку, моніторингу, моделювання облікової політики тощо.

Значний вклад у розвиток теорії та методики облікової політики внесли вітчизняні вчені, зокрема: Р.Ф. Бруханський, І.М. Белова, С.Ф. Голов, Г.М. Давидов, Т.В. Дідоренко, І.В. Жиглей, В.П. Завгородній, С.Я. Зубілевич, Л.М. Кіндрацька, Н.І. Коваль, М.В. Кужельний, Ю.А. Кузьмінський, І.Д. Лазаришина, С.О. Левицька, С.Ф. Легенчук, Л.Г. Ловінська, та інші.

Не применшуючи ролі наукових здобутків перелічених вище вчених з питань формування облікової політики, та її правового забезпечення слід зазначити, що подальшого вдосконалення потребують теоретичні, методичні й організаційні засади створення єдиної концепції визначення сутності, цілей та застосування облікової політики в практичній діяльності підприємств, що і визначає актуальність обраної теми дослідження.

Мета та завдання дослідження. Мета дослідження полягає в удосконаленні теоретичного, методичного й організаційного забезпечення процесу формування облікової політики підприємств та її правового

забезпечення.

Відповідно до заявленої мети у роботі визначено сукупність завдань, спрямованих на її досягнення:

- дослідити генезис і сутність облікової політики та її правове забезпечення;
- вивчити класифікацію факторів впливу на формування облікової політики в системі управління підприємством;
- визначити проблемні аспекти формування облікової політики для потреб управління діяльністю підприємств;
- дослідити інформаційне забезпечення облікової політики за видами обліку;
- визначити вплив облікової політики на показники діяльності підприємств;
- вивчити організацію контролю положень облікової політики;
- опрацювати методика контролю положень облікової політики;
- зробити оцінку якості контролю положень облікової політики та прийняття управлінських рішень;
- дати рекомендації щодо удосконалення облікової політики для ефективного управління підприємством.

Об'єктом дослідження є процес формування облікової політики підприємств.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні й організаційні аспекти формування облікової політики підприємств та її правове забезпечення в інформаційному обліковому забезпеченні управління підприємствами.

Методи дослідження. В основу дослідження покладено діалектичний метод, що забезпечує розкриття сутності облікової політики, її завдань і функцій. Методика дослідження базується на теорії наукового пізнання, системному підході до розглянутих проблем, вивченні їх взаємозв'язку та розвитку. Залежно від характеру досліджуваних завдань використано такі загальнонаукові прийоми та методи, як: аналіз, синтез, дедукція, індукція,

моделювання, порівняння, метод групування, метод фінансових коефіцієнтів, анкетування та опитування, наукова абстракція, історичний і логічний аналіз теоретичного та практичного матеріалу. Авторське бачення методики та організації облікової політики базується на системному підході до дослідження облікової політики і цільового спрямування на галузеві особливості аграрних підприємств.

Інформаційною базою дослідження є монографії, наукові статті у вітчизняних і зарубіжних виданнях з бухгалтерського обліку, економічної теорії, довідково-інформаційна література, матеріали науково-практичних конференцій, фінансова та статистична звітність підприємств, матеріали статистичних спостережень, анкетного обстеження процесів формування облікової політики у аграрних підприємствах України, інформаційні ресурси мережі «Інтернет», авторські розробки, нормативно-правові акти з питань регулювання бухгалтерського обліку, цивільне, господарське та податкове законодавство.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в удосконаленні теоретичних, методичних й організаційних засад формування облікової політики підприємств та обґрунтуванні рекомендацій щодо їх використання у господарській діяльності.

Практичне значення отриманих результатів полягає у науковому обґрунтуванні та практичній цінності пропозицій з удосконалення методики й організації процесу формування облікової політики підприємств та її правового забезпечення.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано тези, за матеріалами конференції “Цифрова економіка: тренди та перспективи” яка проводилась кафедрою обліку та економіко-правового забезпечення АПБ, ФАЕМ .

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

1.1. Генезис і сутність облікової політики та її правове забезпечення

Бухгалтерський облік є процесом, який зазнає постійних змін та вдосконалення. На кожному історичному етапі розвитку суспільства теоретичні основи та практика здійснення бухгалтерського обліку розширюються, уточнюються та переглядаються. Одні облікові явища та поняття зникають, інші, навпаки, з'являються.

Історично склалось, що дуже довго не було виділеного окремого поняття «облікова політика», та, хоча облікова політика не прописувалась в окремих документах, в господарській діяльності завжди існували правила, за якими відбувалось ведення обліку.

Термін «облікова політика» в міжнародній практиці був визначений у 1974 році з прийняттям Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку № 1 «Розкриття облікової політики» та Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку № 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах». Згодом, у 1997 р. зазначені стандарти було замінено на МСБО (Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку) 1 «Подання фінансових звітів», спрямований на поліпшення якості фінансових звітів і задоволення вимог користувачів щодо вичерпної інформації про фінансовий стан і результати діяльності компанії. На сьогодні в міжнародній практиці існує окремий стандарт бухгалтерського обліку МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» та МСБО ДС 3 «Чистий надлишок або дефіцит за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці» [53].

В Україні до 90-х років минулого століття потреби у визначенні терміну «облікова політика», як і в самій обліковій політиці підприємства, не виникало, оскільки за радянських часів регулювання бухгалтерського обліку здійснювалось шляхом затвердження державними органами жорстких стандартів, положень та інструкцій із бухгалтерського обліку та звітності.

Отже, облікова політика розпочала та продовжує своє становлення в умовах наближення законодавчих основ регулювання бухгалтерського обліку до міжнародних, посилення ролі міжнародних організацій, інтернаціоналізації та глобалізації світового господарства. Глобалізація економіки принесла елементи демократизації в управління економікою, в тому числі регламентацію обліку. В останні роки відбувається процес зближення бухгалтерського обліку з податковим. Нині зростає вплив зовнішніх користувачів на формування облікової політики. Пошук пріоритетів та вибір правильної стратегії відображаються в обліковій політиці, оскільки обов'язково призводять до коригування принципів, методів і процедур обліку. Для сучасного обліку характерна інтелектуалізація. Бухгалтер перетворюється з реєстратора господарських фактів на незамінного управлінця, зростає роль такого поняття як «професійне судження» бухгалтера. Науково-технічний прогрес, інформатизація та комп'ютеризація підвищують якість та оперативність обліку. Держава дала можливість підприємствам розробляти і використовувати облікову політику з 1993 р., коли було введено в дію «Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності», затверджене Постановою Кабінету Міністрів України № 250 від 3 квітня 1993 р. Це Положення надавало підприємствам певні можливості.

Рекомендацію складання розпорядчого документу, що затверджує облікову політику на поточний рік, було подано у Вказівках щодо організації бухгалтерського обліку в Україні, затверджених наказом Міністерства фінансів України № 25 від 7 травня 1993 р.

Термін «облікова політика» в Україні офіційно почали використовувати лише з 2000 р., після введення в дію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [92], Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (П(С)БО) № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 87 від 31.03.1999 р. [50] та інших П(С)БО, що регламентують альтернативні способи організації та ведення обліку. При складанні Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку за

основу брались міжнародні стандарти фінансової звітності, з урахуванням рівня економічного розвитку нашої країни.

Виходячи з історичного досвіду, бухгалтер повинен забезпечувати максимальну достовірність бухгалтерського обліку, що потребує вміння використовувати різні методи обліку. Така можливість реалізується через облікову політику.

У бухгалтерському обліку поняття свободи та, зокрема, свобода вибору, проявляється через облікову політику підприємства та креативний облік, застосування яких має як позитивні (вільний вибір методів і процедур оцінки та відображення окремих об'єктів в бухгалтерському обліку з урахуванням специфіки діяльності підприємств, їх розміру тощо), так і негативні (заниження доходів та завищення витрат) наслідки для держави та суспільства [27].

Варіантність, що з'явилася в обліку, дає можливість бухгалтеру творчо підійти до своїх обов'язків. Це розширило діапазон можливостей та одночасно підвищило відповідальність, тому бухгалтер повинен швидко пристосовуватись до змін в економічному житті країни, відслідковувати зміни в нормативних документах, що регламентують бухгалтерський облік. Сьогодні бухгалтер повинен бути не просто виконавцем, а й розуміти методологію обліку. Вибір того чи іншого варіанту ведення обліку дозволяє, не впливаючи на господарське життя підприємства, впливати на його фінансові показники. Для ефективних управлінських рішень потрібна виважена облікова політика.

Практика формування облікової політики зводиться до складання наказу про облікову політику, який є по суті останнім елементом у формуванні облікової політики. Проте наказу має передувати кропітка робота з визначення процедур організації обліку, що має відповідати особливостям виробничого процесу та потребам власника [54].

Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка визначена переліком методик і процедур, серед яких однак допустимі альтернативні варіанти. Іноді нормативні документи взагалі не містять конкретних

рекомендацій щодо правил обліку окремих фактів господарського життя. Якщо система не встановлює спосіб ведення бухгалтерського обліку з конкретного питання, то при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб, виходячи з діючих положень [6].

Сучасна теорія облікової політики розвивається в суперечливих умовах. З одного боку, облікова політика обмежена законодавчим регулюванням методів, принципів і процедур бухгалтерського обліку. З іншого боку, інтереси різних груп користувачів облікової інформації вимагають від бухгалтерів творчого високопрофесійного підходу до процесу формування облікової політики.

Однією з характерних особливостей українського законодавства є його постійний розвиток та удосконалення. Оскільки облікова політика підприємства передбачає альтернативність у виборі принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку, то, насамперед, облікова політика і підлягає постійному вдосконаленню внаслідок зміни законодавчої бази.

Для облікової політики є важливим визначення меж її застосування. Формування облікової політики здійснюється на кількох рівнях. Відповідно до рівнів виділяються і межі облікової політики. Вчені-економісти, що досліджували це питання, класифікують рівні облікової політики по-різному. Узагальнюючи наведені вище класифікації, доцільно розмежувати облікову політику на такі рівні: міжнаціональний, державний, галузевий та рівень суб'єкта господарювання. Відповідно розподілити нормативно-правове регулювання формування облікової політики (табл. 1.1).

При формуванні облікової політики доцільно спиратись на професійне судження бухгалтерів, що передбачено МСБО 8 п. 10: у випадку відсутності стандарту або тлумачення, які конкретно застосовуються до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики. Також згідно з МСБО 8 п. 12 потрібно враховувати професійну літературу з обліку та прийняті галузеві практики в тій мірі, в якій вони не суперечать стандартам і тлумаченням [53].

Таблиця 1.1

Нормативно-правове регулювання формування облікової політики
підприємств України

Рівень	Регламентация	Коментар
Міжнаціональний	МСФЗ та МСБО	МСФЗ дають набагато більше свободи бухгалтерам стосовно формування облікової політики. Зокрема, немає затвердженого плану рахунків. Він є частиною облікової політики і може складатись за професійним судженням бухгалтера. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» містить визначення поняття «облікові політики», метою цього стандарту є визначення критеріїв до обрання та змінювання облікових політик разом із обліковим підходом і розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках і виправлення помилок. Варто відзначити, що публічні акціонерні товариства обов'язково складають фінансову звітність за МСФЗ. Також добровільно складати фінансову звітність за МСФЗ можуть інші підприємства, які самостійно визначили доцільність застосування міжнародних стандартів.
Державний	Податковий та Господарський кодекси, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в питанні облікової політики дає підприємствам можливість вибору в рамках діючих нормативно-правових актів. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» дають визначення облікової політики та визначають порядок розкриття та внесення змін в облікову політику.
Галузевий	Методичні рекомендації, інструкції, положення, вказівки Міністерства фінансів, галузевих міністерств та інших органів виконавчої влади.	На цьому рівні можна виділити Лист МФУ від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику», що містить деякі загальні положення та неповний перелік елементів Наказу про облікову політику.
Підприємства	Внутрішні документи	Наказ про облікову політику підприємства, робочий план рахунків бухгалтерського обліку, положення про бухгалтерську службу підприємства, положення про організацію управлінського обліку на підприємстві, графік документообороту та ін.

Нормативно-правове регулювання облікової політики здійснюється на різних рівнях, проте досліджено, що законодавча база в сфері облікової політики потребує суттєвого вдосконалення. Отже, законодавчі різномірні межі застосування облікової політики залежать від методологічних можливостей системи. Облікова політика виникла в бухгалтерському обліку, а згодом почала застосовуватись в управлінському обліку, податкових розрахунках тощо. Розглянемо зміст політик підприємств для цілей бухгалтерського обліку, управлінського обліку та податкових розрахунків в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Зміст облікових політик для цілей бухгалтерського, управлінського обліку та податкових розрахунків

Вид обліку	Визначення	Мета	Зміст облікової політики
1	2	3	4
Бухгалтерський облік	Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень	Формування та представлення вартісних показників діяльності підприємства для зовнішніх і внутрішніх користувачів	Варіанти ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та відображення інформації у фінансовій звітності
Управлінський облік	Система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством	Ідентифікація інформації, обчислення й оцінка показників та надання даних для внутрішніх користувачів	Формування центрів відповідальності та аналітичних підрозділів, методика формування цін, способи обліку витрат і калькулювання собівартості, організація бюджетування та контролю
Податкові розрахунки	Система групування інформації для визначення податкової бази за податками на підставі первинних документів, згрупованих відповідно до порядку, передбаченого чинним податковим законодавством	Визначення бази оподаткування і фіскальних платежів	Перелік податків і відповідальних осіб, форма і зміст реєстрів податкових розрахунків та ін.

Мета кожного з цих видів обліку зумовлює специфіку процедур, принципів і методів ведення того чи іншого виду обліку. Поділ бухгалтерського

обліку на види є умовним, адже бухгалтерський, управлінський та інші види обліку користуються єдиним джерелом облікової інформації – первинними документами, та й кінцева їх мета однакова – забезпечення добробуту суб'єкта господарювання.

Згідно з п. 1.2. Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 63, підприємство самостійно на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів із бухгалтерського обліку визначає за погодженням із власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства, а також зміни до неї [49].

Отже, свобода у формуванні облікової політики бухгалтерського обліку обмежена законодавчо, аналогічно і облік податкових розрахунків обмежений вимогами Державної фіскальної служби України. Стосовно управлінського та стратегічного обліку, то тут облікова політика обмежується лише професійним судженням.

Згідно з п. 2 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку [92].

Податкові розрахунки, на сьогодні регулює Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, який, згідно п. 1.1., визначає вичерпний перелік податків і зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [58]. Тому, вважаємо доцільним вживати вираз «облікова політика податкових розрахунків».

Як вже вказувалось вище, облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Під фінансовою звітністю розуміють бухгалтерську звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [27]. В свою чергу податкова звітність подається у вигляді податкових декларацій (розрахунків) платником податків (у тому числі відокремленими підрозділами у випадках, визначених ПКУ) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку [58].

Отже, пропонуємо визначення облікової політики податкових розрахунків – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання податкової звітності.

Розмежування облікової політики фінансового обліку та облікової політики податкових розрахунків, на нашу думку, є неможливим у зв'язку зі зміною податкового законодавства з прийняттям Податкового кодексу України. Вважаємо, що в наказі про облікову політику підприємства доцільно об'єднати принципи, методи і процедури фінансового обліку та обліку податкових розрахунків.

Починаючи з 2015 р. податок на прибуток розраховується згідно бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Поняття «податковий облік» ліквідується, облік податкових розрахунків будується на принципах, методах і процедурах бухгалтерського обліку згідно з національними чи міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, що визначено Податковим кодексом України.

Податкові розрахунки будуються на основі бухгалтерського обліку. У випадку розходжень «великі» платники податків робляться відповідні коригування. Податковий кодекс України (п.п.1 п.1 ст. 134) встановлює, що

підприємства, які мають річний дохід від будь-якої діяльності, за вирахуванням ПДВ, більше 20 мільйонів гривень повинні розраховувати податкові коригування на іншу (податкову) амортизацію, на формування резервів, на різницю при здійсненні фінансових операцій, на штрафи по податкових розрахунках тощо.

Гармонізація методології бухгалтерського та податкового обліку, і різниця в цільовому спрямуванні формування доходів і витрат у фінансовій та податковій звітності зумовлюють необхідність включення в облікову політику принципів, методів і процедур податкових розрахунків. Окрім того, починаючи з 2015 р. податкові органи мають право перевіряти правильність та повноту ведення і обліку податкових розрахунків, і бухгалтерського обліку відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, тому наказ про облікову політику є одним з документів який в першу чергу цікавить податківців.

Облікова політика повинна забезпечити єдність бухгалтерського обліку податкових розрахунків, управлінського обліку, аналізу та контролю, оскільки є уніфікованим засобом організації облікових процесів.

Метою облікової політики податкових розрахунків підприємства є (рис. 1.1):

МЕТА ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПОДАТКОВИХ РОЗРАХУНКІВ
Гармонізація в межах підприємства податкового та фінансового обліку
Оптимізація величини податку
Податкове планування
Використання пільг
Уникнення переплати податків
Запобігання штрафним санкціям

Рис. 1.1. Мета облікової політики податкових розрахунків автором.

При формуванні положень облікової політики податкових розрахунків доцільно враховувати такі особливості податкових розрахунків на підприємстві

рис.1.2.:

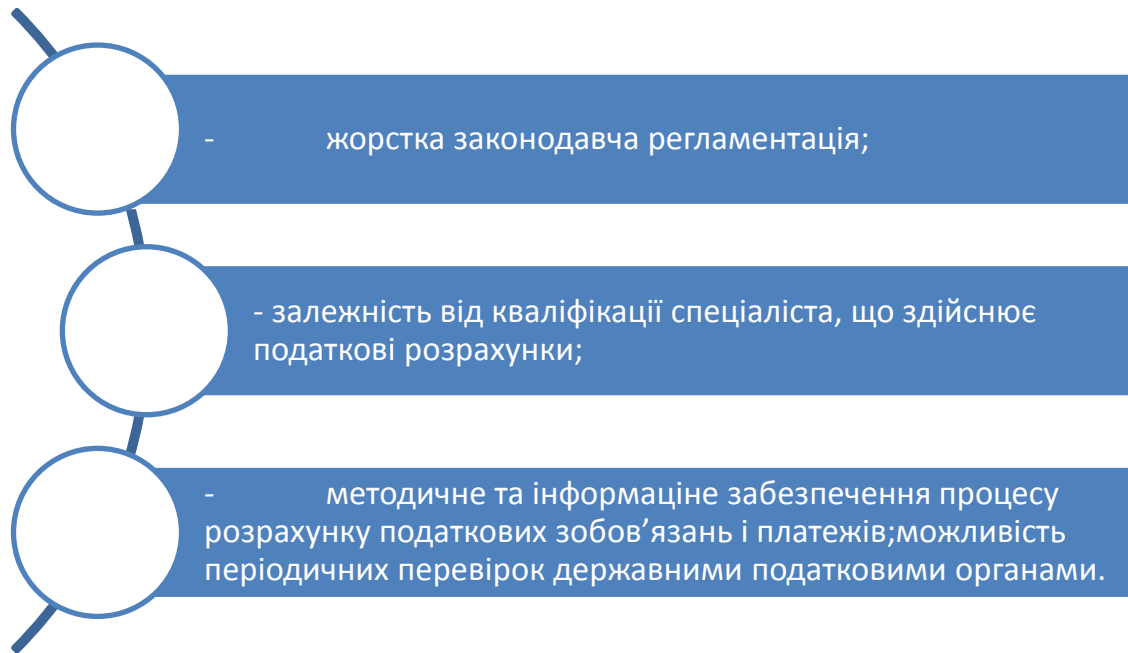


Рис 1.2. Особливості податкових розрахунків на підприємстві.

Облікова політика служить інструкцією з обліку податкових розрахунків, посилює внутрішній контроль, оптимізує документооборот, знижує податкові ризики і особливо важлива при зміні головного бухгалтера. Продумана облікова політика допоможе достовірно визначити собівартість і прибуток, що дозволить заощадити на податкових платежах.

Облікова політика є інструментом запобігання спорів під час податкових перевірок, адже саме облікова політика однозначно висвітлює методи, принципи та процедури обліку, що застосовуються підприємством для складання податкової звітності та сплати податків.

Важливість формування облікової політики підприємства зумовлює її вплив на обсяги і строки податкових платежів, що в свою чергу впливає на обсяги і строки вилучення оборотних коштів, тобто на фінансовий стан підприємства.

Інтеграція України у світовий економічний простір спонукає підприємства переходити на міжнародні стандарти фінансової звітності, гармонізувати ведення обліку до загальноприйнятих вимог.

Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р., окремо виділяють підприємства, які відповідно до законодавства застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності [49]. Відповідно такі підприємства при формуванні облікової політики керуються міжнародними стандартами фінансової звітності.

Приведення облікової політики підприємств до вимог МСФЗ є достатньо складним процесом, що вимагає значних наукових напрацювань в цьому напрямку та врахування практичного іноземного досвіду. Практика формування облікової політики багатьох вітчизняних підприємств зводиться до складання лише наказу про облікову політику підприємства, що фактично є кінцевою стадією цього трудомісткого процесу і не відповідає вимогам МСФЗ і МСБО.

Облікова політика в Україні – з одного боку є результатом адаптації українського бухгалтерського обліку до Міжнародних стандартів фінансової звітності, а з іншого – засобом реформування обліку відповідно до змін зовнішнього середовища (в т.ч. необхідності застосування МСФЗ). Через облікову політику підприємства реалізуються методи бухгалтерського обліку на основі принципів бухгалтерського обліку з врахування вимог чинного законодавства.

Методика бухгалтерського обліку є сукупністю логічно - пов'язаних способів і прийомів практичної реалізації функцій і завдань бухгалтерського обліку на практиці [31]. Метод бухгалтерського обліку включає наступні елементи: первинне спостереження (документація та інвентаризація), вартісний вимір (оцінювання та калькуляція), поточне групування (система бухгалтерських рахунків та подвійний запис), підсумкове узагальнення (баланс та звітність). Облікова політика прямо чи опосередковано стосується всіх вище перелічених елементів. Облікова політика є засобом організації бухгалтерського обліку.

Політика – організаційна і контрольно-регулятивна сфера суспільства,

заснована в системі інших таких самих сфер: економічної, ідеологічної, правової, культурної тощо [32].

У політиці виявляються відмінності інтересів різних груп, які, з одного боку, стикаються, а з іншого – взаємоузгоджуються. Політика є продуктом свідомої довільної, а часом – свавільної діяльності людей, рушійною силою якого є певний інтерес. Проте в цілому політика виражає інтегрований суспільний інтерес [15].

Із наведених визначень бачимо, що політика є притаманною економіці і являє собою комплекс управління для дій та прийняття рішень, певну сукупність правил організації, що визначає, згідно з яким шляхом потрібно діяти, а також передбачає зіткнення та взаємоузгодження інтересів різних груп та вибір варіантів рішень.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» облікова політика – «сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності». Отже, підприємство самостійно обирає принципи, методи і процедури ведення бухгалтерського обліку, що не суперечать чинному законодавству та відповідають особливостям діяльності підприємства.

Поняття облікової політики у МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках і помилки», який набрав чинність з 1 січня 2005 року, трактується як конкретні «принципи, основи, домовленості, правила та процедури, прийняті керівництвом при складанні та поданні фінансових звітів» [53].

Вимоги вітчизняного законодавства визначають облікову політику виключно як елемент фінансової звітності. Це не можна вважати недоліком чинного законодавства, адже Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та НП(С)БО стосуються насамперед бухгалтерського обліку. Тому під час формування всієї системи обліку не слід

обмежуватися визначенням, наданим у нормативних документах. Більш правомірним є підхід до трактування облікової політики, який визначає її як інструмент управління системою бухгалтерського обліку [62].

Отже, сутність облікової політики підприємства в тому, що вона є не просто сукупністю способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибором методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку залежно від цілей, поставлених управлінцями. Тому облікова політика – це не лише сукупність принципів, методів і процедур обліку, її функціональним призначенням є управління обліковою системою.

Підсумовуючи вище викладене, даємо власне визначення поняття облікової політики як сукупності принципів, методів і процедур обліку, що використовуються підприємством в ролі засобу управління обліковою системою, який залежно від визначених управлінських цілей, дає змогу використовувати різні варіанти відображення господарської діяльності через методику обліку, обрану відповідно до умов господарювання в межах, передбачених законодавством.

1.2. Класифікація факторів впливу на формування облікової політики в системі управління підприємством

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 [54]. Дослідженням проблеми формування облікової політики, зокрема факторів впливу на облікову політику у своїх працях займались Бруханський Р.Ф., Белова І.М., Дідоренко Т.В., Олійник О. В., Шигун М. М. та Шулепова С. М., та

інші.

Цікавим є поділ факторів, що впливають на формування облікової політики підприємств: 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 хлібопечення 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.

Таблиця 1.3

Фактори впливу на формування облікової політики хлібопекарських 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 цін на хліб масового вжитку; - інфраструктура ринку хліба та хлібобулочних виробів. 	<ul style="list-style-type: none"> - якість сировини; - нетривалість технологічного процесу; - територіальна обмеженість реалізації через малу транспортабельність готової продукції; - обмеженість терміну зберігання основних матеріально-виробничих запасів; - обмеженість терміну реалізації готової продукції та мінімум залишків нереалізованої продукції, а по хлібу, як правило, відсутність залишків нереалізованої продукції; - швидкий оборот грошових коштів; - відсутність незавершеного виробництва

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. 1.3).

Розглянемо їх вплив на формування облікової політики на хлібопекарських 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.

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. [57]

Організаційна структура управління та наявність структурних підрозділів і їх економічні взаємозв'язки впливають на формування облікової політики хлібопекарських підприємств в тому аспекті, що випливає з новацій щодо типу організації підприємства, безперервності технологічного процесу, наявності спеціалізованих цехів тощо.

З цього приводу цікавою є думка, 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 [27].

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 випускається.

Розвинута інфраструктура ринку (банки та інші фінансово-кредитні інститути) дозволяє хлібопекарським 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 фінансово-господарська 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.

Складність використання сучасних моделей розвитку обумовлена здебільшого неможливістю передбачити сценарні особливості процесу організаційних змін. Чим вище складність самої системи, що перетворюється,

тим більше імовірність того, що змінність буде відбуватись за складним сценарієм. Розвиток ринку, прискорення науково-технічного прогресу, динамічність навколишнього середовища, загострення конкурентної боротьби обумовлюють потребу у застосуванні нової філософії постійного удосконалення діяльності господарюючої організації – від управління якістю діяльності до управління якістю менеджменту. Основними принципами якісної системи управління розвитком повинні стати [8]: спрямованість на узгодженість та задоволення інтересів стейкхолдерів; стратегічна сфокусованість механізмів управління; гармонізація цілей всіх рівнів працівників, менеджменту, власників та суспільства; орієнтація на інноваційні процеси та внутрішньо-організаційне партнерство; соціально відповідальна поведінка кожного з стейкхолдерів; безперервність вдосконалень, збалансованість та керованість розвитку.

Розвиток підприємства можна розглядати як еволюційний етап розвитку організації, причому управління ним:

- по-перше, опирається на людський потенціал високо мотивованих співробітників як основу організації; прагне до всебічного розвитку відносин зі споживачами з метою задоволення його потреб за рахунок виробництва продукції і надання послуг, близьких до ідеалу;
- по-друге, відповідає виклику з боку зовнішнього середовища, що дозволяє отримати конкурентні переваги, які в сукупності допомагають організації виживати і досягати своєї мети в довгостроковій перспективі.

Наведений підхід трактування ідеї стратегічного розвитку підприємства допоможе керівництву підприємств в удосконаленні систем управління, у відстоюванні конкурентної позиції на ринку, що приведе до визначення оптимального шляху розвитку організації, та формування облікової політики. Усвідомлення сутності стратегічного розвитку як необхідного принципу збереження і розширення підприємства в сучасних економічних умовах, як інструмента тривалого, невпинного просування організації до більш високого рівня якості продукції і управління – актуальна проблема мікроекономіки

сучасної України.

Узагальнюючи напрацювання українських вчених, можна стверджувати, що управління стратегічним розвитком підприємства – це підсистема управління підприємством, орієнтована на встановлення стратегічних пріоритетів і кількісно-якісні зміни шляхом раціонального використання внутрішнього потенціалу і зовнішніх можливостей з метою забезпечення параметрів довгострокової результативності.

Управління стратегічним розвитком підприємства є об'єктивною необхідністю, що впливає із самого характеру виробничо-господарської системи, і в цьому розумінні не залежить від характеру власності і відповідної йому організаційно-правової форми підприємства. Хоча, природно, що кожна з існуючих організаційно-правових форм підприємств може мати власну специфіку побудови системи управління стратегічним розвитком.

Управління стратегічним розвитком, з одного боку, є складовою стратегічного управління, в контексті формування передумов подальшого існування підприємства в стратегічній перспективі, а з іншого – воно якби є його продовженням після завершення етапу «контроль реалізації стратегії». Таким чином, управління стратегічним розвитком пов'язує в часі стратегічні цикли шляхом використання інформації попередніх циклів (міся, зміни зовнішнього і внутрішнього середовища, параметри формування, реалізації і контролю стратегії) для формування інформаційного базису наступного стратегічного циклу

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

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.

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.

Еволюція об'єктів обліку – соціальне явище, в рамках якого функціонує підприємство, – призводить до переходу внутрішніх факторів до зовнішніх, і зовнішніх до внутрішніх. Можна виділити фактори, які впливають на професійне судження (табл. 1.4), що також впливають на формування облікової політики.

Таблиця 1.4

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

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.

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.

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. Особливого значення надаємо здатності облікової політики пристосовуватись до змін зовнішнього та внутрішнього середовища.

1.3. Проблемні аспекти формування облікової політики для потреб управління діяльністю підприємств

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.

Обов'язок підприємства самостійно формувати облікову політику для потреб бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. За міжнародними правилами облікова політика пояснюється щодо конкретного об'єкта обліку, а відповідно до вітчизняного визначення терміну, сукупність таких облікових політик саме і становить єдину облікову політику підприємства.

Облікова політика є сукупністю конкретних елементів організації бухгалтерського обліку, які визначає підприємство на підставі загальноприйнятих правил з урахуванням специфіки діяльності підприємства [15].

Сучасні дослідження науковців свідчать, що формування облікової політики підприємства для потреб управління повинні включати заходи, спрямовані на удосконалення бухгалтерського обліку, впровадженням яких не може займатися тільки бухгалтерія [6].

Тут повинні брати участь майже всі економічні і технічні відділи підприємства. Під час формування облікової політики необхідно використовувати проектні матеріали бухгалтерського обліку, тобто графіки документообігу, посадові інструкції, проекти компютеризованого обліку, плани щодо організації бухгалтерського обліку. Згідно зі стандартами бухгалтерського обліку облікова політика підприємства протягом року змінюватися не може, тому на початку року є можливість змінити облікову політику і описати зміни в наказі про облікову політику. В обліковій політиці підприємства мають бути відображені всі принципові питання щодо організації

бухгалтерського обліку на підприємстві, тому до її формування потрібно підходити дуже відповідально й продумано, адже від того, які облікові оцінки обрано підприємством, залежить фінансовий результат підприємства, а також об'єктивність і точність розкриття інформації у фінансовій звітності.

На сьогоднішній день вітчизняним 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.

Сучасний стан нормативного регулювання бухгалтерського обліку характеризується багаторівневістю методів відображення господарських операцій. Наявність альтернативних вирішень проблем, що виникають в обліку, дозволяє підприємству обрати найоптимальніший варіант, виходячи з особливостей його діяльності, технології виробництва, організаційних характеристик, чисельності працівників, рівня технічного забезпечення як всього підприємства, так і бухгалтерії зокрема. Вибір вирішення того чи іншого питання обов'язково повинне знайти своє відображення в обліковій політиці підприємства.

Згідно зі статтею 8 Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємство самостійно розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, а також визначає:

- права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- форми первинних документів, облікових реєстрів і внутрішньої звітності як для бухгалтерського фінансового обліку, так і управлінського;
- правила документообігу і технологію обробки облікової інформації;
- порядок і правила внутрішнього контролю за господарськими

операціями;

- посадові інструкції для бухгалтерських працівників тощо.

При формуванні облікової політики, обов'язковим є врахування принципів ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності за НП(С)БО.

Необхідно розглядати як статичний аспект управління розвитком підприємства – підсистеми, так і динамічний – потоки, які поділяються на:

- інформаційно-аналітичні – маркетингові, дослідницькі, планово-економічні, інформаційні, облікові;
- адміністративно-управлінські – координації і регламенту, стимулювання, просування;
- виробничо-технологічні – технологічні, виробничі, дослідних розробок;
- матеріально-фінансові – продажів, закупівель, логістичні, складські, фінансові.

Інформаційно-аналітичні потоки збирають і обробляють інформацію, корисну для успішного управління стратегічним розвитком підприємства. Адміністративно-управлінські потоки забезпечують управління і координацію різних підсистем. Виробничо-технологічні потоки забезпечують освоєння нових технологій і успішне технічне функціонування виробництва. Матеріально-фінансові потоки – функціонування виробничої та фінансової сфери. Потоки проходять по їх носіях і каналах, що перетинаються між собою і взаємно впливають один на одного. Порушення в роботі каналів і їхньої взаємної координації може призводити до проблем у функціонуванні як підприємства в цілому, так і в роботі його підсистем.

Більшість проблем підприємств виникають через порушення інформаційно-аналітичних потоків, що вимагає формування належного обліково-аналітичного забезпечення управління стратегічним розвитком підприємств. Таким чином, обліково-аналітичне забезпечення управління стратегічним розвитком дозволяє оцінити поточні стратегічні позиції та обґрунтувати вектор їхніх змін в майбутніх періодах.

Найчастіше виділяють чотири функції управління: планування, організація, мотивація і контроль. Інколи їх доповнюють функціями: прогнозування, регулювання, координації, обліку, аналізу тощо.

Наголошуючи, на важливості обліку і аналізу в управлінні стратегічним розвитком, ми підтримуємо думку, що основними функціями є планування, організація, мотивація та контроль, а облік і аналіз – це види діяльності, які повинні супроводжувати їх реалізацію в контексті створення інформаційної бази та фіксації і оцінки результативності їх виконання.

Функції обліку й аналізу процесів розвитку дозволяють сформувати інформаційне поле для прийняття й реалізації управлінських рішень. Ця мета досягається на основі розробки, впровадження й реалізації обліково-аналітичної системи, що формує сукупність показників, критеріїв і індикаторів, параметрів розвитку всіх складових діяльності підприємства, а також оцінки ефективності процесів управління ним.

Не зважаючи на поширену думку, що облік стосується тільки поточних процесів, його значення є вкрай важливим для оцінки і обґрунтування напрямків стратегічного розвитку.

Зокрема, відповідно до вимог стратегічного управління бухгалтерський облік, реагує на нові завдання і умови функціонування підприємств, застосовуючи новітні спеціальні інструменти і методи.

Бруханський Р. Ф., вважає, що для прийняття управлінських стратегічних рішень на підприємстві недостатньо традиційної системи бухгалтерського обліку, яка переважно орієнтована на обґрунтування внутрішньої логіки його функціонування, а вплив зовнішнього середовища в ній враховується як заданий параметр. Також, він наголошує, що для побудови на підприємствах дієвої системи стратегічного управління необхідною є розробка системи його обліково-аналітичного забезпечення, що дозволить об'єднати у складі єдиної інформаційної системи підприємства інформацію про його внутрішнє і зовнішнє середовища, врахувати ризики діяльності в динамічному інституційному середовищі [14].

На нашу думку, обліково-аналітичне забезпечення управління стратегічного розвитку – це інформаційна система, яка ґрунтується на стратегічно орієнтованих даних бухгалтерського обліку та аналітичних процедурах, що перманентно супроводжують процеси формування, реалізації та контролю стратегій розвитку, виконання функцій стратегічного управління, та має відповідний організаційний, нормативно-методичний, кадровий та технічний базис. Аналітична інформація необов'язково проходить через рахунки бухгалтерського обліку, але повинна активно використовуватися бухгалтерами підприємств у практичній діяльності, пов'язаній з підтримкою управлінських ініціатив, що сприяють їх розвитку.

Враховуючи різноманітні потреби в обліковій інформації, виділяють фінансовий, управлінський і стратегічний облік. Зрозуміло, що стратегічний облік орієнтований на потреби управління стратегічним розвитком, але і фінансовий та управлінський облік може надати значні обсяги релевантної інформації для обґрунтування стратегічних рішень. Зокрема:

1. Облік необоротних активів – необхідний базис стратегічного розвитку сільськогосподарських підприємств.
2. Облік поточних активів – для оцінки рівня динамізму стратегічних змін через показники оборотності.
3. Облік власного і позикового капіталу, фінансових інвестицій – як джерел фінансування стратегічного розвитку.
4. Облік фінансових результатів – як інформаційної бази для інвестиційного обґрунтування напрямків стратегічного розвитку.
5. Облік процесу перетворення вартості для визначення обсягу спожитих матеріальних благ (витрат) і реалізованої продукції (виручки) – для визначення результатів виробничо-збутової компоненти стратегічного розвитку у вартісній формі.

Стратегічний розвиток не можливий без ґрунтового аналітичного опрацювання ключових параметрів діяльності підприємства.

Якщо розглядати класичний шлях від загального до часткового, то

комплекс робіт з розробки і впровадження стратегії розвитку підприємства можна умовно розбити на такі великі блоки: перший – аналіз інвестиційної привабливості галузі, розробка сценарного прогнозу розвитку галузі, прогноз зміни кон'юнктури попиту та пропозиції на внутрішніх і зовнішніх ринках; другий – аналіз конкурентної позиції підприємства в галузі (міцності бізнесу); третій – фінансовий аналіз стратегічних альтернатив; четвертий – моделювання майбутнього образу підприємства та техніко-економічне обґрунтування цілей і завдань; п'ятий – аналітичний супровід впровадження і реалізації стратегії.

Облікова політика є важливим інструментом організаційної складової ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, та при її побудові необхідно керуватися принципами бухгалтерського обліку і враховувати основні положення МСФЗ, деталізуючи їх та надаючи однозначності багатоаспектним тлумаченням, забезпечуючи достовірність і прозорість фінансової звітності [53].

В міжнародній практиці для нормативного регулювання питань обрання та застосування облікової політики, відображення внесених до неї змін та розкриття такої інформації у фінансовій звітності передбачено використання окремого стандарту - МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

Існує певна проблема, оскільки МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» робить акцент на достовірності фінансової звітності та виходячи з цього допускає, що за відсутності встановлених чинними міжнародними стандартами принципів та вимог, облікову політику можна розцінювати як домовленості, національні правила та облікову практику. Тобто, дотримуючись даних вимог, зважаючи на те, що національне законодавство ґрунтується на міжнародному, бухгалтерській службі під час розробки облікової політики власного підприємства дозволяється керуватися не тільки принципами складання фінансової звітності та вимогами, які прописані в чинних нормативно- правових актах, а й своїми професійними судженнями, орієнтуючись при цьому на схожі операції, наприклад, галузеву специфіку.

Але, все ж таки головне при цьому - сформувати таку облікову політику, з використанням якої фінансова звітність містила б доречну, порівнянну та зрозумілу інформацію, необхідну зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень, яка достовірно відображає фінансовий стан, фінансові результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта господарювання [52].

Для формування ефективної облікової політики необхідно виокремити такі рівні як державний, проміжний (галузевий, відомчий), локальний (рівень підприємства) в їхньому взаємозв'язку з аспектами облікової політики.

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.

Умови невизначеності та відсутності однозначного трактування принципів та порядку складання фінансової звітності, регулювання облікового відображення об'єктів бухгалтерського обліку спонукають до формування облікової політики корпоративних підприємств.

Предметом облікової політики є факти господарського життя підприємства, які становлять його діяльність (економічну та соціальну).

Таким чином, облікова політика фактично покликана гармонізувати соціальну та економічну політики підприємства в єдиний інформаційний простір, для прийняття рішень, що забезпечать стійкий розвиток підприємства.

Вона є важливим інструментом організації бухгалтерського обліку і

фінансової звітності, та, на нашу думку, передбачає: упорядкування облікових процедур на підприємстві; надання бухгалтерському обліку плановірності та раціональності.

Проте, необхідно також мати на увазі, що облікова політика є складовою частиною фінансової звітності підприємства та її зміни повинні відображатись у примітках до фінансових звітів. Отже, саме вона дозволяє поєднати ведення бухгалтерських операцій та складання фінансової звітності. Без такого регламентуючого розпорядчого документа та його додержання бухгалтерський облік не відповідатиме принципу послідовності, а фінансова звітність не буде зрозуміла користувачам.

Виявлено, що застосування облікової політики має такі визначальні особливості: 1) особи, які здійснюють організацію та ведення бухгалтерського обліку, повинні нести відповідальність за його якість; 2) облікова політика надає можливість приймати рішення щодо способу відображення у бухгалтерському обліку фактів господарського життя; 3) її необхідно формувати з огляду на регулюючі нормативні документи, принципи, судження та якісні характеристики звітності, а також з урахуванням визначених суспільством етично-моральних вимог до бухгалтера.

Таким чином, відсутність належного регулювання бухгалтерського обліку може спричинити негативні явища як для підприємства так і для економіки країни. Проте, залучення зацікавлених професійних осіб дозволить частково зменшити конфлікт інтересів користувачів фінансової звітності. Зважаючи на світовий досвід, найбільш ефективним інструментом регулювання бухгалтерського обліку є облікова політика, яка використовується суб'єктами господарювання для раціонального використання господарської діяльності підприємства при вирішенні його конкретних завдань та реалізації функцій.

Прийнята підприємством облікова політика оформляється відповідним організаційно-розпорядчим документом - наказом, розпорядженням чи положенням та затверджується відповідно до загальноприйнятих вимог діловодства. Текст облікової політики може викладатись як у самому наказі

(розпорядженні, положенні), так і бути додатком до нього.

Офіційно типової форми наказу про облікову політику не затверджено, тому підприємство самостійно встановлює методи та процедури, якими користуватиметься, ним з огляду на специфіку свого бізнесу.

Згідно п. 9 П(С)БО 6 встановлено події, за яких облікова політика може змінюватися, а саме:

- 1) змінюються статутні вимоги;
- 2) змінюються вимоги органу, що затверджує П(С)БО (якщо внесені зміни вплинули на раніше визначені методи облікової політики, то необхідно внести зміни, пославшись на відповідний наказ);
- 3) зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Під час розробки облікової політики слід враховувати вимоги до якісних характеристик бухгалтерського обліку та фінансової звітності, викладені в НП(С)БО 1, методи та процедури, передбачені П(С)БО, норми й нормативи, встановлені законодавчими актами України.

При підготовці до складання розпорядчого документу про облікову політику необхідно встановити: стратегічні орієнтири підприємства (зміна виду діяльності; розширення номенклатури продукції; розширення ринків збуту; вихід на міжнародний ринок і т.д.); фактори, що впливають на діяльність підприємства зараз чи будуть впливати у майбутньому.

Формуючи облікову політику, підприємства повинні дотримуватись принципу послідовності, що передбачає постійне (із року в рік) застосування принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку, що були обрані підприємством.

Національне законодавство передбачає відповідальність за невиконання наказу про облікову політику. Тому, зі змістом наказу про облікову політику потрібно ознайомити всіх працівників підприємства, які зобов'язані виконувати його положення. За невиконання зазначених норм розпорядчого документа на працівника покладається відповідальність, передбачена внутрішніми правилами

підприємства. Крім того, недостовірне відображення подій впливає на показники фінансової звітності підприємства, а це означає внесення до неї неправдивих даних. За таке порушення стаття 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення передбачає відповідальність - накладення штрафу від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, ті самі дії, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за дане правопорушення тягне за собою накладення штрафу від десяти до двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Зміна облікової політики можлива у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, у зв'язку зі змінами в законодавстві, розробкою та застосуванням нових методів ведення обліку або суттєвими змінами в умовах роботи чи у структурі підприємства. Якщо такі зміни відбулися, то про це ґрунтовно повідомляється у пояснювальній записці до річної звітності.

Наведені проблеми необхідно врахувати при розробці заходів оптимізації облікової політики підприємств, а усунення цих проблем при формуванні облікової політики на підприємстві сприятиме обґрунтованості статей бухгалтерського обліку з метою прийняття раціональних управлінських рішень користувачами фінансової звітності.

Висновки до розділу 1

Облікова політика виникла як внутрішній регламент адаптації нормативно-правових вимог законодавства до потреб підприємства. Підґрунтям виникнення облікової політики була кропітка робота теоретиків бухгалтерського обліку, що охопила кілька десятків років. Варіативність, що з'явилась в українському обліку внаслідок переходу від адміністративно-командної до ринкової економіки, зумовила появу у вітчизняному обліку облікової політики.

Суть облікової політики підприємства полягає в тому, що вона є не

просто сукупністю способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибором методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення операцій господарської діяльності в обліку залежно від цілей, поставлених управлінцями. Тому облікова політика – це не лише сукупність принципів, методів і процедур обліку, її функціональним призначенням є управління обліковою системою. Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур обліку, що використовуються підприємством в ролі засобу управління обліковою системою, який, залежно від поставлених управлінських цілей, дозволяє використовувати різні варіанти відображення господарської діяльності через методику обліку, обрану відповідно до умов господарювання в межах, передбачених законодавством.

Нормативно-правове регулювання облікової політики здійснюється на різних рівнях, проте досліджено, що законодавча база в сфері облікової політики потребує суттєвого вдосконалення.

В процесі формування облікової політики потрібно відслідковувати фактори, які так чи інакше мають вплив на формування облікової політики в системі управління підприємством.

Системний підхід до облікової політики передбачає формування облікової політики для цілей управління господарськими процесами, а також розробку стратегії розвитку тієї системи, в якій вона діє. При цьому особливе значення надається здатності облікової політики пристосовуватись до змін зовнішнього та внутрішнього середовища.

РОЗДІЛ II

РОЗВИТОК ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНИХ ПОЛОЖЕНЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПРИ ФОРМУВАННІ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Інформаційне забезпечення облікової політики за видами обліку

Облікова політика потрібна для того, щоб у межах, дозволених стандартами, вибрати варіант організації, методики і технології обробки даних та отримати необхідну інформацію для потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів. Облікова політика складає регламент (збірник правил), за якими бухгалтерія здійснює бухгалтерський, управлінський та податковий облік господарських операцій (табл. 2.1). Облікова політика для потреб фінансового обліку регламентується та формується відповідно до вимог законодавчих актів щодо вибору варіантів ведення обліку та формування фінансової звітності на підприємстві. Для податкового обліку, облікова політика має включати перелік податків і відповідальних осіб, реєстри податкових розрахунків. Облікова ж політика для потреб управлінського обліку має передбачати:

- варіант обліку витрат;
- систему обліку витрат;
- метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- перелік сфер відповідальності;
- метод обліку доходів;
- робочий план рахунків витрат, доходів і фінансових результатів;
- склад та форми управлінської звітності тощо.

Правила обліку не повинні суперечити затвердженим стандартам, але керівник і головний бухгалтер мають право вибору варіанту відображення операцій відповідно до тих чи інших стандартів.

Облікова політика детально регламентує питання методології, організації, технології та інших важливих питань обліку, а разом зі змінами, які

відбуваються у внутрішньому чи зовнішньому середовищі підприємства, у ній зазначають відповідні зміни в регламентації облікового процесу [6].

Таблиця 2.1

Концептуальні основи існуючих видів обліку господарської діяльності підприємства

Критерії	Види обліку		
	Фінансовий	Управлінський	Податковий
Користувачі	Зовнішні, внутрішні	Внутрішні	Зовнішні, внутрішні
Відкритість даних	Доступні всім	Комерційна таємниця	Доступні всім
Обов'язковість ведення	Обов'язковий	Необов'язковий	Обов'язковий (для платників податків)
Звітність	Фінансова, затверджена на державному рівні	Внутрішня	Податкова, затверджена на державному рівні
Об'єкт обліку та звітності	Господарська діяльність підприємства	Виробнича діяльність підприємства	Господарська діяльність підприємства
Мета обліку	Складання фінансової звітності для потреб користувачів	Надання інформації керівництву з окремих питань виробничого характеру для здійснення ефективного управління	Складання податкової звітності для сплати податків та зборів
Ступінь відповідальності	Адміністративна	Дисциплінарна (догана, зауваження, тощо)	Адміністративна
Елементи методу обліку	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, рахунки й подвійний запис, баланс і узагальнення даних на звітну дату	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, узагальнення даних	Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, узагальнення даних на звітну дату
Використання вимірників	Вартісні, натуральні (обмежено)	Вартісні, натуральні, якісні	Вартісні

Функціонування ринкової економіки в Україні обумовлює необхідність створення якісно нової системи управління та адекватної їй інформаційної системи обліку.

Практика свідчить про те, що структура обліку, яка була сформована в командно-адміністративній системі управління, не придатна в ринкових умовах господарювання. Якість ведення обліку на підприємствах залежить від рівня його організації, розвитку ринкових відносин в Україні, специфіки форм власності та економічних зв'язків вітчизняних підприємств з іноземними

партнерами, методології та методики, усвідомлення менеджментом сутності інформації для управління бізнесом, що вимагає розробки облікової політики, яку адміністрація з головним економістом та бухгалтером визначає самостійно.

Від сформованої облікової політики залежить не тільки ефективність управління системою обліку, а й фінансово-господарською діяльністю підприємства та стратегією його розвитку на тривалу перспективу.

Значення облікової політики в діяльності підприємства важливе, так як прийняті в ній способи обліку грають важливу роль в процесі вироблення і прийняття управлінських рішень. Саме тому, можна говорити про облікову політику як про інструмент управління.

Виходячи з цього, керівник підприємства та інші особи, відповідальні за управлінський облік, повинні дуже серйозно поставитися до вироблення облікової політики для свого підприємства. Від цього багато в чому буде залежати, наскільки ефективно, оперативно і гнучко буде здійснюватися подальша діяльність організації. Необхідність розробки і прийняття облікової політики кожним підприємством передбачається на найвищому законодавчому рівні.

Значення облікової політики для підприємства переоцінити досить важко. Абсолютно справедливо наказ про облікову політику називають внутрішнім нормативним документом, багато в чому визначальним правилами організації і техніки обліку. Облікова політика, як уже зазначалося, є своєрідним інструментом управління, так як прийняті в ній рішення впливають на процес формування витрат підприємства та собівартості продукції.

На сьогодні існує декілька варіантів оформлення облікової політики:

- 1) об'єднаної облікової політики (для цілей фінансового та управлінського обліку) в контексті викладення окремих елементів управлінського обліку в окремих розділах наказу про облікову політику;
- 2) окремої облікової політики для управлінського обліку із складанням наказу про облікову політику для цілей управлінського обліку;
- 3) виділення особливостей ведення управлінського обліку в окремий

розділ наказу (положення) [17].

Для вибору будь-якого варіанту необхідно пам'ятати про особливості діяльності підприємства, його організаційну структуру, форму взаємодії управлінського обліку з фінансовим обліком, організаційну та структурну самого управлінського обліку.

До основних завдань управлінського обліку можна віднести:

- облік наявності та руху матеріальних, фінансових і трудових ресурсів і надання цієї інформації менеджерам;
- облік витрат і доходів і відхилення від встановлених норм, стандартів і кошторисів підприємства в цілому, його структурних підрозділів, центрам відповідальності, технологічних рішень та інших позиціях;
- обчислення різних показників фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) і відхилення від нормативних і планових показників;
- внутрішній контроль і аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства, його структурних підрозділів та інших центрів відповідальності;
- планування фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому, його структурних підрозділів та інших центрів відповідальності;
- прогнозування і оцінка прогнозу (подання висновку про вплив очікуваних в майбутньому подій на основі аналізу минулих подій і їх кількісна оцінка для цілей планування);
- складання управлінської звітності та її подання управлінському персоналу і менеджерам для управління виробництвом і ухвалення рішень на перспективу.

Отже, з вище наведеного, управлінський облік має власну мету, вирішує специфічні завдання, має власний масив інформації, який підлягає обробці особливим, властивим лише управлінському обліку алгоритмом у відповідності до поставлених завдань.

Традиційно під управлінським обліком розуміється встановлена підприємством система збору, реєстрації, узагальнення і надання інформації про господарську діяльність підприємства та його структурних підрозділів для

здійснення обліку, планування, контролю та управління цією діяльністю. Основною метою управлінського обліку вважається надання керівниками і фахівцям підприємства та його структурних підрозділів планової, фактичної та прогнозованої інформації про діяльність підприємства та його зовнішньому оточенні для забезпечення можливості прийняття обґрунтованих управлінських рішень. При цьому наголошується, що процес підготовки такої інформації може істотно відрізнятись в фінансовому обліку [18].

Для формування облікової політики використовують інформацію управлінського обліку про різноманітні витрати і вигоди, пов'язані з кожним із можливих варіантів організації та ведення обліку. Багато інформації зі звітів управлінського обліку, складених з урахуванням прийнятої облікової політики, використовують для підготовки фінансових звітів, які характеризують господарську діяльність у цілому, поєднуючи доходи і витрати від різних видів діяльності за минулий період.

У процесі управління корпоративним підприємством використовується значна кількість інформації, сформованої у фінансовому та податковому обліку, фінансовій звітності, складеній за принципами МСФЗ, а також в управлінському обліку.

Отже, облікова політика відповідно до фінансового, управлінського та податкового обліку буде забезпечувати удосконалення методики та організації процесу формування якісної облікової інформації підприємства, враховуючи вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності. Сприятиме цьому формування фінансової, податкової та внутрішньої звітності, за допомогою якої можна отримувати облікову інформацію про майновий та фінансовий стан підприємства.

Основними користувачами інформації управлінського обліку є власники підприємства, власники структурних підрозділів та менеджери. Через механізм управлінського обліку власники підприємства отримуватимуть:

- управлінські звіти про результати виробничої, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства та його основних структурних

підрозділів за минулий звітний період та на конкретний період часу;

- матеріали аналізу впливу внутрішніх та зовнішніх чинників на результати діяльності підприємства та його основних структурних підрозділів;
- планові і прогнозні показники на майбутній період.

На цій основі керівники структурних підрозділів формують оперативну стратегію реалізації довгострокових цілей розвитку підприємства. Вони отримують управлінські звіти про діяльність підрозділів на конкретний момент часу, результати їх аналітичної обробки, планову і прогнозну інформацію про підрозділі, а також інформацію про суміжних підрозділах і контрагентів. Менеджери отримують інформацію в межах своєї компетенції про діяльність підприємства та його структурних підрозділів, а також прогнози внутрішніх і зовнішніх факторів, що впливають на результати господарської діяльності та на управлінські рішення.

В розрізі управлінського обліку облікова політика підприємства - це сукупність способів ведення обліку, калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) і складання внутрішньої звітності з метою внутрішнього контролю та управління діяльністю підприємства.

На вибір і обґрунтування облікової політики для потреб управління, головним чином впливають ті ж фактори, що і на облікову політику для цілей бухгалтерського обліку.

Крім того, беруться до уваги завдання, які визначені для бухгалтерського обліку, рівень його розвитку на підприємстві, наявність обґрунтованих норм і нормативів використання ресурсів, діючі і плановані до впровадження системи внутрішнього контролю використання ресурсів, системи матеріального стимулювання працівників за кінцеві результати їх діяльності та інші особливості діяльності підприємства [17].

Облікова політика для потреб управління корпоративними підприємствами передбачає максимальну кількість альтернатив. Тому, ми вважаємо, що облікова політика на корпоративному підприємстві для цілей управління повинна включати тільки ті способи ведення бухгалтерського

обліку, які необхідні для формування правильних і ефективних управлінських рішень.

Щодо робочого плану рахунків, то він формується шляхом поступового розкладання, деталізації рахунків вищого порядку на рахунки нижчого порядку.

Елементи облікової політики за видами обліку повинні бути включені до окремих розділів Положення про облікову політику підприємства. Це дасть можливість уникнути дублювання інформації, оскільки в пунктах облікової політики для бухгалтерського обліку і управлінського обліку може бути збіг.

В обліковій політиці повинен бути представлений графік документообігу і формування внутрішньої звітності, що регламентуватиме роботу за створення і використання первинних облікових документів, своєчасності формування даних та надання звітності.

Облікова політика в управлінні діяльністю підприємств є базою в загальному, тактичному і стратегічному управлінні з можливістю максимальної інтеграції інформаційних потоків фінансового, управлінського і податкового обліку, а також принципів МСБО та МСФЗ.

Таким чином, для створення облікової політики необхідно дотримуватися таких положень як:

- формування системи обліку і фінансової звітності - забезпечить корисною економічною інформацією користувачів, у першу чергу інвесторів;
- забезпечення взаємозв'язку бухгалтерського обліку з основними тенденціями стандартів на міжнародному рівні;
- максимально допустиме використання облікової політики, побудованої на МСБО та МСФЗ для підприємства з метою податкових розрахунків.

В сучасних умовах особливого значення набувають питання належного інформаційного забезпечення внутрішніх користувачів підприємств для ефективного управління виробничими процесами, створення власної конкурентної позиції та забезпечення стійкого фінансового становища на ринку. Першочерговим завданням на підприємствах постає створення

відповідного обліково-аналітичного забезпечення для прийняття перспективних (прогнозних) рішень як визначальної компоненти ефективного розвитку бізнесу. Ґрунтовним та якісним джерелом інформації щодо забезпечення ефективної діяльності є дані бухгалтерського обліку. Однак слід зазначити, що на сьогоднішній день, загальноприйнята практика обліку, розглядає його як один з інструментів інформаційного забезпечення тільки з ретроспективного боку. Нові об'єктивні умови функціонування підприємств потребують докорінної зміни методів управління, підвищують вимоги до бухгалтерського обліку і зумовлюють необхідність посилення інформаційної, контрольної, пізнавальної, прогностичної та мотиваційної його функцій у відповідності до потреб менеджерів щодо прийняття обґрунтованих стратегічних рішень. Прослідковується розширення часового діапазону облікової системи, оскільки вона повинна забезпечувати інформацією не тільки минулого, теперішнього, а й майбутнього часу. Це в свою чергу вимагає виокремлення стратегічної компоненти в структурі сучасної облікової системи. Поставлені перед системою бухгалтерського обліку завдання стратегічного характеру не можуть бути виконані за умов використання його традиційних методів. Сучасні умови господарювання підприємств, зміщення стилю і методів управління у бік стратегічної орієнтації, зумовили виникнення нового явища в обліку, такого як стратегічний облік. Дослідження генезису стратегічного обліку дозволяє удосконалити бухгалтерський облік, підвищивши його ефективність щодо поліпшення забезпечення потенційних користувачів інформацією стратегічного характеру.

Узагальнення вищезазначених трактувань дає підставу для висновку, що, обліково-аналітичне забезпечення сільськогосподарських підприємств – це організаційний механізм формування інформації, який повинен забезпечувати потреби різних рівнів управління в необхідних даних. Однак ні обліково-аналітична система, ні обліково-аналітичне забезпечення не повністю відповідають вимогам стратегічного управління щодо надання інформації. Це пояснюється наступним:

- порушення принципу своєчасності інформації, наявність часового лагу між отриманням облікової інформації і моментом її використання для прийняття управлінських рішень;
- дублювання інформаційних потоків на різних рівнях управління і водночас нестача стратегічно орієнтованої інформації;
- відсутність системного подання необхідної та достатньої інформації;
- облікова система не відповідає принципам вартісно-орієнтованого менеджменту (VBM) як важливої складової стратегічного управління;
- фрагментальний характер аналізу фінансово-господарської діяльності;
- домінування «аналізу відхилень» без поглибленого факторного дослідження змін;
- відсутність вихідного аналітичного базису для стратегічного управління;
- низький рівень релевантності аналітичної інформації для прийняття стратегічних рішень.

Сукупність цих питань дає підстави стверджувати, що сьогодні необхідно розробити нові підходи до формування та організації обліково-аналітичного забезпечення, яке буде зорієнтоване на перспективу та підпорядковане цілям стратегічного управління.

Організація обліково-аналітичного забезпечення управління стратегічним розвитком підприємства – це сукупність заходів щодо побудови системи методів і процедур генерування та акумулювання даних ретроспективного, поточного і прогностного характеру та їх трансформація в стратегічно-орієнтовану інформацію для обґрунтування кількісно-якісних змін. Для генерування і акумулювання використовують методи фінансового та управлінського обліку, управлінського, економічного, фінансового аналізу, а для трансформації використовуються методи стратегічного обліку і стратегічного аналізу.

Виходячи із сутності, метою організації обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством є орієнтація обліку і аналізу на параметри стратегічної результативності розвитку підприємства.

Оскільки на будь-якому підприємстві система обліково-аналітичного забезпечення в тій чи іншій формі існує, то її організація з метою задоволення інформаційних потреб управління стратегічним розвитком має вирішити наступні завдання:

- залежно від масштабу діяльності підприємства виділити підрозділ або окремих фахівців, або наділити певними функціями вже існуючих працівників щодо обліку і аналізу стратегічних процесів;

- на основі генерування, акумулювання, узагальнення та трансформації даних про діяльність підприємства, сформувати базу обліково-аналітичної інформації для оцінки заходів стратегічного характеру, що вже відбулися, та планування процесів стратегічного розвитку на майбутнє;

- формування сукупності методик, інструментів та процедур для обліку та аналізу інформації стратегічного характеру;

- побудова ІТ-архітектури підприємства з урахуванням потреб керівників в актуальній повній, доступній за формою інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень.

У науковій та навчальній літературі питання організації обліку та організації аналітичної роботи розглядаються як правило ізольовано, однак для вирішення завдань управління існує нагальна потреба інтеграції обліку і аналізу, і як наслідок об'єднання дій щодо їх організації. Це пояснюється також тим, що в теорії менеджменту виділяють чотири основні функції: планування, організація, мотивація і контроль. Тобто, в межах функції контролю, облік і аналіз інтегрований з контрольною діяльністю, а стосовно функцій планування, організації і мотивації – облік і аналіз виступає визначальними засобами їх інформаційного забезпечення. Тому в процесі організації обліково-аналітичного забезпечення повинен домінувати інтегрований підхід до побудови системи обліково процесу та аналітичної роботи. Отже, предмет

організації обліково-аналітичного забезпечення включає в себе наступні об'єкти: обліково-аналітичний процес та системи забезпечення обліково-аналітичного процесу.

Обліково-аналітичний процес передбачає технологію обліку, системний збір, аналітичну обробку, трансформацію обліково-аналітичних даних в інформацію для складання фінансової та управлінської звітності, а також прийняття управлінських рішень щодо поточної та стратегічної діяльності.

Організація обліку і аналізу, орієнтованих на потреби управління стратегічним розвитком, вимагає належного організаційного, методичного, кадрового та технічного забезпечення.

Розглядаючи проблеми організаційного забезпечення обліку і аналізу необхідно визначитися із розподілом обов'язків щодо даних видів діяльності між окремими підрозділами чи виконавцями. При цьому може існувати функціональний та інтегрований підхід до організації забезпечення. При функціональному підході виділяються окремі організаційні одиниці: бухгалтерія та аналітичний підрозділ і між ними та іншими відділами налагоджується відповідна система зав'язків та потоків інформації. Виходячи із діючої організації структури, можливостей її удосконалення та масштабів діяльності підприємства, аналітичними функціями можуть займатися як традиційні структурні одиниці (планово-економічний чи планово-фінансовий відділи), так і новостворені суто аналітичні підрозділи. Інтегральний підхід передбачає створення єдиного обліково-аналітичного підрозділу, який стає єдиним центром збору, обробки, акумулювання інформації та підготовки управлінських рішень. Проміжним варіантом є наділення облікових підрозділів аналітичними функціями.

2.2. Вплив облікової політики на показники діяльності підприємств

Вплив облікової політики на показники діяльності підприємства наведений на рис. 2.1. Але, вплив елементів облікової політики на звітні показники діяльності підприємств проявляється по-різному: через вартість активів і зобов'язань обрані підприємством елементи облікової політики впливають на показники Балансу та Приміток до річної фінансової звітності; через розмір доходів, витрат, і як наслідок фінансових результатів (чистий прибуток та нерозподілений прибуток) обрані підприємством елементи облікової політики впливають на показники Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про власний капітал та Приміток до річної фінансової звітності.

До об'єктів облікової політики, які мають найбільший вплив на показники фінансової звітності, належать: облік основних засобів (порядок визнання основних засобів; визнання термінів корисної експлуатації; визначення ліквідаційної вартості; вибір методу нарахування амортизації); облік запасів (вибір методу вибуття запасів); облік дебіторської заборгованості (вибір методу визначення оцінки резерву сумнівних боргів); облік забезпечень наступних витрат і платежів (визначення резерву, які забезпечують наступні витрати і платежі); облік витрат (встановлення переліку та складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції).

Облікова політика підприємства			
Собівартість продукції		Обсяг реалізації продукції	
Прибуток			
Рентабельність активів	Рентабельність продукції	Рентабельність виробництва	Рентабельність власного капіталу

Рис. 2.1. Загальний вплив облікової політики на показники діяльності підприємств.

Кожне підприємство, здійснюючи господарську діяльність застосовує відповідну стратегію, метою якої буде, наприклад, збільшення прибутковості

підприємства у звітному періоді. Таким чином, підприємству необхідно сформулювати для цього елементи облікової політики належним чином (мінімальні витрати та максимальні доходи підприємства).

Для цього необхідно застосувати максимально можливий термін експлуатації та обрати прямолінійний метод нарахування амортизації для всіх необоротних активів, що забезпечить зменшення суми витрат у звітному періоді; обрати метод нарахування сумнівних боргів, що забезпечить його мінімальну величину; застосувати обов'язковість капіталізації витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційних активів; залежно від особливостей діяльності обрати спосіб оцінки завершення робіт, що забезпечить максимальний дохід. Проте, запропонований підхід призведе до зростання податкового тиску та зменшення розміру прибутку до оподаткування у майбутньому звітному періоді, крім того, знизить показники ділової активності підприємства [18].

Якщо метою менеджменту підприємства є «зменшення» вартості підприємства, така ситуація можлива, коли підприємство бажають продати за найнижчою ціною, у Положенні про облікову політику зазначають найменший термін використання основних засобів та нематеріальних активів, прискорені методи нарахування амортизації необоротних активів, витрати. Результатом застосування стратегії «зменшення вартості підприємства» є зниження прибутку або, навіть, «збитковість» підприємства.

Отже, за допомогою облікової політики менеджери мають можливість маніпулювати звітною інформацією. А в свою чергу, користувачі фінансової звітності, які потребують неупередженої та достовірної інформації, стають заручниками стратегії, що визначили для себе менеджери при формуванні облікової політики.

Економічно обґрунтована облікова політика дає змогу підприємству впливати на ефективність використання своїх ресурсів та на фінансово-економічні показники діяльності.

Головним завданням облікової політики є: забезпечення однозначного

розуміння показників фінансової звітності користувачами; надання можливості користувачам оцінити наслідки різних облікових альтернатив; правильне тлумачення та порівнянність показників фінансових звітів різних підприємств, що застосовують альтернативні облікові методи [54].

Сформована та затверджена підприємством облікова політика є важливим засобом формування основних фінансових показників діяльності підприємства, оскільки вона суттєво впливає на величину собівартості продукції, прибуток та інші показники фінансового стану підприємства.

Фінансово стійким можна вважати підприємство, якщо за рахунок власних коштів спроможне забезпечити запаси й витрати, не допустити невиправданої кредиторської заборгованості, своєчасно розрахуватись за своїми зобов'язаннями.

Варто відзначити, що якщо нормативно встановлені методи оцінки, обліку і процедури не дають підприємству змогу достовірно відобразити фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки підприємства, йому необхідно виробити і обґрунтувати відмінний від наявного метод оцінки, обліку і процедур. Але відступ від встановлених правил обліку має бути обґрунтований і розкритий в обліковій політиці та в примітках до річної фінансової звітності з урахуванням принципів бухгалтерського обліку.

У примітках до річної фінансової звітності треба розкривати факти незастосування правил бухгалтерського обліку, коли вони не дозволяють вірогідно відобразити фінансовий стан, фінансові результати та грошові потоки підприємства, з відповідним обґрунтуванням, тому що незастосування правил бухгалтерського обліку може розглядатися як ухилення від їх виконання і визнається порушенням законодавства. Застосування інших методів оцінки, обліку і процедур бухгалтерського обліку порівняно із загальновстановленими має бути аргументованим і обґрунтованим.

Перелік елементів облікової політики, що впливають на показники фінансової звітності, передбачений чинним законодавством є значно ширшим за той, що, зазвичай, використовується підприємствами. Вплив елементів

облікової політики на показники узагальнено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Елементи облікової політики та їх вплив на показники діяльності

Елементи облікової політики	Вплив на показники					
	динаміки та структури майна	динаміки та структури джерел формування майна	ліквідності та платоспроможності	фінансової стійкості	ділової активності	рентабельності
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 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	+	+	+	-	+	+
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. 2.2 можна зробити висновок про неможливість створення універсальної методики впливу облікової політики на показники фінансової

звітності, яка б забезпечувала позитивні зміни усіх груп показників.

Одним із елементів облікової політики, який непомітно впливає на показники фінансової звітності є вибір порогу суттєвості. Поріг суттєвості може бути абсолютною чи відносною величиною.

Абсолютна величина розраховується як розмір допустимої помилки у встановленій сумі, що буде вважатися суттєвою незалежно від інших обставин. Відносна величина встановлюється у відсотковому відношенні до відповідної прийнятої базової величини.

Відповідно до кожного показника, проведено необхідність облікового забезпечення при їх формуванні за такими напрямками:

- регулювання. Формування показників фінансової звітності, які знаходяться в системі бухгалтерського обліку повинні формуватися відповідно до діючих нормативних документів - Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку на макрорівні, та обліковою політикою на мікрорівні;
- об'єкти обліку. Взаємозв'язок показників звітності підприємства вимагає особливих підходів до їх обліку, зокрема нових аналітичних розрізів, особливих підходів до оцінки;
- види діяльності. Показники пов'язані з кожним видом діяльності підприємства (звичайна: операційна, фінансова, інвестиційна та надзвичайна). В залежності від ефективності діяльності підприємства в зазначених сферах необхідно визначити результативність кожної з них;
- фінансова звітність. Показники фінансової звітності повинні бути взаємоузгодженими для того, щоб можна було здійснювати ґрунтовний контроль (шляхом взаємозв'язку показників) та аналіз діяльності підприємства в порівнянні з іншими [31].

Облікові дані досить умовні й уміння ними маніпулювати може дозволити досягти поставлених цілей без додаткових витрат, тобто облікова політика може виступати як:

- інструмент управління витратами, фінансовими результатами;
- інструмент управління обсягом нарахованих податків;

- інструмент практичного розв'язання суперечностей нормативних актів із бухгалтерського обліку;
- інструмент уніфікації облікових процедур і зниження їх трудомісткості;
- інструмент реалізації принципів МСФЗ [53].

Отже, роль бухгалтера в управлінні підприємством зростає в зв'язку з тим, що він може брати участь в управлінні показниками бухгалтерського балансу і звітності, показниками податкових декларацій, бере участь в інформаційному забезпеченні управлінських рішень.

В більшості випадків облікова система розглядається як засіб інформаційного забезпечення прийняття стратегічних рішень, а в інших – як складова частина системи стратегічного управління. Існуючу ситуацію ілюструє Ф.Ф.Бутинець, який зазначає, що інформаційна система обліку, з одного боку, ніби пасивно наслідуює стратегію, але сама на неї не впливає, а з іншого, – навпаки, відіграє активну роль у стратегічному менеджменті, виступаючи механізмом реалізації організаційної стратегії [18].

На нашу думку, основною причиною існування такої ситуації є невідповідність облікової системи концепції стратегічного розвитку сільськогосподарських підприємств. Основоположним базисом визначення бухгалтерського обліку функцією стратегічного управління є облікова політика підприємства. Наказ про затвердження якої є обов'язковим згідно із ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та п. 3 Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Відповідно до цих нормативних документів облікова політика – це «сукупність принципів, методів, процедур, що використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [50].

Відповідно до цього визначення можна зробити висновок, що облікова політика закріплена законодавством тільки у сфері фінансового обліку. Але існуюча система обліку є значно ширшою і охоплює, крім фінансового,

управлінський та, так званий, стратегічний облік. Залежно від прийнятої концепції обліку на підприємстві облікова політика може мати звужений або розширений характер. Звужений тип передбачає ведення обліку як обов'язкового, суворо регламентованого інструменту відображення засобів та фактів господарської діяльності підприємства, що на жаль, є характерним для більшості суб'єктів господарювання. Розширений тип використовується на підприємствах, які ставлять за мету чітку регламентацію стратегічного розвитку, що і передбачає використання обліку як важливої функції стратегічного управління. Сутність розширеного підходу до формування облікової політики передбачає обов'язкове ведення управлінського і стратегічного обліку та трансформацію фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Первинна інформація, що необхідна для формування та прийняття управлінських рішень щодо стратегічного розвитку підприємства відображається на тих рахунках фінансового обліку, які мають довгостроковий характер і як наслідок, впливають на стратегічний розвиток, а саме, необоротні активи, біологічні активи, довгострокові зобов'язання, капітал.

Інформація, що накопичується на рахунках управлінського обліку (виробництво, витрати за елементами, витрати діяльності, доходи) необхідна для забезпечення прийняття поточних рішень, завдяки яким реалізується стратегічний розвиток підприємства та визначаються результати діяльності. Ретроспективний аналіз даних цих рахунків дозволяє екстраполювати тенденції розвитку на стратегічну перспективу та оцінити теперішній стан підприємства, як необхідний базис для такого розвитку.

За допомогою даних з рахунків, що пов'язані з довгостроковими активами і процесами формується інформація, яка дозволяє оцінювати управлінські рішення, що визначають теперішній рівень розвитку підприємства та отримувати інформацію про те, на що може розраховувати підприємство в довгостроковій перспективі, а також виявляти існуючі резерви та за необхідності удосконалювати діяльність щоб забезпечити бажану траєкторію

стратегічного розвитку.

Стратегічний облік є ланкою, яка пов'язує облікову та аналітичну систему. Він трансформує облікові дані в інформацію для стратегічного аналізу, як обов'язкового і необхідного елементу управління стратегічним розвитком.

Про необхідність трансформації традиційної облікової системи для задоволення вимог сучасного конкурентного середовища ведення бізнесу і потреб стратегічного управління, говорить Шайкан А. В., який вважає, що «на сучасному підприємстві, яке бажає досягти успіхів у бізнесі, загальна система обліку повинна мати стратегічну орієнтацію. В цьому разі інформація, що надається системою обліку, буде сприяти процесу розробки та реалізації ділової стратегії підприємства, а інструменти бухгалтерського обліку, як класичні, так і запозичені з менеджменту, будуть органічно вписані в процес стратегічного управління».

Криштопа І. І. також дотримується вищевказаної думки і відзначає невідповідність вітчизняної системи бухгалтерського обліку потребам стратегічного управління, що в свою чергу перешкоджає прийняттю ефективних управлінських рішень та негативно впливає на стратегічну стійкість вітчизняних підприємств. З огляду на ситуацію, що склалася, доцільним кроком, на думку автора, буде створення на базі існуючої системи бухгалтерського обліку (з певною модифікацією останньої) системи обліково-економічної інформації стратегічного характеру (стратегічного обліку), яка б акумулювала в собі зазначені вище дані, які не знаходять свого відображення в системах фінансового та управлінського обліку.

Орієнтація на довгострокові цілі управління веде до розширення сфери облікового процесу, до перехрещення традиційного бухгалтерського обліку з елементами планування, прогнозування, економічного аналізу, ціноутворення. Стратегічна орієнтація обліку передбачає і запозичення методів отримання інформації про вирішальні (ключові) чинники успіху: якість, інновації, час тощо мають надзвичайно важливе значення для оптимізації стратегії розвитку.

У сучасних умовах це забезпечує вивчення та відображення господарських операцій, які можуть відбуватися в результаті відхилень від встановлених параметрів. Доцільним є створення у вітчизняних підприємствах системи стратегічного обліку, яка забезпечуватиме інформацією, адекватну потребам внутрішніх користувачів підприємства в умовах ринкової економіки та використовуватиметься при прийнятті стратегічних управлінських рішень і відповідно сприятиме підвищенню результативності управління.

2.3. Облікова політика при формуванні показників фінансової звітності

Фінансова звітність є одним із важливих елементів методу бухгалтерського обліку поряд із документацією, інвентаризацією, оцінкою, калькуляцією, рахунками, подвійним записом і балансом. Вона являє собою систему взаємопов'язаних узагальнюючих показників, що характеризують фінансовий і майновий стан підприємства та результати діяльності за звітний період. Формуванням фінансової звітності завершується повний цикл обробки даних. Кінцевим етапом бухгалтерського обліку як процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення та узагальнення є передача інформації про діяльність підприємства користувачам для прийняття управлінських рішень. Узагальнення інформації та одержання звітних показників, що характеризують діяльність підприємства, здійснюється на основі даних облікової системи. Концептуальна основа облікової системи є визначальною, саме вона визначає можливості формування повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів [15].

Визначаючи цінність отриманих результатів науковцями, виникає об'єктивна необхідність подальшого поглиблення теоретичних досліджень і методологічних розробок, спрямованих на удосконалення практики складання і використання фінансової звітності та забезпечення адекватності її вимогам користувачів.

Згідно з Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" фінансова звітність - це бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Відповідно до П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" бухгалтерська звітність - це звітність, що складається на основі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів. Ми вважаємо, що зазначені два визначення звітності, що мають місце в українському законодавстві, певним чином об'єднують у собі зміст та вимоги щодо відображення інформації в звітності за міжнародними стандартами.

Отже, відсутність єдиної думки про форму та зміст звітної фінансової інформації, яка частково відображає стан досліджень в економіці, фінансах, обліку та інших галузях знань, таких, як психологія та політична наука. Багато відкриттів уже зроблені, ще більше належить зробити. Про звітну інформацію можемо говорити дещо з упевненістю, заснованій на результатах останніх досліджень, дещо інтуїтивно, що вимагає більш переконливих доказів.

Інформація, яка відображається у фінансовій звітності повинна містити більш розгорнуту аналітичну інформацію для прогнозування фінансово-господарської діяльності та задоволення потреб акціонерів й інвесторів, а також для забезпечення прийняття стратегічних рішень, яке передбачає належне відображення облікових та інших релевантних даних. Досягти такого ефекту можливо лише дати відповідь на три питання:

- 1) кому вона призначена?
- 2) для яких цілей вона розкривається?
- 3) в якій мірі слід її розкрити?

Таким чином, фінансова звітність - це комплексна категорія, яка повинна генерувати у ролі системи інформаційного забезпечення обґрунтування та прийняття рішень заінтересованими користувачами за допомогою застосування елементів, критеріїв визнання, методів її оцінки та якісних характеристик облікової інформації.

Фінансова звітність як важливий компонент системи інформаційного забезпечення процесу управління і прийняття рішень користувачами гармонійно поєднується з основними класичними функціями менеджменту (рис. 2.2).

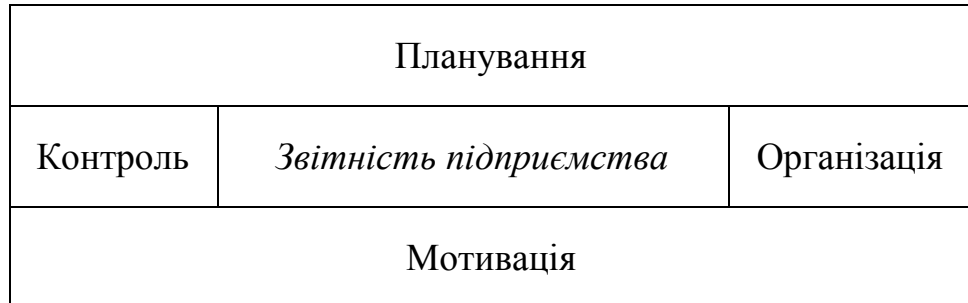


Рис.2.2. Фінансова звітність в системі управління підприємством

Отже, в процесі планування дані фінансової звітності використовуються для обґрунтування цілей і напрямів роботи, формування базових та моделювання планових показників фінансово-господарської діяльності підприємства. На стадії організації роботи вона впливає на процес збору первинних даних про факти господарського життя, методи й процедури їх обробки у системі фінансового обліку. Відбувається деталізація завдань, процесів, окреслення інформаційних вимог на виробничому рівні і щодо функцій працівників облікової служби. Також фінансова звітність є засобом стимулювання управління підприємством. З її використанням здійснюють моніторинг, контроль, аналіз й оцінку досягнутих результатів та адекватні коригувальні дії.

Бухгалтерський облік є системою, яка забезпечує процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Кінцевим результатом облікового процесу є складання фінансової звітності, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. У цьому контексті проблемним є визначення переліку елементів, інформація про які має

розкриватися у звітності, призначеної для зовнішніх користувачів. При цьому особливе місце займає процедура оцінки об'єктів, які підлягають відображенню на рахунках бухгалтерського обліку та подальшому розкриттю в фінансовій звітності. Це, в свою чергу, пов'язано з існуванням різних видів оцінок та їх застосуванням залежно від певних умов.

В сучасних умовах підвищуються вимоги до інформації, що відображає стан і результати діяльності підприємств. Облікова інформація перетворюється у виробничий фактор, котрий раціоналізує використання капіталу. Таким чином, глобалізацію з однієї сторони пропонується розглядати як джерело нових можливостей в бухгалтерському обліку, його наповнення, з іншої - як конфлікт міжнародних і національних інтересів в обліковій сфері. Учасники економічних відносин зацікавлені в прозорості інформації, сформованої за єдиними принципами.

На основі звітності, підготовленої за єдиними нормами, інвестори визначатимуть надійність і прибутковість компаній, шукатимуть альтернативні варіанти вкладання фінансових ресурсів незалежно від галузевої належності та характеру діяльності. Відмінності концептуальних принципів формування звітності в різних країнах призводять до неспівставності показників звітності, незрозумілості її користувачами та неможливості прийняття ефективних управлінських рішень. Процес інтернаціоналізації бізнесу потребує міжнародного врегулювання, прийняття єдиних правил підготовки звітності. Адже звітність є зв'язуючою ланкою між емітентами та інвесторами, спільна діяльність котрих забезпечує їх взаємообумовлений розвиток. Виникає необхідність гармонізації і стандартизації в обліковій сфері, що гарантуватиме мінімізацію відмінностей в правилах підготовки і розкриття інформації за національними стандартами бухгалтерського обліку.

Гармонізація на міжнародному рівні дозволить:

- а) підвищити порівнянність бухгалтерської звітності різних країн;
- б) активізувати оборот капіталу;
- в) підняти загальний методологічний рівень бухгалтерського обліку;

г) скоротити витрати на складання фінансової звітності багатонаціональних корпорацій;

д) посилити дієвість соціального контролю над корпораціями;

е) більш оптимально розподілити світові ресурси.

Перевагами гармонізації національних бухгалтерських систем є забезпечення потреб інвесторів та полегшення роботи транснаціональних корпорацій. Вплив інтернаціональних та інтегративних процесів на практику бухгалтерського обліку полягає у веденні паралельного обліку за правилами, зрозумілими в іншій юрисдикції та прямого експорту або імпорту облікових категорій [32].

Під гармонізацією бухгалтерського обліку та фінансової звітності пропонується розуміти забезпечення ідентичності міжнародних вимог з національними стандартами бухгалтерського обліку та загальної співставності інформації, що розкривається у фінансовій звітності. Тенденція до гармонізації являє собою закономірне явище, котре починається із стихійного розповсюдження загальних облікових принципів і поступово стає більш усвідомленою, цілеспрямованою і закріпленою на національному, регіональному (для групи країн) та міжнародному рівнях, охоплює все більші облікові аспекти та географічні сегменти.

У науковій літературі [27, 54] зустрічаються протилежні точки зору на регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності:

- ринковий підхід (free-market approach), за яким регулювання обліку здійснюється з використанням ринкових методів;
- адміністративний підхід (regulatory approach), за яким регулювання обліку здійснюється із використанням адміністративних процедур.

В основу ринкового підходу покладено припущення, що звітна інформація є економічним товаром, подібним на інші товари або послуги. На неї впливає попит заінтересованих користувачів і пропозиції у формі фінансової звітності. Ринок є механізмом, який визначає обсяг розкриття інформації, користувачів і облікових стандартів для її представлення. Проте

стандарти не є обов'язковими для застосування. Вважається, що фінансова звітність є інструментом вирішення конфліктів між власниками і менеджерами, слугує основою для прийняття ринкових управлінських рішень, тому компанії готові нести витрати на підготовку і публікацію звітності без зовнішнього регулювання. В ринкових умовах можна звернутися до альтернативних джерел інформації. Компанії добровільно розкривають інформацію зацікавленим контрагентам. Регулювання є консервативним, а не прогресивним.

Аргументами адміністративного підходу є наявність суспільних інтересів, задоволення яких не можливе тільки ринковими способами. Регулювання дозволяє уникнути провалів ринку, котрі призводять до асиметрії відносно кількості і якості інформації та зростання недовіри інвесторів. Наявність стандартів та контроль за їх виконанням є засобом стабілізації господарської системи, надання гарантій стійкості правил та очікувань, відносно їх виконання. Адміністративне регулювання підвищує довіру суспільства до фінансової звітності і фінансової системи в цілому. Інформація фінансової звітності є суспільним благом, розкриття якої не можливе в повному обсязі тільки ринковими методами. Завдяки стандартизації правил обліку задовольняються потреби суспільства.

Ефективна організація облікової політики на підприємстві можлива за умови дотримання певних правил. Разом з тим, важливим є розробка та впровадження такої сукупності правил, практична реалізація яких забезпечила б одержання максимального ефекту від організації та ведення бухгалтерського обліку, а саме формування достовірної облікової інформації про діяльність суб'єкта господарювання. Корисність такої інформації вимірюється її своєчасністю та адекватністю запитам заінтересованих користувачів для прийняття ними управлінських рішень. Перехід публічних компаній на складання фінансової звітності за МСФЗ (IAS/IFRS) супроводжується рядом невіршених питань як теоретико-методологічного, так і методико-практичного характеру, що, в свою чергу, вимагає переосмислення ролі та значення облікової політики для розкриття фінансової інформації.

Фінансова звітність підприємства є одним з ключових факторів, які впливають на прийняття ефективних оперативних та стратегічних управлінських рішень. Для ефективного управління діяльністю підприємством з'являється значна потреба в наявності своєчасної, достовірної та повної інформації, яка зазвичай знаходиться в фінансовій звітності.

Достовірність інформації є однією з якісних характеристик фінансової інформації, яка повинна включати показники фінансово-господарської діяльності як самого корпоративного підприємства, так і його філій, представництв та інших структурних підрозділів, у тому числі виділених на самостійні баланси. Цілісність або повнота фінансової звітності дозволяють приймати більш обґрунтовані управлінські рішення. За даними, що містяться в фінансовій звітності можна комплексно, об'єктивно характеризувати та оцінювати фінансовий стан та результати діяльності підприємства в цілому.

Щодо облікової політики в розрізі приміток до фінансової звітності, то згідно з МСБО 1 "Подання фінансових звітів" в примітках до фінансових звітів слід наводити інформацію: про основу складання фінансових звітів та облікову політику підприємства; необхідну МСФЗ, але не наведену безпосередньо у фінансових звітах; додаткову інформацію, яка не наводиться у фінансових звітах, але необхідна для правдивого відображення фінансового стану і результатів діяльності підприємства [50].

Ефективне управління внутрішньогосподарськими процесами підприємства залежить від своєчасних, цілеспрямованих і, головне, обґрунтованих рішень, що потребують використання різноманітної господарської інформації. Регулярне одержання такої інформації, її вірогідність і дохідливість багато в чому залежить від сформованої облікової політики на мікроекономічному рівні [29].

Головне призначення облікової політики - встановлення найбільш доцільних для підприємства методів обліку та подання якісної інформації у вигляді звітності. Інструменти облікової політики виступають методичним прийомом і не безпосередньо, а опосередковано (через фінансову звітність)

впливають на права та обов'язки підприємств, оскільки на підставі показників фінансової звітності іншими суб'єктами приймаються рішення щодо співпраці з господарюючим суб'єктом.

Зважаючи на викладене вище, постає проблема невідповідності інформативності звітності сучасним умовам господарювання. Тому вважаємо, що звітність повинна інформувати користувачів про можливість підприємства розвивати свою діяльність відповідно з визначеною стратегією і тактикою та дозволити оцінити й виміряти вплив ризиків в умовах кризових явищ та подолання їх наслідків.

Запропонована управлінсько-інформаційна система MIS може бути ефективною системою, оскільки забезпечує виконання цілей управлінського рівня підприємства, при цьому забезпечуватиме менеджерів корисною інформацією, в деяких випадках з інтерактивним доступом до поточної роботи підприємства. Зазвичай система MIS обслуговує функції планування, управління та прийняття рішень на управлінському рівні.

Важливим завданням управлінського обліку є найбільш повне задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів - менеджерів різних рівнів управління. Тому, важливе значення має порядок та принципи розробки форм внутрішньої звітності як одного з основних об'єктів управлінського обліку.

Прийняття обґрунтованих управлінських рішень неможливе без якісного інформаційного забезпечення менеджменту підприємства, яке багато в чому обумовлюється бухгалтерським обліком господарських операцій підприємства, зокрема підсистемою управлінського обліку, основним продуктом якого є внутрішня звітність підприємства. Оперативний внутрішній контроль показників діяльності підприємства, проведений на основі аналізу внутрішньої звітності, дозволить вчасно запобігти появі і зростання негативних моментів і визначити їх вплив на результати діяльності підприємства.

Менеджерам нижчої ланки управління, відповідальні за окремі ділянки діяльності, необхідно отримувати та аналізувати інформацію:

- про цю діяльність через систему синтетичних і аналітичних показників;
- пов'язану з прогностичними оцінками внутрішніх і зовнішніх факторів;
- іншу інформацію, яка може вплинути на формування підсумкових результатів діяльності [51].

Вагомим інструментом інформаційного забезпечення менеджменту підприємства виступає облікова політика. Гармонізація, за допомогою облікової політики складових стійкого розвитку дозволить вийти підприємствам на якісно новий рівень стійкого розвитку. “Облікова політика як складова бухгалтерського обліку покликана забезпечувати виконання розглянутих функцій у будь-який момент та у будь-яких економічних системах”.

В частині інформаційного забезпечення внутрішніх користувачів - суб'єктів прийняття управлінських рішень найбільш корисна внутрішня звітність.

Інформація управлінського обліку має включати планування та прогнозування, а інформація фінансового обліку - аналіз та внутрішній контроль. Така інформація використовується в процесі організації діяльності підприємства, регулювання господарських операцій, здійснення планування, прогнозування, аналізу, внутрішнього контролю, а також при складанні внутрішньої звітності підприємства.

2.4. Організація контролю положень облікової політики

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.

До тепер не розкриті найважливіші характеристики змісту контролю з урахуванням особливостей сучасного етапу розвитку економіки України, слабо відпрацьовані питання класифікації видів і форм такого контролю, практично повністю відсутні сучасні комплексні методики здійснення контролю в розрізі різних його напрямків і об'єктів. Все це вимагає необхідності переосмислення його старих уявлень та розробці нових підходів до розуміння сутності контролю, його змісту, видів і форм.

Поняття системи контролю положень облікової політики практично не можна визначити універсально. В основу треба покласти те, що система такого контролю повинна сприяти оперативному здійсненню бізнес- процесів, 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.

Як показали дослідження, існуюча система бухгалтерського обліку не в змозі забезпечити управлінський персонал підприємств інформацією, достатньою для підготовки, обґрунтування і оперативного прийняття ефективних управлінських рішень. Однією з причин такого становища є значне збільшення обсягу інформації, яку необхідно вивчити, щоб використовувати для прийняття оперативних рішень в умовах ринкової невизначеності.

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.

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.

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.

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.

Що стосується організації внутрішнього контролю за правильністю ведення бухгалтерського обліку, то помилки даного роду на підприємствах носять системний характер.

Для ефективного здійснення контролю та вирішення його основних завдань необхідне організаційне, технічне, економічне, юридичне та обліково-аналітичне забезпечення контрольної діяльності (табл. 2.3).

Регламентация контрольних процедур на підприємствах найчастіше обмежується описом функціонування органів внутрішнього контролю, а також процедур зі збору інформації з метою складання звітності, тобто процедур так

званого запізненого (наступного, заключного) контролю. Опис процедур випереджаючого (превентивного) контролю, що включає збір оперативної інформації з контрольних точок, аналіз її, прийняття на її основі рішень.

Таблиця 2.3

Форми забезпечення внутрішнього контролю положень облікової політики

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.

Об'єктами контролю положень облікової політики та формування звітності виступають майно, зобов'язання, пов'язані з виробництвом, економічні відносини, тобто весь комплекс причинно-наслідкових 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.

Таким чином, наявність достовірної інформації про систему 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 до розділу 2

На сьогодні облікова політика підприємства є досить важливим засобом формування величини основних фінансових показників діяльності підприємства, так як сформована та затверджена підприємством облікова політика здійснює значний вплив на величину показників собівартості продукції, прибутку та інших показників фінансового стану підприємства.

В результаті проведеного дослідження виявлено, що внутрішня звітність є важливим засобом прийняття ефективних управлінських рішень та базується на чотирьох процесах: прогнозування, планування, аналізу та внутрішнього контролю. Використання такої внутрішньої звітності перш за все буде системно забезпечувати інформацією для управління діяльністю підприємства.

Наявність достовірної інформації про систему 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.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ТА КОНТРОЛЬ ПОЛОЖЕНЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Методика контролю положень облікової політики

Контроль положень облікової політики тісно пов'язаний з бухгалтерським обліком та обліковою політикою, який складається з форм, процедур і методів, що дозволяють вести облік майна, джерел його утворення, а також всіх інших фактів господарської діяльності в грошовому вираженні шляхом суцільного, безперервного, документального і взаємопов'язаного їх накопичення у відповідних облікових регістрах, а потім відображення у встановленій звітності. Внутрішній контроль також орієнтований і на перевірку стану бухгалтерського обліку, тобто своєчасність облікових записів здійснених операцій, правильність їх відображення та їх результативність.

В методиці бухгалтерського контролю важливе значення мають такі найбільш загальні правила розподілу обов'язків серед працівників, які дозволяють уникнути як навмисних, так і ненавмисних спотворень в обліку (табл. 3.1).

Ефективна структура внутрішнього контролю передбачає розумне розмежування повноважень і поділ несумісних функцій так як їх зосередження в однієї особи не тільки потенційно може призвести до вчинення ненавмисних помилок, але і ускладнить їх виявлення.

Бухгалтерський контроль - це невід'ємна частина внутрішнього контролю, містить такі складові: контроль положень облікової політики; оцінка ступеня надійності наданих керівництву доказів; перевірка дотримання правильності облікових процедур; перевірка точності облікових записів; контроль збереження активів; попередження помилок і зловживань; визначення ефективності окремих операцій, що перевершують встановлені ліміти.

Таблиця 3.1

Розподіл обов'язків між посадовими особами з метою виконання
встановлених функцій контролю

№ з/п	Правило	Характеристика
1	Розподіл матеріальної відповідальності і ведення бухгалтерського обліку	З метою уникнення зловживань ведення бухгалтерського обліку активів не повинні доручатись особам, на яких тимчасово або постійно покладено матеріальну відповідальність за їх збереження. Якщо одна і та ж особа одночасно здійснює обидві ці функції, то існує великий ризик того, що вона скористається такими активами для власної вигоди і відповідним чином відкоригує записи, щоб уникнути відповідальності.
2	Розподіл санкціонування операцій і матеріальної відповідальності за активи	Доцільно, щоб особи, які дозволяють здійснення тих чи інших господарських операцій, не контролювали пов'язані з ними активи, тобто одна і та ж особа не повинна давати дозвіл на оплату рахунку-фактури постачальника і випускати платіжне доручення на його оплату. Санкціонування господарських операцій і матеріальна відповідальність пов'язаних з цим операціями, які здійснюються однією і тією ж особою, збільшують імовірність появи зловживань.
3	Розподіл відповідальності за здійснення господарських операцій і відповідальності за ведення обліку	Коли б кожен підрозділ підприємства повністю відповідав за ведення обліку і подання звітності про свою діяльність, то були б можливі тенденції викривлення результатів в бік створення більш оптимістичної картини. Для отримання неупередженої інформації, ведення обліку слід доручати окремому структурному підрозділу, який працює під контролем спеціально призначеної особи (головного бухгалтера).

В організації контролю як одного із методів управління підприємством роль бухгалтера, в першу чергу, полягає у встановленні мінімального обсягу даних, необхідних для прийняття рішень з управління підприємством, з тим щоб скоротити по можливості витрати на збір та обробку інформації [26].

Важливим елементом його діяльності є також підбір показників, за якими буде оцінюватися робота управлінських служб і даватися сигнали на втручання в коригувальні дії. При аналізі причин відхилення фактичних результатів від встановлених завдань (бюджету) участь бухгалтера є необхідною.

Прийнята підприємством облікова політика являє собою сукупність способів ведення бухгалтерського обліку, тобто первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності. Поточне спостереження, збір, вимір і реєстрація

господарських операцій - це складові облікового процесу, які тісно пов'язані між собою і в сукупності являють собою процес документування операцій.

Інформація, яка міститься в документах, формується у відповідних облікових регістрах, які призначені для її систематизації та накопичення, що міститься у прийнятих до обліку документах, для відображення на рахунках бухгалтерського обліку і складання звітності.

Підсумкова інформація за даними синтетичного та аналітичного обліку з облікових регістрів переноситься у форми бухгалтерської звітності, що являють собою єдину систему даних про майновий і фінансовий стан підприємства та про результати його діяльності, що складається на основі даних бухгалтерського обліку за встановленими формами. При перевірці звітної документації необхідно приділяти увагу ув'язці даних звіту про цільове використання отриманих коштів з іншими формами звітності і з даними первинного обліку.

Облікова інформація використовується в аналізі управлінської діяльності підприємства. Для підготовки пояснювальної записки до річної звітності бухгалтерській службі необхідно виконати об'єктивний аналіз діяльності підприємства, розкрити динаміку найважливіших економічних і фінансових показників за кілька років; показати запланований розвиток підприємства, передбачувані капітальні та довгострокові фінансові вкладення; політику щодо позикових коштів, управління ризиками та іншу інформацію.

Процедури бухгалтерського контролю - документально зафіксована система заходів щодо забезпечення ефективного внутрішнього контролю за здійсненням процесів господарювання, виявлення і здійснення нестандартних операцій, а також попередження, обмеження та запобігання фінансових і операційних ризиків і можливих зловживань з боку посадових осіб підприємства.

Контрольні процедури, вбудовані в процеси, повинні забезпечувати отримання достатньої впевненості в результативності (продуктивності) процесу, як виконуваного процесу, в дотриманні законодавства та інших

регулюючих норм при виконанні процесу, а також в достовірності інформації та звітності про хід і результати процесу;

Контрольна процедура - нормативно встановлений порядок дій суб'єкта внутрішнього контролю, на підставі яких система управління отримує інформацію про фактичний стан об'єкта контролю і (або) відхилення його стану від заданого, що дозволяє здійснювати необхідні коригувальні дії.

Нами рекомендуються формальні прийоми обліково-правової перевірки документів, що формуються на самому підприємстві та надходять зі сторони: дотримання правил складання, повноти і достовірності оформлення документів; зіставлення облікових і звітних показників з показниками бізнес-планів і встановлених нормативів; дотримання правил обліку специфічних для даного підприємства господарських операцій; відповідності відображених у документах операцій законодавчо встановленим нормам; аналітичних розрахунків.

Для забезпечення достовірності відображених у документах зобов'язань і процесів пропонуються такі прийоми: зіставлення даних документів, що відображають операції, з даними документів, які стали підставою для цих операцій; підтвердження (звірка розрахунків); перевірка записів у регістрах бухгалтерського обліку і звітності; перевірка правильності кореспонденції рахунків; аналітичні процедури; спеціальні методи (зустрічна перевірка, взаємна перевірка, логічне дослідження господарських операцій), що дозволяють визначити об'єктивну можливість і цілеспрямованість витрачання коштів, реальність взаємозв'язків між окремими операціями.

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.

Функції контролю головний бухгалтер здійснює особисто та за

допомогою апарату бухгалтерії.

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

Для того, щоб облікова політика виконувалась всіма працівниками підприємства, необхідно до процесу організації внутрішнього контролю залучати аналітиків, які зможуть проаналізувати всі ці моменти і сформуванати такий проект, який не буде суперечити діяльності корпоративного підприємства, а буде сприяти покращанню діяльності як підприємства в цілому, так і для кожного працівника. Тому, система аналізу повинна бути взаємоузгоджена з показниками фінансової звітності підприємства.

Організацію аналізу положень облікової політики та формування показників звітності підприємства можна розглядати як єдиний технологічний процес, який умовно можна поділити на три етапи:

1. Підготовчий етап охоплює перші три дії, а саме вибір суб'єктів, об'єктів, розподіл обов'язків і відповідальності між аналітиками, вибір інформаційного та методичного забезпечення управлінського аналізу. При виборі організаційної форми аналізу діяльності підприємства слід аналізувати його розміри, розподіл посадових обов'язків, склад апарату управління, організаційну структуру підприємства тощо.

Виділяють дві організаційні форми аналізу - централізовану та децентралізовану організаційну структуру управління. Перша форма містить спеціалізований підрозділ (відділ) аналізу. Перевагою даної форми є те, що досягається єдність методологічного забезпечення аналізу, чіткий розподіл праці аналітиків. При децентралізованій формі комплекс аналітичних робіт розподіляється у діючій системі управління між різними обліково-управлінським персоналом підприємства.

На нашу думку, на підприємстві необхідно застосовувати централізовану форму організації аналізу. Це дасть можливість оперативно обробляти дані, на основі отриманих висновків приймати правильні рішення. Ще одним плюсом

даної форми є можливість співставлення оброблених даних про діяльність підприємства, а також можливість зведення цих даних. Така можливість гарантується тим, що перед економічним відділом будуть стояти однакові задачі, будуть використовуватися одні інформаційні джерела, методологія обробки даних, до працівників економічного відділу будуть висуватися одні вимоги щодо рівня кваліфікації тощо. Всі ці моменти будуть передбачені в обліковій політиці підприємства.

2. Аналітичний етап передбачає обробку облікової інформації. На даному етапі можна виконувати дані дії вручну або ж використовувати програмне забезпечення. Вважаємо, що в процесі обробки інформації доцільно на підприємстві використовувати програмне забезпечення, адже це дасть можливість зменшити трудомісткість аналітичних робіт, забезпечити актуальність обробленої інформації шляхом оперативного збору, обробки та передачі інформації керівництву для прийняття своєчасних рішень.

3. Заключний етап передбачає оформлення результатів проведеного аналізу та внутрішнього контролю за впровадженням у господарську діяльність підприємства пропозицій, що зроблені за результатами аналізу.

Результати проведеного аналітичного дослідження потрібно оформити у вигляді аналітичного висновку, який повинен бути лаконічним та зрозумілим, містити графіки, таблиці для наочності. У висновку також повинні міститися пропозиції щодо можливостей удосконалення господарської діяльності підприємства. Важливим елементом заключного етапу є встановлення відповідальних осіб, які будуть контролювати процес впровадження розроблених пропозицій у діяльність 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, на скільки 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.

Головне завдання керівництва і всього персоналу управління в процесі здійснення контролю полягає у застосуванні заходів, які забезпечують своєчасне документальне оформлення фактів господарського життя, захищеність активів підприємства від розтрат, крадіжок, псування ресурсів тощо.

Для підвищення ефективності системи контролю за правильністю ведення бухгалтерського обліку, а також для цілей зовнішнього контролю, можна запропонувати наступні напрямки, які вимагають підвищеної уваги з точки зору внутрішніх контролерів: облікова політика і основні принципи ведення бухгалтерського обліку; організаційна структура підрозділу, відповідального за ведення бухгалтерського обліку та формування і складання звітності; розподіл обов'язків і повноважень між працівниками бухгалтерії; організація документообігу і наявність його графіка; порядок відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку, форми і методи групування і обробки даних, що містяться в регістрах; порядок підготовки бухгалтерської звітності; рівень автоматизації облікових робіт; виявлення найбільш ризикових областей обліку, в яких ризик виникнення помилок найбільш високий; наявні в самій системі обліку засоби контролю.

При оцінці рівня достовірності звітності пропонується застосовувати поняття "матеріальність". В системі контролю помилки чи пропуски у звітності вважаються матеріальними, інакше - суттєвими, важливими, якщо в результаті цього користувач звітності буде дезорієнтований у прийнятті певного рішення або зазнає збитків. Це стосується не лише фінансової звітності, але й усіх видів її форм та будь-якої внутрішньої звітності.

Економічна сутність і зміст матеріальності широко використовуються при здійсненні контролю. При перевірці слід виділяти наступні етапи

застосування матеріальності: 1) попередній розрахунок гранично допустимої суми або натурального показника помилок і пропусків щодо тестованого об'єкту; 2) розподіл загальної величини гранично допустимих розмірів помилок і пропусків між елементами всередині досліджуваного об'єкта; 3) визначення на основі вивчення облікових і звітних даних фактичного розміру допущених помилок і пропусків за окремими елементами; 4) узагальнення фактичної суми помилок і пропусків щодо об'єкту; 5) порівняння попередньо розрахованого розміру гранично допустимої суми чи обсягу помилок і пропусків з фактично встановленою і підсумковим висновком.

На сьогодні відомі три основних рівні матеріальності звітності. Перший - це помилки і пропуски, показники яких за своїм змістом малі або незначні, що не можуть вплинути на рішення користувача. Такі помилки і пропуски у звітності можна віднести до несуттєвих.

До другого рівня відносять матеріальні помилки і пропуски, що впливають на прийняття користувачем відповідних рішень. Але, незважаючи на це, надана звітність в цілому об'єктивно відображає реальну дійсність і є корисною.

Третій рівень матеріальності становлять помилки і пропуски в обліку і звітності, які викликають сумнів у достовірності і об'єктивності усієї звітної інформації в цілому. Посилаючись на таку підлаштовану інформацію, користувач може прийняти досить помилкове рішення. Для оцінки, чи дійсно помилка відноситься до третього рівня матеріальності, перевіряючий повинен проаналізувати ступінь її впливу на інші елементи звітності. Довівши, що тут має місце третій ступінь матеріальності помилок і пропусків, перевіряючий висловлює негативну думку про стан обліку і складання звітності.

У процесі контролю положень облікової політики та звітності можуть виникати помилки, які спотворюють інформацію про реальний стан діяльності і тим самим вводять в оману зацікавлених користувачів. У зв'язку з цим важливо не тільки своєчасно виявляти помилки, але і правильно визначати їх види, відрізняти помилки від фактів шахрайства, навмисного приховування реальних

фактів.

Основні напрямки подальшої гармонізації національних правил обліку і звітності відповідно до МСФЗ, а саме приведення у відповідність понятійного апарату, застосування однакових підходів до виправлення помилок, об'єднання стандартів відповідно до міжнародної класифікації та ін. У будь-якому випадку в даний час для вирішення конкретних ситуацій щодо виправлення помилок у бухгалтерській звітності необхідно професійне судження фахівця, засноване на оцінці всіх наявних обставин, що дозволить не тільки реально підтвердити надійність виправлень у бухгалтерській (фінансової) звітності наших підприємств, але і зрозуміти особливості міжнародної і нашої практики виправлення помилок.

Підприємство, чи його підрозділ, які виявили помилки попереднього періоду, зобов'язані розкривати таку інформацію: характер помилки відповідного попереднього періоду; певну суму виправлення (коригування) на початок самого раннього з представлених попередніх періодів; якщо ретроспективний перерахунок є практично неможливим в якомусь одному попередньому періоді, то ті обставини, які призвели до існування цієї умови, і опис того, яким чином і починаючи з якого часу помилка була виправлена. Цього достатньо для зовнішнього користувача. Але тут слід ще й застосувати внутрішні діючі правила до винуватців допущених помилок. В іншому випадку помилки будуть носити системний характер.

3.2. Оцінка якості контролю положень облікової політики та прийняття управлінських рішень

Для з'ясування обставин, що сприяли недотриманню облікової політики доцільно залучити фахівців, висновки яких стосуються спеціальних питань і вони можуть дати цінні відомості керівництву, опитати членів ревізійної комісії та інших громадських контролерів, а також за допомогою бухгалтерів ретельно

оглянути первинні документи, вивчити документообіг і реєстри обліку, місця зберігання матеріальних цінностей.

Контролери зобов'язані вживати заходи не тільки щодо виявлення, а також з усунення недоліків недотримання облікової політики в структурних підрозділах. Якщо за результатами контролю вживаються інші заходи щодо усунення обставин, що сприяли порушенням, то це слід вказати в довідці, що долучається до матеріалів контролю.

Під якістю перевірки положень облікової політики слід розуміти ступінь необхідного і достатнього рівня довіри до думки перевіряючого з боку користувачів щодо достовірності інформації та звітності, яку надав підрозділ.

Таким чином, якісна професійна думка перевіряючого - це незалежна і об'єктивна думка, яка надає впевненість його користувачам у прийнятті та здійсненні рішень і дій. Основним критерієм якісної перевірки на нашу думку є думка користувача інформації. Але думка користувача не завжди орієнтована на достовірність, значить і якість інформації, крім того, основні характеристики самої перевірки або діяльності з надання супутніх послуг не враховуються.

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.

Формула розрахунку комплексного показника якості фінансової звітності (К) виглядатиме наступним чином:

$$K = \alpha + \gamma + \alpha 2\alpha + \alpha 3\alpha, \quad (3.1)$$

де К - комплексний показник якості фінансової звітності; α - коефіцієнт вагомості відповідного показника.

Забезпечення якості перевірок - це заплановані і систематично здійснювані види діяльності в рамках системи якості, а також необхідні для створення достатньої впевненості в тому, що об'єкт після перевірки буде виконувати вимоги, що пред'являються до якості.

Якість внутрішньої перевірки неможливо покращити за рахунок впровадження окремих ізольованих заходів, яким би ефективним не був кожен з них. Необхідний системний підхід до забезпечення якості внутрішньої перевірки, яка охопила б етапи життєвого циклу діяльності, передачу досвіду, впровадження всього прогресивного. Ця вимога диктує необхідність розробки спеціальної системи забезпечення якості внутрішньої перевірки. Але така система розробляється індивідуально на кожному підприємстві з урахуванням його технології та кадрового складу.

З метою підвищення ефективності внутрішньої перевірки збір доказової інформації повинен бути системним. Це означає, що планомірне проведення перевірки гарантовано лише в тому випадку, якщо всі необхідні документи підготовлені і передані в розпорядження контролера своєчасно.

3.3. Удосконалення облікової політики для ефективного управління підприємством

На основі проведеного аналізу чинної нормативно-законодавчої бази з питань облікової політики, визначено, що облікова політика будь-якого підприємства повинна бути оформлена документально у вигляді Наказу про облікову політику, який має містити такі розділи:

1. Організація роботи бухгалтерської служби;
2. Методика бухгалтерського обліку;
3. Організаційно-технічні аспекти організації обліку.

Наказ про облікову політику складається в довільній формі та має містити опис методичних принципів, питань техніки та організації бухгалтерського обліку конкретного підприємства. Проте Наказ про облікову політику не повинен стати єдиним, а лише основним щодо питань регулювання й узгодження правил ведення бухгалтерського обліку, формування фінансової звітності у підприємстві. Пропонуємо доповнювати Наказ внутрішніми правилами, положеннями, інструкціями, зразками типових документів, рішеннями власників тощо. Крім того, у підприємстві має бути розроблена та затверджена відповідна проектна документація з побудови бухгалтерського обліку, до якої належать план організації бухгалтерського обліку, графіки документообороту, проект організації автоматизованого бухгалтерського обліку, що забезпечуватимуть документальне оформлення способів ведення бухгалтерського обліку, складання фінансових звітів та засобів їх реалізації. Процес визначення, якою буде облікова політика відповідного підприємства передбачає розробку проектних матеріалів бухгалтерського обліку, тобто графіків документообороту, оперограм, посадових інструкцій, специфічних форм аналітичних та зведених документів, проектів автоматизованого обліку, планів щодо організації бухгалтерського обліку. Важливе значення при цьому набувають установчі документи, в яких зазначені основні засади побудови організаційної та господарської діяльності підприємства. Досліджуючи наказ

про облікову політику будь-якого підприємства, можемо відмітити, що хоча під час формування облікової політики визначаються методи ведення саме бухгалтерського обліку, однак, фактично вони впливають не лише на обліковий процес, а й на процес реалізації інших управлінських функцій, зокрема планування, контролю, економічного аналізу тощо. Тобто можемо дійти до висновку, що облікова політика - це сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються системою обліку для складання звітності, а також формування всебічного інформаційного забезпечення для ефективної реалізації функцій управління. Вибір окремих методів обліку так чи інакше впливає на реальні процеси відтворення капіталу підприємства. Так, зокрема застосування прискорених методів нарахування амортизації необоротних активів.

Завдяки вибору методів прискореної амортизації, уможливорюється прискорене повернення інвестованого капіталу та відбувається створення умов для прискореного оновлення відповідних об'єктів. Водночас, використання цих методів може призвести й до негативних наслідків у вигляді зростання собівартості продукції та інших витрат, а також зниження рівня рентабельності підприємства у перші роки використання відповідних засобів праці. Вплив на показники фінансової звітності мають не тільки методи нарахування амортизації, а й методи оцінки вибуття запасів, методи формування резерву сумнівних боргів, методи створення забезпечення майбутніх витрат і платежів тощо. У кінцевому підсумку це призводить до того, що розмір прибутку (збитку), який відображається у фінансовій звітності підприємства, носить певною мірою суб'єктивний характер, так як залежить від вибору тих чи інших облікових процедур та методів обліку.

Система бухгалтерського обліку повинна формувати інформацію, що задовольняє потреби широкого кола зацікавлених користувачів. Сучасний бухгалтерський облік є інформаційною базою, на основі якої можлива підготовка різних видів бухгалтерської й іншої звітності, зокрема фінансової, управлінської, податкової, статистичної звітності перед державними органами

контролю й ін. При цьому варто враховувати, що підсумкова (звітна) інформація тісно зв'язана з нормуванням, плануванням, контролем і аналізом. Виходячи з цього до складу звітної інформації повинні входити, крім фактичних даних, планові, нормативні, кошторисні показники, а також показники відхилення від них як в абсолютних, так і у відносних величинах.

Отже можемо зробити висновок про необхідність зміни процесу формування облікової інформації з акцентуванням уваги на інтеграцію системи бухгалтерського обліку із підсистемами управління. Це обумовлено необхідністю задоволення як внутрішніх так і зовнішніх користувачів облікової інформації, що впливає на ефективне функціонування системи управління підприємством [2]. Крім того, під час проведеного дослідження встановлено, що наявність сформованої і належним чином оформленої облікової політики є важливою умовою проведення належного якісного аудиту, оскільки в протилежному випадку забезпечити підтвердження достовірності фінансових звітів є неможливим, через невпевненість та неоднозначність у способах, процедурах та прийомах, які використовувалися під час складання звітності [3]. Разом з тим на практиці, під час розробки облікової політики конкретного підприємства, врахуванню особливостей діяльності останнього не приділяється належна увага. За таких умов поширеним є формальний підхід до формування та застосування облікових політик, що у свою чергу, знаходить свій відбиток у неповному, необґрунтованому або взагалі неправильному їх документальному оформленні. За таких умов формування облікової політики на вітчизняних підприємствах має низку проблем. Під час дослідження було виявлено, що низка проблемних питань, які виникають безпосередньо на етапі розробки та реалізації облікової політики, так чи інакше, стосуються обмеженості нормативної бази. Недосконале чинне законодавство, яке визначає принципи, методи та прийоми бухгалтерського обліку є вузько направленим, що не дозволяє обґрунтовувати й вирішувати важливі для конкретного підприємства питання за допомогою облікової політики. Враховуючи вищевикладене набуває актуальності питання удосконалення облікової політики на основі практики

МСФЗ. Удосконалення процесу розробки облікової політики має відбуватися шляхом зростання актуалізації й цільової направленості облікової політики з врахуванням специфіки діяльності конкретного підприємства та підвищення її якості. Актуалізація облікової політики передбачає приведення її у відповідність до чинного законодавства, що змінюється та специфічних бізнес-процесів підприємства. Що ж стосується якості облікової політики, то необхідно звернути увагу на такі критерії як неупередженість облікової політики, економічна доцільність, повнота, відповідність законодавчій базі, раціональність методів обліку, відповідність цілям суб'єкта господарювання, наявність автоматизації обліку тощо. Відповідальність за формування облікової політики покладається на керівника підприємства, проте на цьому його завдання не обмежуються. Керівник має постійно забезпечувати контроль за дотриманням облікової політики, а також сприяти проведенню заходів щодо її вдосконалення. Це обумовлює необхідність додаткових інвестицій в навчання спеціалістів, відповідальних за формування облікової політики. Крім того необхідно проводити постійний моніторинг можливих змін в законодавстві, інформувати персонал та користувачів звітності про зміни в обліковій політиці тощо. Разом з тим, не можна стверджувати, що процес організації облікової політики виступає дієвим інструментом впливу на обліковий процес відповідного підприємства і тим більше, що її засоби використовуються повною мірою для забезпечення необхідного рівня економічної безпеки та стабільності суб'єкта господарювання.

Докладний аналіз доцільності вибору та подальшого використання окремих елементів облікової політики проводиться лише стратегічно орієнтованими підприємствами. Такий процес є витратним і вимагає залучення не лише фахівців з обліку, а й фінансових аналітиків та інших спеціалістів. Що ж стосується більшості вітчизняних підприємств, то в ході дослідження було виявлено, що для них організація вибору тих чи інших методів обліку в цілому носить формальний характер. Вищезазначене обумовлює необхідність у всебічному піднятті статусу бухгалтерського обліку та розкриття всіх його ще

досі нереалізованих можливостей в системі управління. Висновки. Підсумовуючи вище викладене, можемо зробити висновки, що формування облікової політики є ґрунтовним процесом, який вимагає наявності організаційних, кадрових і технічних можливостей та не завершується на етапі затвердження Наказу про облікову політику, а має безупинно продовжуватися й удосконалюватися аж до моменту припинення діяльності підприємства. На сьогодні керівники не приділяють належної уваги процесу формування облікової політики, що негативно відбивається на стані організації системи обліку підприємства та якості фінансових звітів. У більшості розвинених країн уміло сформовану облікову політику система менеджменту використовує як дієву складову загального механізму управління бізнес-процесами підприємства.

На наш погляд, Наказ про облікову політику повинен мати управлінський напрямок, що уможливить зростання дієвості обліково-аналітичних функцій в управлінні поточною діяльністю та стратегічним розвитком підприємства. Керівники повинні бути зацікавлені ефективно налагоджувати аналітичну роботу у підприємстві, що забезпечить проведення всебічного аналізу та надасть змогу використовувати його результати, особливо для формування власної ефективної облікової політики. Разом з тим, для можливості удосконалення облікової політики конкретного підприємства залежатиме від послідовного порядку розробки та використання планових облікових проектних документів, що має на меті оптимізувати виробничий процес та підвищити якість обліково-аналітичної інформації. Під час розробки облікової політики спеціалістами підприємства мають бути враховані стратегічні напрямки його економічного розвитку та питання щодо підтримання економічної стабільності суб'єкта господарювання.

Висновки до розділу 3

Підводячи підсумок вищезазначеного можемо дійти висновку про необхідність зміни процесу формування облікової політики з акцентуванням уваги на інтеграцію бухгалтерського обліку із системою управління. Це обумовлено необхідністю задоволення як внутрішніх так і зовнішніх користувачів облікової інформації, що впливає на ефективне функціонування системи управління підприємством. Використовуючи оптимальну модель облікової політики на підприємстві, менеджери створюють передумови для максимальної ефективності господарської діяльності відповідного суб'єкта бізнесу.

Основні напрямки подальшої гармонізації національних правил обліку і звітності відповідно до МСФЗ, а саме приведення у відповідність понятійного апарату, застосування однакових підходів до виправлення помилок, об'єднання стандартів відповідно до міжнародної класифікації та ін. У будь-якому випадку в даний час для вирішення конкретних ситуацій щодо виправлення помилок у бухгалтерській звітності необхідно професійне судження фахівця, засноване на оцінці всіх наявних обставин, що дозволить не тільки реально підтвердити надійність виправлень у бухгалтерській (фінансової) звітності наших підприємств, але і зрозуміти особливості міжнародної і нашої практики виправлення помилок.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Результати дослідження дозволяють зробити такі висновки:

1. Внутрішнім інститутом, який регулює облік на рівні підприємства, встановлює правила ведення обліку та створення звітності за запитами різного роду інституцій та окремих зовнішніх і внутрішніх користувачів, є облікова політика підприємства. На мікрорівні вона існує як внутрішній інститут бухгалтерського обліку. Цей інститут підприємство визначає самостійно, розглядаючи облікову політику як вибір самим підприємством із року в рік певних і конкретних методик, форм і технологій ведення бухгалтерського обліку з огляду на чинні нормативні акти й особливості діяльності підприємства.

У роботі запропоновано концептуальний підхід до формування облікової політики 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.

2. 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).

3. Облікову політику для потреб управління діяльністю підприємства слід складати за трьома етапами: вступним (положення, нормативна

документація підприємства (статут та інші документи), організаційно-технічним, методичним. 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.

4. 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.

5. Облікову політику у формуванні показників фінансової звітності підприємств слід розглядати як важливий компонент системи інформаційного забезпечення процесу управління і прийняття рішень користувачами, яка гармонійно поєднується з основними класичними функціями менеджменту. У роботі запропоновано удосконалити порядок обробки облікових даних та положень облікової політики шляхом застосування управлінсько-інформаційної системи MIS.

6. У результаті проведеного дослідження виявлено, що внутрішня звітність є підґрунтям прийняття ефективних управлінських рішень та базується на чотирьох процесах: прогнозування, планування, аналіз та внутрішній контроль.

7. 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. Реалізація зазначеної системи відбувається шляхом розробки Положення про організацію внутрішнього контролю облікової політики. Воно містить характеристику мети, завдань, принципів, організаційної структури, процедур та оцінку ризиків внутрішнього контролю облікової політики.

8. Методика внутрішнього контролю положень облікової політики - це обов'язковий елемент управління, невід'ємна частина системи збереження та примноження ресурсів корпоративного підприємства, що покликана 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 (за необхідності) коригуючі заходи.

9. Систему забезпечення якості внутрішнього контролю положень облікової політики слід розглядати як прояв властивості системи внутрішнього контролю накопичувати, переробляти та використовувати інформацію під впливом змін факторів зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства з метою досягнення оптимальних результатів діяльності. Визначена властивість дозволяє оцінити ефективність системи з позиції якісних показників, що характеризують здатність системи гнучко реагувати на зміни будь-якого роду в соціально-економічному житті бізнес-одиниць і сприяти максимально ефективному перебігу всіх внутрішніх процесів на підприємстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Автоматизированные информационные технологии в экономике / М.И. Семенов, И.Т. Трубилин, В.И. Лойко и др.; Под ред И.Т. Трубилина. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 416 с.
2. Андриющенко Г. Актуальні питання формування облікової політики малих підприємств / Г. Андриющенко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2008. - № 11.
3. Бабіч В.В., Гарасимович І.А. Основи методичних засад облікової політики та їх нормативно-правове забезпечення// ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана",,-2017.-№1.- С.56-60.
4. Безверхий К.В. Особливості моделювання облікової політики підприємства за МСФЗ / Молодіжний економічний дайджест. - Київ. - КНЕУ, - 2015. - Вин. 2-3 (5-6), - с. 199-204
5. Белова, І. М. Обліково-аналітичне забезпечення виробництва продукції рослинництва [Текст] : автореферат... канд. екон. наук, спец.: 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами екон. діяльності) / І. М. Белова. - К. : НААН Укр. Нац. науковий центр "Ін-т аграр. екон.", 2012. - 21 с.
6. Белова, І. Визнання та класифікація об'єкту експертного дослідження [Текст] / Ірина Белова // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2014. - Вип. 3. - С. 127-131.
7. Білуха М.Т., Дмитренко МЕ. та ін.. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник для студ. виш. навч. закл. - 2 вид., перероб. і доп. - К.: Українська академія оригінальних ідей. 2006.
8. Бойчук Т. Формування облікової політики підприємства: мета, побудова та сфера застосування// Вісник Національного університету «Львівська політехніка»// Економічний аналіз,- 2016,- № 6.-С.34-39.
9. Бондаренко Н.М. Проблеми формування облікової політики на вітчизняних підприємствах / Н.М. Бондаренко // Стратегічні напрями розвитку

бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: Міжнар. Наук.-практ. Конф. (Київ, 15 берез. 2012 р.): тези доп. / відп. Ред. Л.В. Нападовська. - К.: Київ. Нац. Торг.-екон. Ун-т, 2017. - 356 с. - С. 29-30.

10. Бондарчук В.В. Звітність підприємств як джерело інформації про основні засоби для потреб державного управління [Електронний ресурс] / В.В. Бондарчук // Економіка: реалії часу. - 2012. - № 2(3). - С. 111-115.

11. 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.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vdnuet/econ/2010_4/Borimska.pdf

12. 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- С.40-45.

13. Брадул О. М., Юнацький М.О. Основи облікової політики в розрізі приміток до фінансової звітності за МСФЗ / О. М. Брадул, М.О. Юнацький // ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки : міжнар. зб. наук, праць. - Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2017. - Вип. 3. - С. 52-57.

14. Бруханський, Р. Ф. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2012. – № 8. – С. 267-270.

15. Бруханський, Руслан. Спектр генерування дефініції стратегічного управлінського обліку [Текст] / Руслан Бруханський // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 182-185.

16. Брюханов М.Ю. Риск фальсификации финансовой отчетности:

Классификация и описание факторов и моделирование / М.Ю. Брюханов // Вестник ТГУ. - 2007. - № 11(55). - С. 30-37.

17. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку. / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович. - Житомир: ПП. «Рута», 2009. - 528с.

18. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за ред. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: Рута, 2006. - 528 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. Васільєва ЛІ М. Сутність облікової політики, її значення і вимоги, які до неї пред'являються / ЛІ М. Васільєва // Ефективна економіка. - 2016. - №6. / [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2131>

21. Бахрушина М.А. Лялькова Е.Е Учетная политика в системе управленческого учета: методика формирования, практика применения. - М. : Экономистъ, 2008. - 205 с.

22. Бахрушина М.А. Учетная политика для целей управленческого учета.// Бухгалтерский учет. - 2007. - №23. - С.66-68.

23. Вдовенко Н. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності рибницьких господарств / Н. Вдовенко //Бухгалтерія в сільському господарстві. - 2013. -№ 21(102). - С. 18-21.

24. Внутрішня звітність в управлінському обліку: [Електронний ресурс]/ Палій В.Ф.//Управлінський облік витрат і доходів з елементами фінансового обліку. Режим доступу: <http://www.cfin.ni/ias/manacc/reporting.slitm>

25. Войтенко Т.В. Облікова політика / Т.В. Войтенко // Податки і бухгалтерський облік. - 2015. -№ 1. - С. 16-22.

26. Евлич Л.Л. Современное содержание концептуальной основы учета в Украине / Л.Л. Евлич // Економічний простір. - 2008. - № 20(2). - С. 116-123.

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

28. Гринів Б.В. Облікова політика суб'єкта господарювання: Торгівля, комерція, підприємництво / Б.В. Гринів // Збірник наукових праць ЛКА. - Львів: "Укоопспілка" ЛКА, 1998.-С. 168-169.

29. Грінчук М.С. Процес формування облікової політики підприємства/ М.С.Грінчук,- Чернівці: Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http : //www. rusnauka. com/2_KAND_2011 /Economics/77378. doc. htm](http://www.rusnauka.com/2_KAND_2011/Economics/77378.doc.htm)

30. Дейли А., Штаймайер Б. и др. Контроллер и контроллинг. Главы из книги// Финансовая газета. 1997. -№34-47. - С. 10-11.

31. Дідоренко, Тетяна. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол.: Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 108-109.

32. Дідоренко, Тетяна. Теоретичні основи бухгалтерського балансу [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики: зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль: Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 55-57.

33. Дзбоєва Д.П. Стан та перспективи застосування МСФЗ на малих та середніх підприємствах: дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: 08.00.12 [Електронний ресурс] / Дзбоєва Динара Петрівна. - К., 2017. - 155 с. - Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/sostoyanie-i-perspektivy-primeneniya-msfo-na-malykh-i-srednikh-predpriyatiyakh>

34. Дубініна М. В. Особливості методології облікових процесів щодо порядку закриття бухгалтерських рахунків в сільськогосподарських

підприємствах / М. В. Дубініна, А. В. Скорозинська // Молодий вчений. — 2015. - №2.-С. 1048-1052.

35. Ермакова М.С. Формування облікової політики в агрохолдингах: дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: 08.00.12 [Електронний ресурс] / Ермакова Марія Євгенівна. - К., 2009. - 217 с. - Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/formirovanie-uchetnoi-politiki-v-agrokholdingakh>

36. Задорожній З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів: моногр. / З.-М.В. Задорожній, Л.Г. Семеген, Л.Т. Богуцька. - Тернопіль: ТНЕУ, 2012. - 237 с.

37. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року, № 996-ХІУ(із змінами та доповненнями)

38. Замлиновський В.А. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації [Електронний ресурс] / В.А. Замлиновський // Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znptdau/2012_2_4/18-4-26.pdf.

39. Зеленко С.В. Передумови виникнення облікової політики та її економічна сутність / С. В. Зеленко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вин. 9(1). -С. 422-429

40. Іванова Ж. А.Внутрішня управлінська звітність як інформаційна основа аналізу/ Ж.А. Іванова// Питання економіки і права. - 2011. - №4. - С.360-364.

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

42. Корягін М.В. Теорія та методологія бухгалтерського обліку в системі формування вартості підприємства: дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Корягін Максим Вікторович. - К., 2013. - 183 с. - Режим доступу:<http://www.liber.onu.edu.ua>

43. Лабынцев Н.Т., Карецкий А.Ю. Принципы и подходы к формированию отдельной финансовой отчетности в соответствии с требованиями // Международный бухгалтерский учет № 6 (252) 2013. С. 2-9.

44. Литовська О.А. Облікова політика підприємства як інструмент управління його вартістю реалізація гармонізаційних властивостей//Вісник ДонНУЕТ.-2012.-№ 3 (55).-С. 45-50.

45. 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> - Заголовок з екрану.

46. Луговський Д.В. Облікова політика - інструмент формування бухгалтерської інформаційної моделі економічного суб'єкта: дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: 08.00.12 [Електронний ресурс] / Луговський Денис Володимирович. - К., 2001. - 193 с. - Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/uchetnaya-politika-instrument-formirovaniya-buih^aIiegzkoii-pgotalzioppoi-toieli-ekoipogpiclie>

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

48. Матвієнко Г. Внутрішня управлінська звітність / Г. Матвієнко // Баланс. -2016. -№ 15 (1053). - С. 34.

49. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://buhgalter911>.

50. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансової звітності” виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 1 січня 2013 року [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://minfin.gov.ua>

51. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020

52. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України» від 27.06.2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

53. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / за заг. ред. Л. Е. Ловінської. - К.: ДННУ "Акад. фін. управління", 2013. -294 с.
54. Облікова політика: навч. посіб. / В.М. Савченко, О.В. Пальчук, Л.В. Саловська та ін.; за ред. Е.М. Давидова. - К.: Знання, 2010. - 479 с.
55. Овчинніков М.О. Формування облікової політики в структурах сільськогосподарської споживчої кооперації: дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: 08.00.12 [Електронний ресурс] / Овчинніков Максим Олексійович. - К., 2008. - 198 с. - Режим доступу: <http://www.dissercat.com/content/formirovanie>
56. Островерха Р. Е. Шляхи удосконалення організації облікового процесу / Островерха Р. Е. // Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково- виробничий журнал. - 2010. - № 1. - С. 178.
57. Палюх, Микола. Організаційні аспекти обліку на підприємствах агропромислового виробництва [Текст] / Микола Палюх // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 186-189.
58. Податковий кодекс України – Режим доступу: <https://urist-ua.net>
59. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. - 3-е изд., испр. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2008. - 547 с.
60. Панков В.В. Институциональная теория бухгалтерского учёта и аудита: учебное пособие / В.В. Панков. - М.: “ИнформБюро”, 2011. - 168 с.
61. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
62. Про облікову політику: лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 за №31-34000- 10-5\27793.
63. Прокопенко Ж.В. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль

страхових резервів: дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Прокопенко Жанна Володимирівна. - К., 2014. - 182 с. - Режим доступу: <https://www.kneu.edu.ua/Prokopenko>

64. Прядко І.О. Облікова політика фінансової звітності в національних стандартах. Науково-теоретичний журнал “Студентський науковий Вісник” Миколаївського державного аграрного університету. -2010.-Випуск 2(1). Том 1,- С.32-37

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

66. Рабошук А.В. Елементи фінансової звітності в системі стандартів US GAAP: визнання та оцінка / А.В. Рабошук, К.М. Лісничий // Вісник ЖДТУ. - 2012.-№ 1(59).- 166-171.

67. Редченко К.І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством: монографія / К.І. Редченко. Львів: Видавництво ЛКА, 2011. - 360 с.

68. Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 15. С. 2-8.

69. Смоленюк П. Звітність підприємств як інформаційний продукт / П. Смоленюк // Бухгалтерський облік і аудит. - 2017. - № 10. - С. 35-39.

70. Смержанюк Т.П. та ін. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом: Навчальний посібник / Т.П. Смержанюк, Т.В. Шрам, В.С. Труш / За ред. В.С. Труша - К, 2017. - 284 с.

71. Соловьева О.В. Международные стандарты финансовой отчетности. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности / О.В. Соловьева. - М.: Эксмо, 2015. -288 с.

72. Соболев, Г.О. Контроль у системі управління податковими платежами // Науковий вісник полтавського університету економіки і торгівлі, 2011. - №4 (49). - с. 330-337

73. Чорнявська Т.М. Облікова політика підприємства як фактор управління доходами і фінансовими результатами діяльності / Т.М. Чорнявська

// Фінанси і АПК. - № 1 (55). 2012. - С. 82 .

74. Шкіря Н.Л. Нові підходи до визначення та розподілу суттєвості в аудиті / Н.Л. Шкіря, Н.В. Залізник // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http : //www. confcontact. com/2007mart/3_shkirya. htm](http://www.confcontact.com/2007mart/3_shkirya.htm)

75. Ягмур К. А. Принципи побудови облікової політики підприємства / К.А. Ягмур // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http: //www. rusnauka. com/15_NPN_2009/Economics/46816. doc. htm](http://www.rusnauka.com/15_NPN_2009/Economics/46816.doc.htm)

76. Ярощук, О. В. Проблемні аспекти розвитку вітчизняної аналітичної науки та практики [Текст] / Олексій Вікторович Ярощук // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 251-254.