

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

Бойко Ольга Олегівна

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В УПРАВЛІННІ АГРАРНИХ КОРПОРАЦІЙ /
ACCOUNTING POLICY IN THE MANAGEMENT OF AGRARIAN
CORPORATIONS

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

Магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

Магістерська робота

Виконала студентка групи

ОПЗм-22

О.О. Бойко

Науковий керівник:

к.е.н. доцент Белова І.М.

Магістерську роботу допущено до захисту:

“ ” _____ 20 ____ р.

Завідувач кафедри

_____ Р.Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

ЗМІСТ

| | |
|---|------------|
| ВСТУП..... | 3 |
| РОЗДІЛ 1 ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ЕЛЕМЕНТ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ АГРАРНИХ КОРПОРАЦІЙ..... | 7 |
| 1.1. Сутність і поняття облікової політики, підходи до її формування..... | 7 |
| 1.2. Концептуальний підхід до формування елементів облікової політики аграрних корпорацій..... | 15 |
| 1.3. Проблемні аспекти формування облікової політики для потреб управління діяльністю аграрних корпорацій..... | 20 |
| Висновки до розділу 1..... | 35 |
| РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПРИ ФОРМУВАННІ ЗВІТНОСТІ АГРАРНИХ КОРПОРАЦІЙ..... | 36 |
| 2.1. Інформаційне забезпечення облікової політики за видами обліку..... | 36 |
| 2.2. Облікова політика при формуванні показників фінансової звітності..... | 44 |
| 2.3. Облікова політика при формуванні показників внутрішньої звітності..... | 59 |
| Висновки до розділу 2..... | 71 |
| РОЗДІЛ 3. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ПОЛОЖЕНЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ АГРАРНИХ КОРПОРАЦІЙ..... | 73 |
| 3.1. Організація внутрішнього контролю положень облікової політики..... | 73 |
| 3.2. Методика внутрішнього контролю положень облікової політики..... | 84 |
| 3.3. Організація аналізу положень облікової політики та формування показників звітності підприємства..... | 94 |
| Висновки до розділу 3..... | 102 |
| ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ..... | 104 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..... | 107 |

ВСТУП

Актуальність дослідження. Сучасний стан облікових систем вимагає відповідей на проблеми глобальних перетворень, що поширюються на всі сфери суспільного життя, впливають на нові економічні процеси й подальше функціонування існуючих систем та розробку заходів щодо адаптації вітчизняного бухгалтерського обліку до світових вимог і норм. Відповідно, окреслені проблеми, що виникають у процесі глобалізації економічної сфери, є причиною підвищення вимог до якості облікової інформації, яка відображає стан господарювання та фінансові результати діяльності підприємства. Основним джерелом інформації про результати діяльності і для потреб управління є звітність, а внутрішнім розпорядчим документом для її формування - облікова політика.

Необхідною умовою прийняття ефективних управлінських рішень на рівні підприємства є формування облікової інформації в рамках законодавчого поля, яка б відповідала запитам менеджерів та інвесторів і була зрозумілою незалежно від їх територіального розташування. Крім того, суб'єкти господарювання розробляють облікову політику, яка підпорядковується, насамперед, потребам управління та особливостям технології виробництва і повинна бути складовою економічної політики і стратегії підприємства.

Дослідженням проблем розвитку облікової політики при формуванні показників звітності та організації системи внутрішнього контролю займалися І. Белова, Р. Бруханський, С. Бардаш, Ф. Бутинець, А. Герасимович, С. Голов, Т. Дідоренко, П. Житний, К. Зубко, В. Костюченко, Л. Ловінська, Н. Малюга, Н. Остап'юк, М. Палюх, В. Пантелєєв, О. Пилипенко, М. Пушкар, В. Савченко, Я. Соколов, В. Шевчук, С. Шипіна та ін.

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

практиці наростає істотне відставання наукових розробок формування положень облікової політики від управлінських потреб аграрних корпорацій.

Гостро стала відчуватися необхідність у постійному внутрішньому контролі положень облікової політики при формуванні показників які характеризують результати діяльності, що вимагає переосмислення колишніх поглядів та розробки нових підходів до розуміння його сутності, змісту, видів і форм.

Недостатня відповідність існуючих організаційно-методичних підходів до розробки положень облікової політики та процедур формування показників звітності аграрних корпорацій вимогам МСБО та МСФЗ з їх постійним внутрішнім контролем, а також зростаючі інформаційні потреби користувачів зумовлюють актуальність, мету, завдання та основні напрями дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є дослідження теоретико-методичних, організаційних і практичних засад формування облікової політики для підвищення ефективності управління діяльністю аграрних корпорацій.

Для досягнення мети поставлено та вирішено такі завдання:

1) визначити сутність, фактори формування та складові елементи облікової політики суб'єктів господарювання з метою розробки концептуального підходу до її формування на аграрних корпораціях;

2) оцінити інформаційне забезпечення чинної облікової політики аграрних корпорацій за видами обліку;

3) дослідити особливості впливу положень облікової політики на показники звітності та результати діяльності аграрних корпорацій з метою деталізації та впровадження зазначених положень до вітчизняної облікової системи;

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

5) проаналізувати організаційне забезпечення системи внутрішнього контролю в аграрних корпораціях, уточнити його сутність, елементи, етапи та форми при перевірці положень облікової політики та формуванні показників звітності.

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

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

Методи дослідження. Для досягнення мети та вирішення поставлених завдань застосовувалися такі методи: теоретичне узагальнення, наукова абстракція і системний аналіз – для подальшого розвитку теоретичних засад формування облікової політики; аналіз і синтез, індукція та дедукція, системний підхід – для дослідження процесів розробки положень облікової політики підприємства; статистичного, фінансового й економічного аналізу для удосконалення методичних засад формування комплексного внутрішнього контролю всіх елементів облікової політики; порівняння, моделювання, класифікація – для систематизації інформаційного забезпечення управління діяльністю підприємства за показниками звітності, складеної на підставі облікової політики.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні теоретико-методичного та організаційного забезпечення системи і порядку формування облікової політики для управління діяльністю аграрних корпорацій.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що основні положення роботи доведені до рівня методичних узагальнень і прикладного інструментарію, надаючи можливість керівництву підприємств отримувати релевантну облікову інформацію та приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо впливу облікової політики на звітність підприємств.

Апробація результатів магістерської роботи. Основні положення магістерської роботи знайшли відображення в науковій тезі, а також обговорювались та були позитивно оцінені на науково-практичній конференції: Цифрова економіка: тренди та перспективи.

Бойко О. О., Белова І.М. Значення та особливості формування облікової політики на підприємстві. Цифрова економіка: тренди та перспективи :

матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2018. С. 245-249.

Структура та обсяг магістерської роботи. Основний зміст магістерської роботи викладений на 116 сторінках комп'ютерного тексту. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 91 найменування, містить 15 таблиць, 21 рисунок.

РОЗДІЛ 1 ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ЯК ЕЛЕМЕНТ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ АГРАРНИХ КОРПОРАЦІЙ

1.1. Сутність і поняття облікової політики, підходи до її формування

Міжнародні стандарти фінансової звітності покликані узгодити, координувати різні системи бухгалтерського обліку й звітності з метою зіставності інформації, її зрозумілості в світовому масштабі. Бухгалтерський облік, у свою чергу, має на меті надання інформації внутрішнім та зовнішнім користувачам про фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, рух грошових коштів та зміни у власному капіталі. Користувачі інформації, розкритої у фінансовій звітності, мають повне право знати за допомогою яких принципів, методів і процедур складалась та чи інша стаття фінансової звітності [91].

Французький вчений Є.П. Леоте писав, що колесо економіки рухається не тільки при допомозі праці і капіталу, але завдяки “обліковому порядку” [77, с 78-80]. Тобто від чітко сформульованої облікової політики залежить ефективність ведення бухгалтерського обліку.

Облікова політика з'явилася практично з нічого в той час, коли ніхто не міг собі уявити, а тим більше задекларувати «планову політику», «контрольну політику», «аналітичну політику» та навіть будь-яку іншу політику, яка визначає правила поведінки інших функцій управління. Облікова політика була винятком, яке було зроблено із загального ряду політик тільки для цієї функції управління. Так, Бакаєв А.С. [2] та Єфремова А.А. [37] зазначають, що початок використання цього терміну в обліку пострадянських країн припадає на кінець 80-х років ХХст., що стало результатом перекладу термінології міжнародних стандартів, що видаються Комітетом з міжнародних стандартів фінансової звітності, а саме англійського словосполучення «accounting policies».

Поняття “облікова політика” (accounting policies) у міжнародну практику обліку офіційно було впроваджено в листопаді 1974 р., у зв'язку з прийняттям, а з 01.01.1975 р. - введенням в дію Міжнародного стандарту бухгалтерського

обліку №1 “Розкриття облікової політики” [88, с 2]. В Україні поняття “облікова політика” з’явилося в бухгалтерській термінології на початку 90-х років ХХ ст. в результаті перекладу Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Потреба в цьому виникла у зв’язку з відмовою України від жорсткої державної регламентації фінансової звітності та введенням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, адекватних міжнародним [40, с 19].

За словами проф. Ф.Ф. Бутинця причинами появи облікової політики в ринкових умовах є:

- 1) альтернативні варіанти щодо організації і ведення бухгалтерського обліку, передбачені законодавчими документами;
- 2) розширення видів діяльності та організаційно-правових форм суб’єктів господарювання;
- 3) зміна ролі бухгалтера в господарському житті підприємства від простого реєстратора господарських операцій до активного його учасника [27, с 41].

Загальновідомо, що термін “облікова політика” включає словосполучення “облік” і “політика”. Сутність обліку у загальному розумінні - це процес спостереження, сприйняття, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [19].

Голов С.Ф. під поняттям «політика» розуміє форми і методи відстежування і підтримки пріоритетів для досягнення основних цілей підприємства [30].

У сучасних умовах господарювання основними шляхами покращення нормативно-правового забезпечення формування облікової політики є:

- 1) удосконалення національних П(С)БО в частині формування й оприлюднення облікової політики;
- 2) затвердження П(С)БО «Облікова політика підприємства», яке повинно акумулювати всі чинні норми з різних нормативно-правових актів;

3) розробка методичних рекомендацій щодо формування облікової політики суб'єктів господарювання, які враховують особливості й специфіку діяльності конкретної галузі [87, с 545].

Облікова політика є елементом системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в забезпеченні повної та правдивої інформації щодо фінансово-господарської діяльності підприємства

Облікова політика є складовою фінансової звітності та зазвичай формується відповідно вищими органами регулювання обліку та звітності через норми: міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності (МСБО і МСФЗ), державні законодавчі норми - Закон про бухгалтерський облік, (П(С)БО, накази про облікову політику підприємства.

Бутинець Ф.Ф. зазначає, що «облікова політика підприємства - це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей) [20, с 10].

Карпутова І.Г. стверджує, що облікова політика - це самостійний об'єкт перевірки для цілей доведення судження про достовірність інформації фінансової звітності. Т.А. Залишкіна виділяє такий підвид категорії «облікова політика» як ефективна облікова політика, що представляє собою основу всієї облікової системи, у якій формується інформація, що в результаті використовується для прийняття ефективних управлінських рішень, та яка повинна відповідати стратегії розвитку компанії та бути одним із способів її досягнення. Войтенко Т.В. вважає, що облікова політика - це вибрана підприємством, з урахуванням встановлених норм та особливостей, методологія бухгалтерського обліку, яка спрямована на досягнення його цілей і завдань та використовується з метою забезпечення надійності фінансової звітності та якісної системи управління [28].

Валуєв Б.І. та Рузмайкіна І.В. [22], визначають поняття «облікова політика» з чотирьох позицій:

1) прийнята підприємством сукупність способів ведення бухгалтерського обліку (первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування та підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності);

2) сукупність способів організації та ведення бухгалтерського обліку відповідно до загальних правил та особливостей господарської діяльності підприємства;

3) набір методик, форм і способів, які впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами інформації;

4) сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Юцковська І.Д. [82] вважає, що облікова політика - це системоутворюючий фактор бухгалтерського обліку організації, дозволяє брати до уваги відмінні риси її фінансово-господарської діяльності та сформуванню сукупності конкретних форм і методів, направлених на забезпечення вирішення основних завдань бухгалтерського обліку відповідно до чинного законодавства.

Позиція О.В. Олійник щодо облікової політики демонструє облікову політику у вузькому значенні як складову частину облікової політики в широкому значенні. Тобто, облікова політика повинна забезпечувати вибір альтернатив щодо методологій ведення бухгалтерського обліку різноманітного спектру господарських операцій у компанії з дотриманням вимог чинного законодавства. Раціональне ведення діяльності підприємства вимагає наявності відповідної облікової системи, яка надає можливість оцінити результати господарювання за минулий період та прийняти рішення на майбутнє для підвищення платоспроможності підприємства [59].

Міжнародні стандарти фінансової звітності наводять облікову політику як змогу скласти таку фінансову звітність, яка міститиме доречну та достовірну інформацію про операції, інші події та умови, до яких вони застосовуються. Складання облікової політики відповідно до вимог МСБО починається із підготовки наказу (положення) про облікову політику підприємства. Облікову політику слід розробити так, щоб фінансова звітність підприємства відповідала вимогам кожного МСБО/МСФЗ, що застосовується. Відступ від вимог

стандарту припустимий у вкрай рідких випадках, коли це необхідно, щоб забезпечити достовірність фінансової звітності.

У рамках складання та подання звітності, елементами облікової політики можуть бути як окремі варіанти рішень і їх комбінації (регламентовані в рамках державного регулювання бухгалтерського обліку), так і рішення нормативного характеру, розроблені підприємством самостійно. Складові облікової політики підприємства представлено на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Складові облікової політики підприємства [44, с 248-254]

Суб'єкт господарювання має обирати та застосовувати свої облікові політики послідовно для подібних операцій, інших подій або умов, якщо МСБО конкретно не вимагає або не дозволяє визначення категорій статей, для яких інші політики можуть бути доречними. Якщо МСБО вимагає або дозволяє таке визначення категорій, слід обирати прийнятну облікову політику та послідовно застосовувати її до кожної категорії [91].

Якщо в МСБО не встановлені жорсткі вимоги до певних аспектів облікової політики, підприємство має самостійно розробити таку облікову політику, яка б забезпечила усі якісні характеристики інформації, яку наводять

у фінансовій звітності. Основними якісними характеристиками інформації є її зрозумілість, зіставність, доречність та достовірність.

Облікову політику слід розглядати за трьома основними взаємопов'язаними рівнями реалізації (рис. 1.2):

1. Мегарівень – міждержавна облікова політика, завданням якої є зближення національних систем бухгалтерського обліку з різними країнами. Вона передбачає відповідність національних принципів, методів, способів і процедур ведення обліку загальноприйнятим у світі; уніфікацію форм звітності; трансформацію фінансової звітності згідно з вимогами МСФЗ; коригування звітних даних за допомогою розрахунків; складання нової звітності на основі первинних документів міжнародного зразка та перш за все – стандартизацію, що полягає у визначенні норм, в межах яких повинні вирішуватись облікові проблеми.

2. Макрорівень – державна облікова політика, в свою чергу, повинна сприяти визнанню країною міжнародних бухгалтерських стандартів та впровадженню їх у національну систему обліку; вирішенню питань щодо базових принципів та основних засад регламентування обліку; формуванню методологічних підходів до оцінки при складанні фінансової звітності; визначенню окремих елементів технології та організації ведення обліку.

На міждержавному та державному рівнях облікова політика має обов'язковий характер, тут формуються загальні засади бухгалтерського обліку, створюється його законодавча база, окреслюються межі, в яких власники підприємства формують свою власну політику в сфері бухгалтерського обліку - облікову політику підприємства [3].

3. Мікрорівень – облікова політика підприємства, представлена сукупністю дій з формування комплексу методичних прийомів і способів організації та ведення бухгалтерського обліку, яка відповідає особливостям діяльності підприємства та інтересам його власника.

На кожному із цих рівнів є свої суб'єкти облікової політики, які формують відповідні рішення, що регулюють суб'єкти нижчого рівня, ті, у свою

чергу, впливають на об'єкти обліку за допомогою різного роду методів і процедур на основі правових норм, вироблених вищими інституціями.

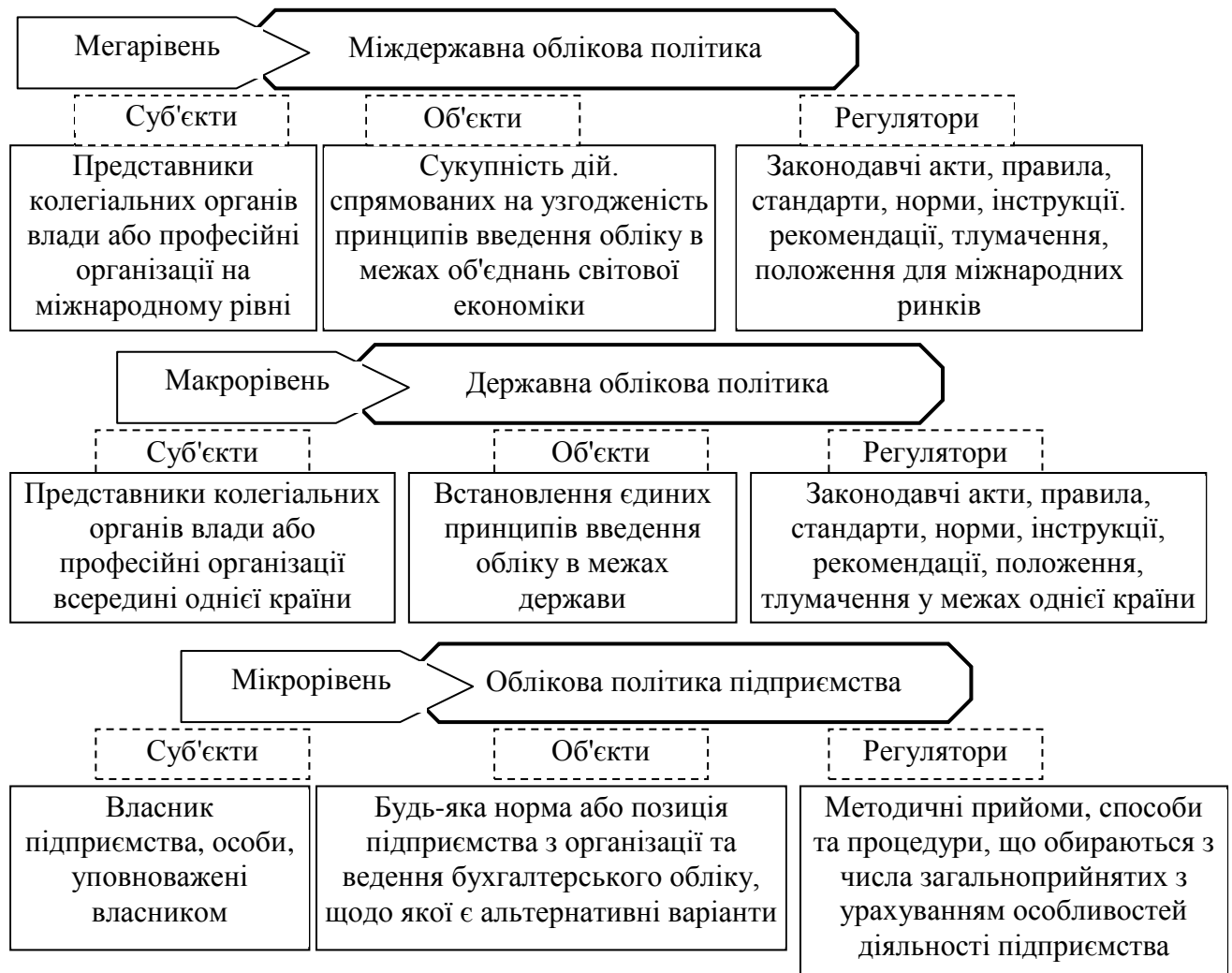


Рис. 1.2. Суб'єкти, об'єкти та регулятори облікової політики на різних її рівнях

Внутрішнім інститутом, який регулює облік на рівні підприємства, або встановлює правила ведення обліку та створення звітності за запитами різного роду інституцій та окремих зовнішніх і внутрішніх користувачів, є наказ (Положення) про облікову політику підприємства. Саме його наявність на підприємстві свідчить про те, що облікова політика є важливим аспектом регулювання економічної діяльності підприємства. Тому на рівні підприємства вона існує як внутрішній інститут бухгалтерського обліку. Цей інститут підприємство визначає самостійно, формуючи свою облікову політику – це означає вибір самим підприємством із року в рік певних і конкретних методик,

форми і техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з чинних нормативних актів і особливостей діяльності підприємства.

Основним завданням облікової політики є забезпечення організації бухгалтерського обліку на корпоративному підприємстві як цілісної системи, що має охоплювати всі аспекти (елементи) облікового процесу – теоретичний, організаційний та методичний. (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Аспекти облікової політики корпоративного підприємства

Водночас облікова політика на підприємствах різних організаційно-правових форм обов'язково буде відрізнятися, оскільки її зазначені аспекти не є вичерпними й ураховують галузеві особливості діяльності кожного з суб'єктів господарювання. Підприємство має право розширити їх, доповнюючи іншими елементами.

1.2. Концептуальний підхід до формування елементів облікової політики аграрних корпорацій

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

З точки зору В.В. Панкова, бухгалтер при формуванні облікової політики має виконувати три дії: 1) діяти у відповідності до прийнятих стандартів бухгалтерського обліку, правил, у випадках єдино можливого передбаченого способу; 2) здійснювати вибір одного способу обліку господарських операцій або організації документообороту у випадку існування декількох допустимих стандартів бухгалтерського обліку; 3) самостійно розробляти відповідні способи обліку або організації у випадку відсутності таких [63, с 84]. Дотримання даного підходу до формування облікової політики забезпечить формування єдиної комплексної системи бухгалтерського обліку та ефективну організацію роботи облікового персоналу.

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

питання відповідальності та усвідомлення значущості облікової політики з боку керівника підприємства, бухгалтерів та аудиторів.

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

а) інструмент лібералізації системи бухгалтерського обліку в частині переходу на застосування МСБО та МСФЗ;

б) інструмент удосконалення регуляторних документів в частині формування та розкриття фінансової інформації;

в) інструмент вирішення суперечливих моментів щодо регламентації порядку складання фінансової звітності;

г) інструмент, який забезпечує реалізацію застосування професійного судження бухгалтера при необхідності розробки способів та методів облікового відображення господарських процесів.

Саме перехід від жорсткої регламентації (застосування принципу превалювання форми над сутністю) в минулому до розумного поєднання державного та професійного регулювання з певною самостійністю суб'єктів господарювання у виборі методів та способів бухгалтерського відображення (при чому, застосовується принцип превалювання економічної сутності над юридичною формою) посилює значення облікової політики.

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

політика корпоративного підприємства представляє собою комплексну концепцію, яка відображає систему регулювання бухгалтерського обліку.

Поняття концепція (від лат. *conceptio* – розуміння, система) являє собою певний спосіб розуміння та трактування будь-якого явища. У відповідності до принципів формальної логіки концептуальна основа може бути сформульована за допомогою дедукції або індукції. В першому випадку дослідник виходить із загальних об'єктивно діючих закономірностей та перетворює їх в положення до формалізованого їм знання; даний підхід більшою мірою притаманний природничим наукам. В іншому випадку, теоретичні побудови здійснюються шляхом узагальнення фактичних подій; даний підхід домінує в суспільних науках, зокрема в економічних дослідженнях, коли теорія формується виходячи з вимог практики та як її узагальнення [45, с 136-137].

На думку Л.Л. Гевлича [29, с 118], концепція пов'язана зі зміною як економічних реалій, так і характером тих чи інших облікових показників, тобто можливий й природний процес. Саме з цієї точки зору розглядається зміст зарубіжних облікових концепцій з метою вироблення напрямків вдосконалення вітчизняної облікової концепції.

Пушкар М.С. у своїй праці “Метатеорія обліку або якою повинна бути теорія” [70, с 115-123] стверджує, що концепція призначена для того, щоб виявити всі елементи, входи і виходи, ієрархічну структуру елементів, механізм перетворення даних бухгалтерського обліку в інформаційні ресурси та його інструментарій. Упорядкування та визначення ієрархії елементів системи бухгалтерського обліку дає можливість створити образ науки, виявити сильні та слабкі сторони теорії, усвідомити проблеми та шляхи їх вирішення.

Доцільність розробки концептуального підходу до формування елементів облікової політики аграрних корпорацій необхідно розглядати у контексті власне призначення бухгалтерського обліку. Реалізація відповідного концептуального підходу забезпечуватиме єдність мети, завдань, принципів та етапів формування облікової політики для потреб управління корпоративними підприємствами. У процесі формування такого підходу мають бути враховані потреби його подальшого вдосконалення, зокрема щодо відображення

інформації для користувачів різних рівнів. Це дозволить більш повно розкрити мету, зміст і принципи облікової політики щодо фактів господарського життя підприємства.

Зважаючи на викладене вище, можна відобразити концептуальний підхід щодо формування облікової політики аграрних корпорацій у вигляді схеми (рис. 1.4).

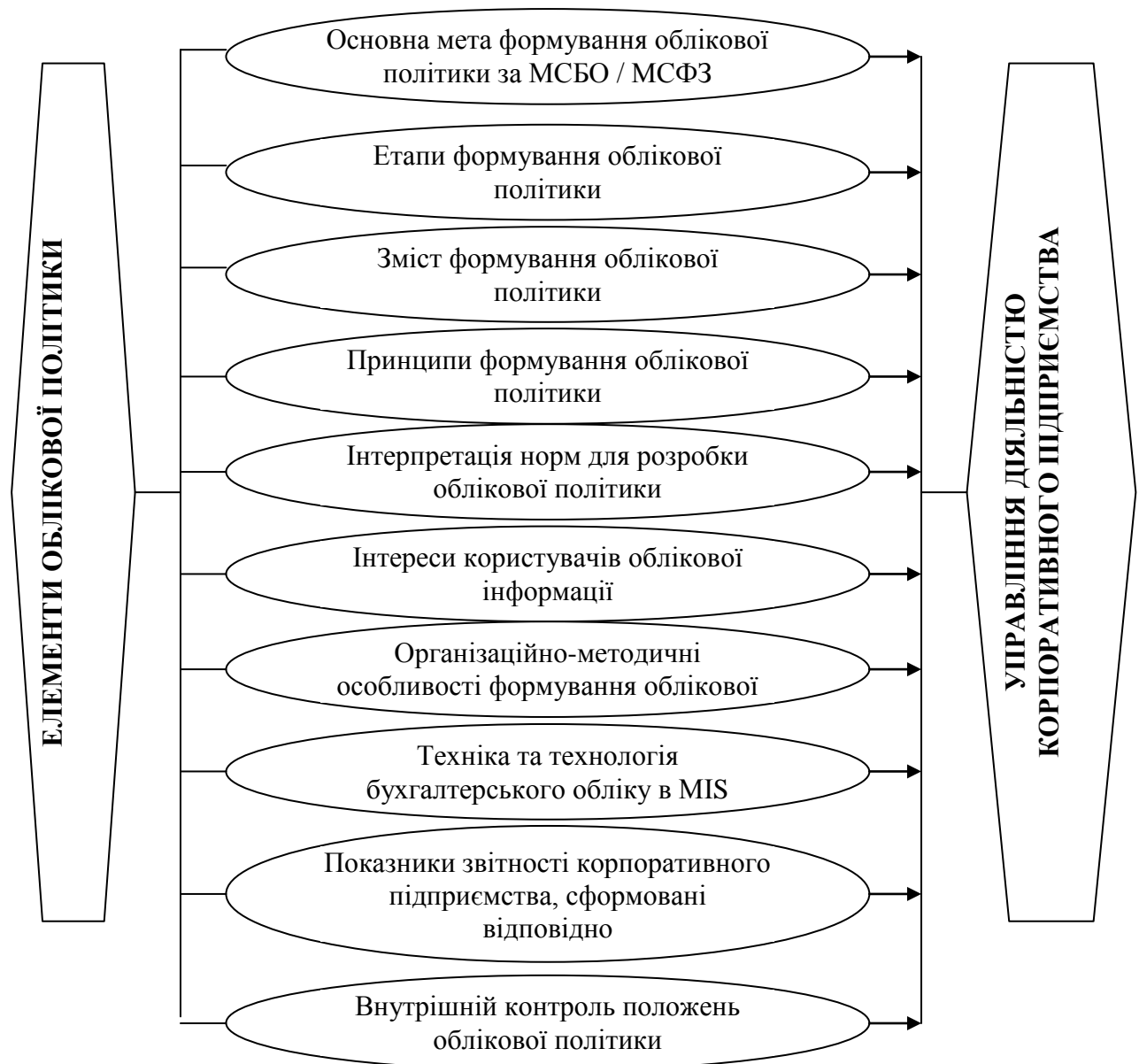


Рис. 1.4. Концептуальний підхід до формування елементів облікової політики аграрних корпорацій

Виконання концептуального підходу щодо формування облікової політики можливе лише за умови, що ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності ведеться відповідно до однозначно трактованих

і загальноприйнятих правил, які конкретизуються в технічних процедурах. Основним складовим елементом даної концепції є послідовність формування облікової політики, яка передбачає структурування етапів і конкретизує дії особи, відповідальної за складання документа на кожному його етапі.

Отже, формування облікової політики для потреб управління вимагає її наповнення виключно на підставі стандартів бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Проте не менш важливим є впровадження єдиної структури Положення про облікову політику для аграрних корпорацій, а також його типової форми з обов'язковим виділенням теоретичної, організаційної та методичної частин, що дозволить підвищити відповідальність головних бухгалтерів за формування облікової політики, а працівників – за її виконання.

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

Таким чином, в сучасному інформаційному середовищі необхідно враховувати вимоги користувачів бухгалтерської інформації, що спрямовані на достовірне представлення облікової інформації у звітності підприємства, що є фундаментальною основою для створення та побудови єдиної цілісної системи облікових стандартів, а також облікові теорії як база для формування концепції, оскільки поєднують в собі особливості фактів господарської діяльності та потреб різних користувачів.

1.3. Проблемні аспекти формування облікової політики для потреб управління діяльністю аграрних корпорацій

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

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 терміна, 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 [91].

Під час формування облікової політики необхідно використовувати проектні матеріали бухгалтерського обліку, тобто графіки документообігу, посадові інструкції, проекти комп'ютеризованого 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 аграрним корпораціям 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.

Ловінська Л.Г. зазначає, що 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 [56, с 68-69].

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» [53].

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 [58].

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 (рис. 1.5).

Формування облікової політики для потреб бухгалтерського обліку вимагає визначати облікову політику виключно на підставі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Проте, залишається невирішеним питання, як саме діяти підприємствам, розробляючи власну облікову політику в ситуаціях, нерегламентованих зазначеними документами.



Рис. 1.5. Рівні регулювання облікової політики на аграрних корпораціях

Як зазначає Г.Г. Кірейцев, формування облікової політики є відповідальним завданням і полягає, насамперед, у застосуванні нормативно

передбачених принципів ведення бухгалтерського обліку, складання і подання бухгалтерської фінансової звітності, у виборі методів і процедур обробки облікової інформації.

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 (рис. 1.6).

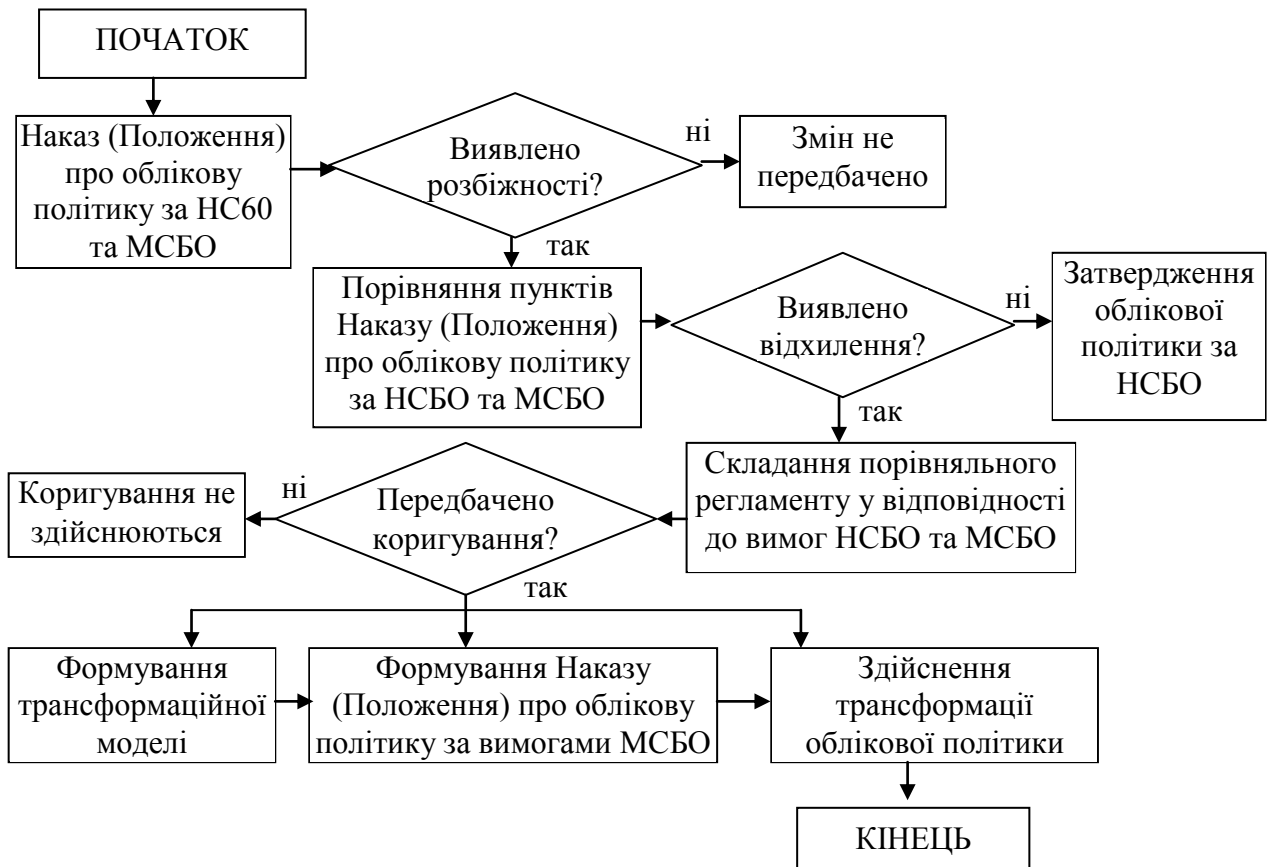


Рис. 1.6. Алгоритм трансформації облікової політики аграрних корпорацій за стандартами МСБО/МСФЗ

Облікова політика є одним із способів належної організації бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності, що дозволяє в умовах невизначеності приймати рішення щодо вибору адекватного способу відображення фактів господарського життя у бухгалтерському обліку. За допомогою способів ведення бухгалтерського обліку пізнається предмет облікової політики. 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 планомірності 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.

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.

Згідно статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» при встановленні облікової політики підприємство самостійно:

- 1) обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та із урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних;
- 2) розробляє систему і норми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю за господарськими операціями, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- 3) затверджує правила документообігу й технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

4) може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, із подальшим включенням їх показників до фінансової звітності підприємства [43].

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.

При формуванні облікової політики визначальна роль належить керівнику і головному бухгалтеру. Від їх компетенції та взаємостосунків залежить успішне здійснення (провадження) облікової політики підприємства. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, має певні обов'язки, зокрема:

1) забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання в установлені терміни фінансової і статистичної звітності;

2) організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

3) бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

4) забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства [43].

Процес формування облікової політики трудомісткий та потребує відповідального й професійного підходу, тому власнику або керівнику підприємства доцільно ініціювати процес формування облікової політики. Виконання робіт із формування облікової політики може передбачати залучення наступних суб'єктів (рис. 1.7).

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.

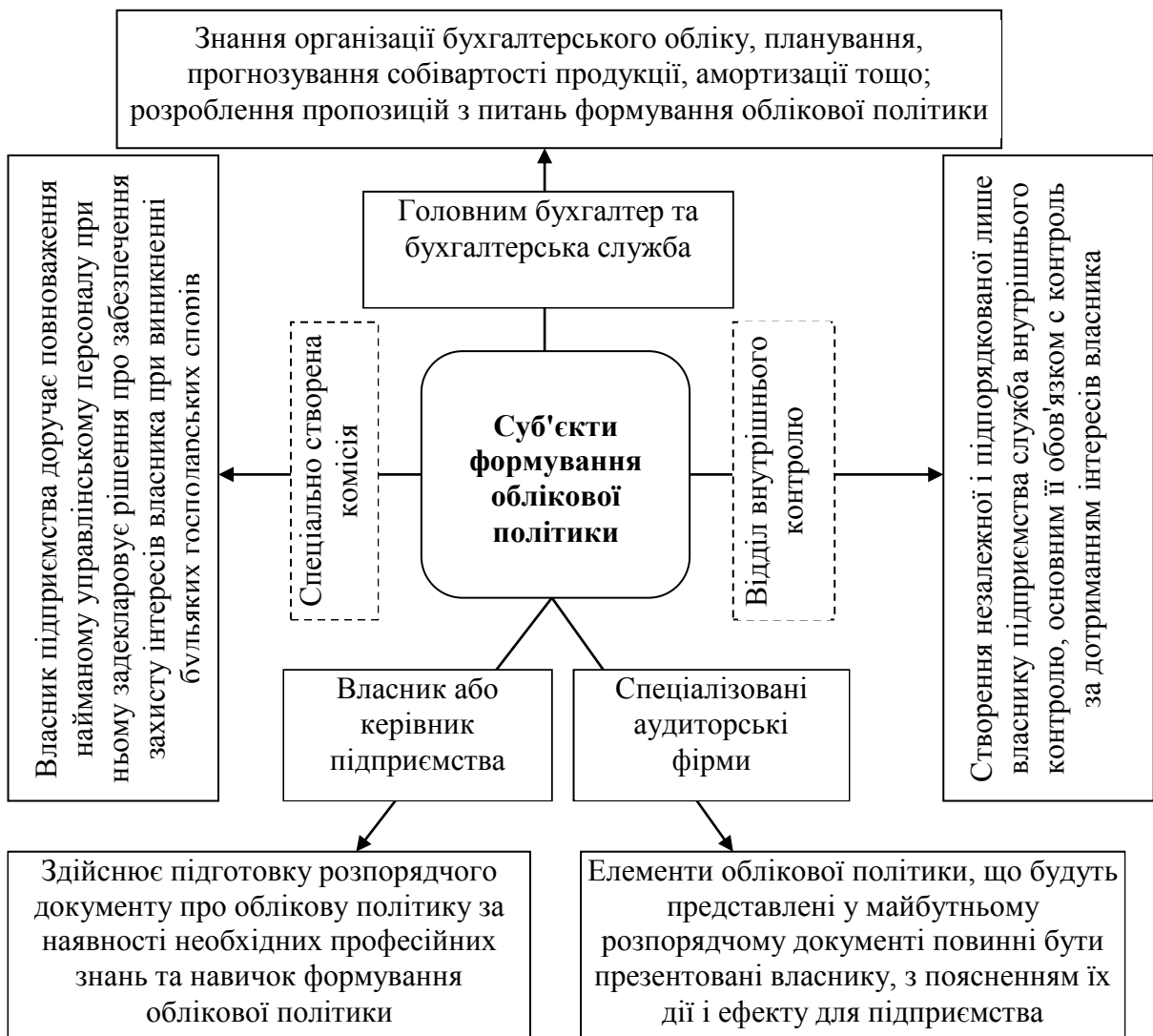


Рис. 1.7. Суб'єкти формування облікової політики аграрних корпорацій

Відношення до процесу формування облікової політики є досить варіативним (рис. 1.8).

Перед формуванням методичних засад облікової політики щодо окремих об'єктів обліку на підприємстві повинні бути вирішені і зафіксовані в розпорядчому документі (наказі, положенні, розпорядженні) про облікову політику ряд питань.

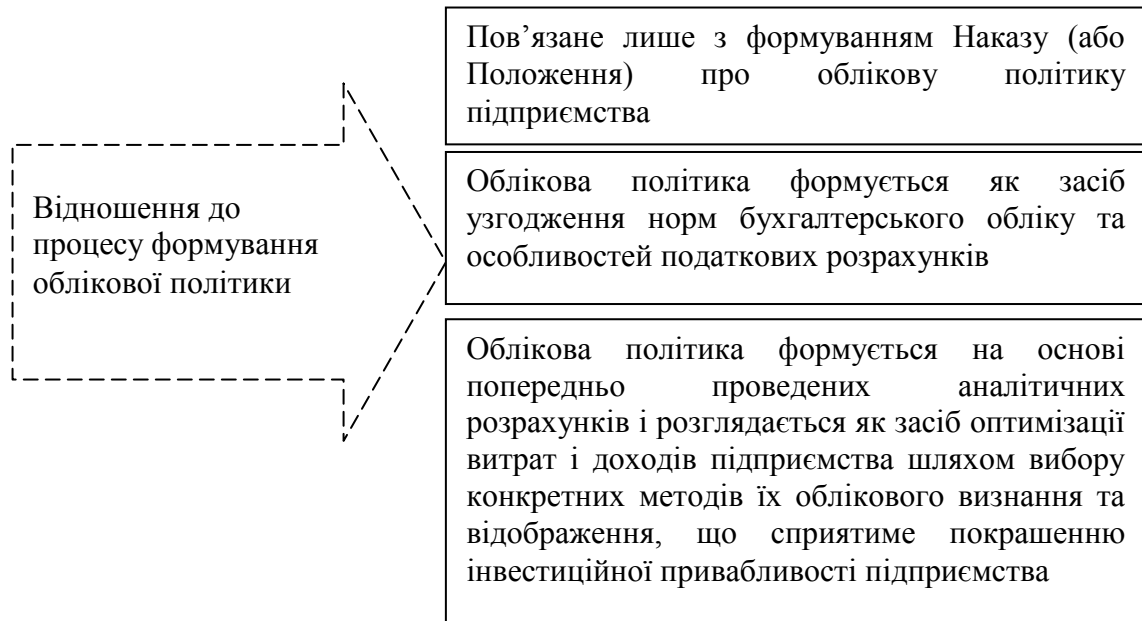


Рис. 1.8. Варіативне відношення до процесу формування облікової політики

Кожне підприємство, на якому ведеться бухгалтерський облік, формує Положення про облікову політику, в якому зазначаються основні засади ведення бухгалтерського обліку та від якого залежить ефективна організація бухгалтерського обліку на підприємстві. В Положенні про облікову політику зазначають інформацію про: суб'єкт, що здійснює облік (відповідно до законодавства України до суб'єктів ведення обліку належать власник, централізована бухгалтерія, аудиторська фірма, штатний бухгалтер, бухгалтер, який займається бухгалтерським обліком на договірних засадах, централізована бухгалтерська служба), організацію роботи централізованого апарату; технологію обробки облікової інформації; правила документообігу; форми бухгалтерського обліку; форми первинних облікових документів; методи нарахування амортизації на основні засоби, нематеріальні активи, МШП тощо.

Правильне та зрозуміле формування облікової політики підприємства залежить від особи, на яку покладені обов'язки щодо формування облікової політики. Дана посадова особа (зазвичай це бухгалтер, аудиторська фірма) повинна бути освіченою в усіх питаннях бухгалтерського обліку, які пов'язані з тією сферою в якій функціонує підприємство і знати всі нюанси обліку, тому що на даний момент типова форма Положення про облікову політику відсутня і кожне підприємство складає його відповідно до особливостей своєї діяльності.

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 [66].

Не вважається змінами в облікових політиках:

- а) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше;
- б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були не суттєвими [11].

Застосування зміни в облікових політиках:

- а) суб'єкт господарювання має обліковувати зміну в обліковій політиці, яка є наслідком першого застосування МСБО та МСФЗ, відповідно до конкретних положень перехідного періоду (якщо вони є в такому МСБО);
- б) якщо суб'єкт господарювання змінює облікову політику після першого застосування МСФЗ, які не містять конкретних положень перехідного періоду,

застосованих до такої зміни або змін в обліковій політиці добровільно, то він застосовує зміну ретроспективно [47].

Якщо зміна в обліковій політиці застосовується ретроспективно, то суб'єкт господарювання має коригувати залишок кожного компонента власного капіталу на початок періоду, на який ця зміна впливає, за найперший поданий попередній період, а також коригувати інші порівнювані суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період, так, наче нова облікова політика застосовувалась завжди [11].

Вибрані способи ведення бухгалтерського обліку повинні застосовуватися всіма структурними підрозділами підприємства, включаючи виділені на окремий баланс, незалежно від місця їх розташування [23].

Основним економічним принципом облікової політики є забезпечення поступового економічного розвитку підприємства за рахунок максимального випуску конкурентоспроможної продукції при мінімальних витратах ресурсів. Дослідження підприємством принципів формування облікової політики та розробка найоптимальніших шляхів їх використання повинно стати основним напрямом при її формуванні та веденні.

Облікова політика повинна визначати принципи організації та ведення системи обліку підприємства, тому її доцільно формувати з таких розділів:

- 1) характеристика аналітичних рахунків внутрішнього плану рахунків;
- 2) додаткові реєстри аналітичного обліку та форми первинних документів, на підставі яких здійснюють операції, включно із формами документів для внутрішньої звітності;
- 3) правила документообігу та технології оброблення облікової інформації;
- 4) перелік операцій, що потребують додаткового внутрішнього контролю;
- 5) методи оцінки активів та зобов'язань (у тому числі порядок застосування оцінки за справедливою вартістю та використання професійного судження при оцінці);
- 6) порядок проведення інвентаризації;
- 7) порядок контролю за здійсненими внутрішніми операціями;
- 8) порядок розрахунку між філіями та іншими структурними підрозділами

підприємства;

- 9) порядок фінансування (бюджетування) структурних підрозділів;
- 10) порядок консолідації фінансової звітності асоційованих та дочірніх компаній;
- 11) порядок застосування в обліку принципу нарахування доходів та витрат (включно із порядком амортизації активів, створення та використання резервів, використання методу ефективної ставки відсотка);
- 12) політика підприємства щодо роботи з цінними паперами (як придбаними, так й емітованими);
- 13) процедури звірення та контролю (операцій, звітності тощо);
- 14) порядок реєстрації договорів;
- 15) інші документи та рішення, необхідні для організації бухгалтерського обліку [91].

Левченко О.П. у своїй праці стверджує, що формування та дотримання прийнятої на підприємстві облікової політики є однією з важливих умов отримання достовірної інформації для відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Однак, при її формуванні на підприємствах виникає ряд суттєвих проблем, які потребують усунення [49]:

1. більшість підприємств визначили свою облікову політику ще на початку реформування бухгалтерського обліку, тобто одночасно з набранням чинності Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Після цього в переважній більшості до наказів не вносилися жодні зміни, незважаючи на затвердження нових П(С)БО та внесення змін і доповнень до чинних;

2. зміст більшості наказів про облікову політику не структуровано. Деякі питання формування обліку окремих об'єктів наводяться не в повному обсязі або зовсім не висвітлені;

3. досить часто методи обліку обираються виходячи не з економічної обґрунтованості, інформаційних потреб та стратегії підприємства, а керуючись простотою застосування.

Основні проблеми формування облікової політики підприємства для потреб управління наведені на рис. 1.9.

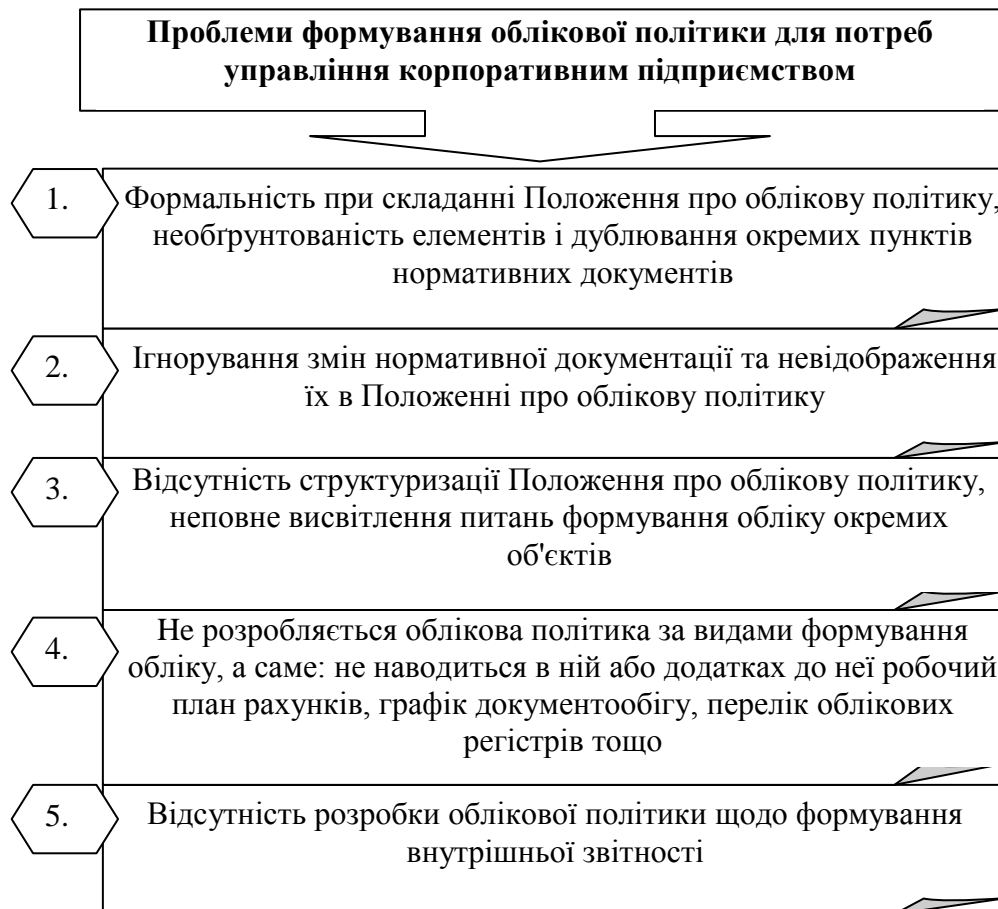


Рис. 1.9. Проблеми формування облікової політики для потреб управління корпоративним підприємством

Організація бухгалтерського обліку на корпоративному підприємстві та вибір Плану рахунків впливає на формування облікової політики. Адже бухгалтерський облік накопичує достовірну інформацію у необхідній формі для економічного аналізу, господарського планування, управління та забезпечує якісний внутрішній контроль.

Окремим проблемним питанням є дещо формальний підхід до процесу формування облікової політики підприємств. Враховуючи тенденції останніх років щодо наближення системи податкового та бухгалтерського законодавства, облікова політика перестає відігравати поверхневу роль у формування достовірної фінансової інформації, в тому числі і для складання звітності за розрахунками за податками з бюджетом.

Для попередження виникнення проблем формування облікової політики для потреб управління можна виділити такі напрями впливу:

1. Вибір інформаційної бази для побудови облікової політики – це вивчення наявних джерел щодо ведення обліку та подання звітності.

2. Визначення користувачів облікової інформації – внутрішні (керівництво підприємства, працівники бухгалтерії), та зовнішні користувачі – державні контролюючі органи, фінансово-кредитні установи та організації,

3. Обґрунтування факторів впливу, що виникають під час складання облікової політики – зовнішні та внутрішні.

4. Узагальнення сфери застосування облікової політики.

Отже, в сучасних умовах господарювання облікова політика для потреб управління є вагомим інструментом. Завдяки обліковій політиці підприємство має змогу:

- 1) ефективно упорядкувати облікові процедури на підприємстві;
- 2) облікова політика надає бухгалтерському обліку плановірності та цілеспрямованості;
- 3) проварити на підприємстві методологічне та методичне відображення майна підприємства, господарських операцій та результатів його діяльності;
- 4) відображення в системі бухгалтерського обліку повної, об'єктивної та достовірної інформації, яка максимально адекватно розкриває діяльність підприємства для широкого кола користувачів;
- 5) саме облікова політика дозволяє поєднати ведення бухгалтерських операцій та складання фінансової звітності, крім того є складовою частиною фінансової звітності підприємства та її зміни повинні відображатися у примітках до фінансових звітів;
- 6) без такого регламентуючого розпорядчого документа, як облікова політика та його додержання бухгалтерський облік не відповідатиме принципу послідовності, а фінансова звітність не буде зрозуміла користувачам.

Висновки до розділу 1

На основі проведеного дослідження облікової політики ж елемента управління діяльністю підприємств можна зробити наступні висновки:

1. По суті, облікова політика бухгалтерського обліку спрямована на пошук раціональних шляхів зменшення навантажень на облікових працівників щодо здійснення вибірки необхідних даних з облікової інформації та проведення відповідних розрахунків, забезпечення формування такої методики бухгалтерського обліку, яка б дозволила зменшити навантаження на підприємство, уникнути помилок та убезпечила підприємство від штрафних санкцій за недостовірно відображену інформацію в звітності.

2. Призначення облікової політики необхідно розглядати щодо призначення самого бухгалтерського обліку, складовою якого вона є, тому доцільним є розробка концептуального підходу до формування облікової політики підприємства. Для формування облікової політики підприємства слід використовувати раціональний підхід, за допомогою якого буде обумовлено подальший вибір облікових підходів та відображення інформації для користувачів різних рівнів.

3. Процес формування облікової політики трудомісткий та потребує відповідального й професійного підходу, тому власникам підприємства доцільно ініціювати процес формування облікової політики. Формування облікової політики для потреб звітності вимагає визначати облікову політику виключно на підставі положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності. 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.

РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПОЛОЖЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПРИ ФОРМУВАННІ ЗВІТНОСТІ АГРАРНИХ КОРПОРАЦІЙ

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 [68, с 4-6].

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.

Таблиця 2.1

Концептуальні основи існуючих видів обліку господарської діяльності

| 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 на звітну дату - обов'язково, рахунки, подвійний запис - застосовуються в пріоритетному, але не обов'язковому порядку | Документування, інвентаризація, оцінка, калькулювання, узагальнення даних на звітну дату |
| Використання вимірників | Вартісні, натуральні (обмежено) | Вартісні, натуральні, якісні | Вартісні |

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) [86].

Як вважає Проніна М.А., облікова політика для цілей управлінського обліку повинна розроблятися виходячи з інформаційних потреб підприємства та специфіки його діяльності. Так як на сьогоднішній день чіткого визначення облікової політики для цілей управлінського обліку, яке було б закріплено в нормативному законодавстві, не існує, тому підприємству необхідно

самостійно прописати зміст і сферу застосування основних положень облікової політики у внутрішніх нормативних документах [67].

На думку Пушкаря М.С. та Щирби М.Т. оформлення облікової політики для управлінського обліку окремим наказом або в окремий розділ наказу є зайвим, оскільки в нашій країні функціонує інтегрована система обліку [69].

Вахрушина М.А. та Лялькова Е.Е. [25, с.67] стверджують, що управлінський облік потребує власної облікової політики для цілей управлінського обліку.

Такий підхід автори пояснюють тим, що масив вихідної інформації системи управлінського обліку представляється у внутрішній звітності, яка повинна відповідати інформаційним запитам внутрішньофірмового управління. Оскільки в управлінському обліку відображається планова бюджетно-кошторисна інформація, нефінансова інформація, дані в негрошових одиницях, тобто інформація, надзвичайно важлива для вирішення стратегічних задач управління.

До основних завдань управлінського обліку можна віднести:

- 1) облік наявності та руху матеріальних, фінансових і трудових ресурсів і надання цієї інформації менеджерам;
- 2) облік витрат і доходів і відхилення від встановлених норм, стандартів і кошторисів підприємства в цілому, його структурних підрозділів, центрів відповідальності, технологічних рішень та інших позиціях;
- 3) обчислення різних показників фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) і відхилення від нормативних і планових показників;
- 4) внутрішній контроль і аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства, його структурних підрозділів та інших центрів відповідальності;
- 5) планування фінансово-господарської діяльності підприємства в цілому, його структурних підрозділів та інших центрів відповідальності;
- 6) прогнозування і оцінка прогнозу (подання висновку про вплив очікуваних в майбутньому подій на основі аналізу минулих подій і їх кількісна оцінка для цілей планування);
- 7) 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.

Зважаючи на зазначені Вахрушиною М.А. та Ляльковою Е.Е. особливості, облікову політику для цілей управлінського обліку визначено як сукупність способів ведення управлінського обліку, які забезпечують його безперервність та узгодженість і сприяють реалізації можливостей його елементів (бюджетування (планування), облік та звітність, внутрішній контроль та аналіз) в інтересах внутрішньофірмового управління господарюючим суб'єктом.

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 [55].

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 [24].

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

- 1) управлінські звіти про результати виробничої, фінансової та інвестиційної діяльності підприємства та його основних структурних підрозділів за минулий звітний період та на конкретний період часу;
- 2) матеріали аналізу впливу внутрішніх та зовнішніх чинників на результати діяльності підприємства та його основних структурних підрозділів;
- 3) планові і прогностичні 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 прогностичну інформацію про підрозділи, 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 (організаційно-правова форма підприємства, вид діяльності, масштаби діяльності, управлінська структура організації та структура бухгалтерії фінансового та управлінського обліку, фінансова стратегія підприємства, матеріальна база, рівень кваліфікації працівників, що займаються управлінським обліком).

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 [52].

Щодо робочого плану рахунків, то він формується шляхом поступового розкладання, деталізації рахунків вищого порядку на рахунки нижчого порядку. Синтетичні рахунки і субрахунки, передбачені Планом рахунків, розкладаються, діляться на більш дрібні аналітичні рахунки як рахунки третього, четвертого, тощо, порядку. Рівень деталізації облікової інформації практично не обмежується. Кількість рахунків, з одного боку, визначається фактичною наявністю об'єктів господарювання, а, з іншого, не повинна містити рахунків, що не використовуються [60].

Боримською К. П. було розроблено принципи побудови робочого плану рахунків, їх перелік наведено у табл. 2.2.

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.

Отже, облікову політику для потреб управління діяльністю аграрних корпорацій потрібно формувати в трьох етапах: вступному (положення, нормативна документація підприємства (статут та інших документи), тих, що відносяться до питань фінансово-господарської діяльності підприємства)), організаційно-технічному (характеристика умов, що дозволяють реалізувати вимоги і правила управлінського обліку і сприяють застосуванню способів оцінки і методик обліку господарських операцій), методичному (методи обліку доходів, витрат, оцінки активів, зобов'язань і господарських операцій підприємства) (рис. 2.1).

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.

Система принципів розробки Робочого плану рахунків [14]

| Принцип | Характеристика |
|--------------------------|--|
| Легітимності | Відповідність нормативним документам, у першу чергу типовому плану рахунків бухгалтерського обліку |
| Оптимізації критеріїв | Ознаки введення рахунків до робочого плану та їх кодування повинні бути однакові на всіх рівнях системи бухгалтерського обліку, за допомогою чого забезпечується визначеність, однозначність робочого плану рахунків, виникає Можливість виявити зміст кожного рахунка та його відмінність від інших рахунків |
| Однорідності | Позиції в робочому плані рахунків повинні передбачатися для якісно однорідних об'єктів обліку. Дотримання у відношенні до кожного рахунка єдності економічного змісту, визначеності структури та призначення, однозначності щодо балансу. Один аналітичний рахунок не може узагальнювати інформацію про різні господарські операції або виконувати несуміжні функції. Однозначність і розмежованість рахунків, які складають робочий план рахунків, визначається згідно з їх обґрунтованою класифікацією, при цьому субрахунки одного і того ж рівня виділяються на основі класифікації лише за однією ознакою |
| Системності | У робочому плані рахунків облікові позиції одного порядку (синтетичні та аналітичні) повинні забезпечувати однаковий рівень узагальнення інформації про господарські операції. Введення однопорядкових рахунків дозволяє правильно встановити взаємозв'язки між ними та суттєво упорядкувати їх кореспонденцію. Зміщення різних рівнів обліку позбавляє робочий план рахунків послідовності та чіткості |
| Раціональності | Спрямований на формування розумного співвідношення між кількістю рівнів субрахунків й аналітичних рахунків і корисністю розмежування інформації, яка на них формується |
| Адаптивності | У межах кожного розділу слід передбачати вільні позиції, які можуть бути заповнені в разі введення нових рахунків |
| Багатозначного кодування | Дозволяє забезпечувати максимальну аналітичність інформації |

Облікова політика в управлінні діяльністю корпоративних 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:

- 1) формування системи обліку і фінансової звітності – забезпечить корисною економічною інформацією користувачів, у першу чергу інвесторів;
- 2) забезпечення взаємозв'язку бухгалтерського обліку з основними тенденціями стандартів на міжнародному рівні;



Рис. 2.1. Етапи формування облікової політики

3) максимально цілісне інтегрування управлінського обліку в систему МСБО та МСФЗ для підприємства;

4) максимально допустиме використання облікової політики, побудованої на МСБО та МСФЗ для підприємства з метою податкових розрахунків.

2.2. 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 [36].

На думку А.Д. Панкова звітність слід розглядати як своєрідну інформаційну модель господарюючого суб'єкта [64, с 37].

Досить комплексно розкриває сутність фінансової звітності В. Андрієнко. На думку автора фінансова звітність являє собою систему узагальнюючих показників бухгалтерського обліку, структурованих у формі звітності, які надають користувачам інформацію про фінансовий стан, результати діяльності, рух грошових коштів та зміни у власному капіталі підприємства за звітний період для прийняття цими користувачами відповідних рішень.

Насамперед зазначимо, що в Законі про бухоблік з 01.01.2018 р. змінилося саме визначення облікової політики. Оновлене визначення звучить так: облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності (ст. 1 Закону про бухоблік).

Тобто уточнено, що облікова політика використовується і для ведення бухгалтерського обліку. Уточнення з одного боку ніби технічне. Адже саме на основі даних бухобліку і складають фінзвітність (ч. 1 ст. 11 Закону про бухоблік). Але тут є такий момент для МСФЗшників, які вже подали свою першу звітність за МСФЗ. Раніше в практиці був доволі поширений такий варіант. Підприємства, які зобов'язані вести облік за МСФЗ, навіть після того, як подали свою першу звітність за МСФЗ: (1) продовжували вести облік за

П(С)БО, а (2) наприкінці року для виконання обов'язку про складання звітності за вимогами МСФЗ тільки трансформували цю звітність під МСФЗ.

З 2018 року згідно з ч. 6 ст. 12 Закону про бухгалтерський облік після подання першої фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності за МСФЗ підприємство зобов'язане вести бухгалтерський облік згідно з обліковою політикою, складеною за міжнародними стандартами.

Така вимога нашоюхує на думку, що після подання першої МСФЗ-звітності тепер не можна вести бухоблік за П(С)БО, складати на його основі фінансової звітність, а потім її трансформувати відповідно до вимог МСФЗ. А це означає, що ті підприємства, які раніше (до 2018 року) звітували за МСФЗ, з 2018 року зобов'язані і вести облік згідно з розробленою за міжнародними стандартами обліковою політикою.

Також нагадаємо, що в обліковій політиці фіксують тільки ті принципи і методи обліку й оцінки, які передбачають декілька варіантів обліку на вибір підприємства або стосовно яких є невизначеність.

Висвітлюють обрану облікову політику шляхом опису (п. 6 розд. IV НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінзвітності»):

- 1) принципів оцінки статей звітності;
- 2) методів обліку стосовно окремих статей звітності.

Згідно зі ст. 4 Закону про бухгалтерський облік облікова політика повинна застосовуватися послідовно з року в рік. Тобто розробляють облікову політику не на якийсь певний строк, а на тривалий період діяльності підприємства.

Щоб розібратися з тим, чи потрібно коригувати облікову політику під новий 2018 рік, нагадаємо, що розрізняють обов'язкові і добровільні зміни облікової політики (п. 9 П(С)БО 6).

Обов'язкові зміни вносять при зміні вимог органу, що затверджує П(С)БО (тобто Мінфіну). Але знову ж таки, корективи в облікову політику вносять тільки в тому випадку, якщо зміни в П(С)БО впливають на облікову політику

Тепер у Законі про бухгалтерський облік закріплені критерії поділу підприємств (окрім бюджетних установ) на мікро-, малі, середні і великі (ст. 2 Закону про бухгалтерський облік). Нагадаємо, така градація вже встановлена ч. 3 ст. 55 ГКУ (ср. 025069200). Але, як передбачають перехідні положення Закону № 2164, у майбутньому відповідні зміни будуть внесені і в ГКУ.

| Вид підприємства | Критерії (на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному) | | |
|-------------------|--|--|-------------------------------|
| | Балансова вартість активів* | Чистий дохід від реалізації товарів (робіт, послуг)* | Середня кількість працівників |
| | Достатньо відповідати двом з трьох критеріїв | | |
| Мікропідприємства | До 350 тис. євро** | До 700 тис. євро | До 10 осіб |
| Малі | До 4 млн євро | До 8 млн євро | До 50 осіб |
| Середні | До 20 млн євро | До 40 млн євро | До 250 осіб |
| Великі | Більше 20 млн євро | Більше 40 млн євро | Більше 250 осіб |

* Визначається за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному.
 ** Застосовується офіційний курс гривні до іноземної валюти (середній за період), розрахований на підставі курсів Нацбанку, які встановлювалися для євро протягом відповідного року.

Новоутворені підприємства під час визначення відповідності критеріям застосовують показники на дату складання річної фінансової звітності.

Якщо підприємство однієї з наведених категорій за показниками річної фінзвітності протягом двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, воно належить до відповідної категорії підприємств – до тієї, якій воно відповідає зараз. Тобто для того, щоб покинути нинішню категорію, підприємство повинне не менше двох років поспіль відповідати новим критеріям.

Розширене коло підприємств, зобов'язаних застосовувати МСФЗ. Усі підприємства, які становлять суспільний інтерес (див. вище), публічні акціонерні товариства, підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, повинні складати звітність за МСФЗ (ст. 12 Закону про бухоблік).

Ще раз зазначимо, що до підприємств, які становлять суспільний інтерес, належать і всі великі підприємства незалежно від форми власності. Відповідно, вони будуть зобов'язані складати звітність за МСФЗ.

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.

Американські науковці З. Боді та Р. Мертон у своїй праці “Фінанси” виокремлюють важливі економічні функції звітності. Фінансова звітність надає власникам і кредиторам інформацію про поточний фінансовий стан та ефективність господарської діяльності підприємства за звітний період, є зручним інструментом управління. На її основі можна розробляти основні цільові показники ефективності підприємства, створювати зручні шаблони – моделі для фінансового планування, а також регулювати й обмежувати фінансову політику менеджменту в процесі залучення зовнішніх джерел фінансування, оптимізації структури капіталу, забезпечення стійкості й платоспроможності підприємства у довгостроковій перспективі [10, с 111-112]. Фінансова звітність як важливий компонент системи інформаційного забезпечення процесу управління і прийняття рішень користувачами гармонійно поєднується з основними класичними функціями менеджменту (рис. 2.2).

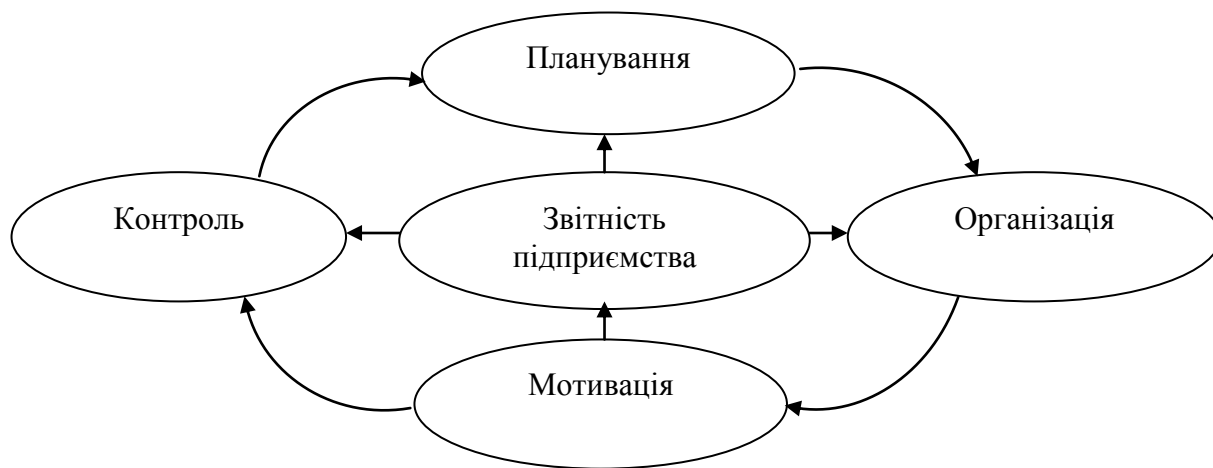


Рис. 2.2. Фінансова звітність в системі управління підприємством [39]

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 [39].

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 [71, с 166].

В сучасних умовах підвищуються вимоги до інформації, що відображає стан і результати діяльності підприємств. Облікова інформація перетворюється у виробничий фактор, котрий раціоналізує використання капіталу [75, с.37]. 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 [54, с.269].

Механізм забезпечення гармонізації обліку та звітності представлений на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Механізм забезпечення гармонізації бухгалтерського обліку і фінансової звітності [48, с1 17-121]

Метою гармонізації бухгалтерського обліку і звітності на сучасному етапі є отримання звітної інформації, яка уможливує адекватне розуміння і співставлення діяльності компаній. Необхідність такого співставлення спричинена потребами користувачів облікової інформації для прийняття різнопланових економічних рішень; необхідністю формування корпоративної звітності суб'єктів, діючих спільно; вигодами від вироблення єдиної бухгалтерської мови та спільного використання бухгалтерських знань.

Регулювання бухгалтерського обліку є природною реакцією на внутрішню невизначеність господарського середовища, засобом зниження рівня інформаційного ризику облікових даних для зовнішніх користувачів; забезпечує надійний ступінь передбачуваності і зручність контролю в сфері оподаткування.

У науковій літературі [54, с 214-215] зустрічаються протилежні точки зору на регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності:

- 1) ринковий підхід (free-market approach), за яким регулювання обліку здійснюється з використанням ринкових методів;
- 2) 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.

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.

У вітчизняній і зарубіжній обліковій практиці склалися різні підходи до розуміння сутності поняття – достовірність фінансової звітності”. Так, згідно концептуальної основи МСФЗ інформація достовірна, якщо вона не містить суттєвих помилок та неупереджених суджень, а також достовірною вважається фінансова звітність, яка сформована і складена за правилами, встановленими нормативними актами системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку. Тобто, звітність повинна надавати достовірне і повне уявлення про фінансовий стан та фінансові результати підприємницької діяльності. Крім того, щоб бути достовірною і доречною, інформація повинна бути своєчасною, тобто надмірна відстрочка подання інформації зацікавленим користувачам може призвести до втрати її доречності та достовірності, яка не забезпечить високу надійність облікової інформації (рис. 2.4).

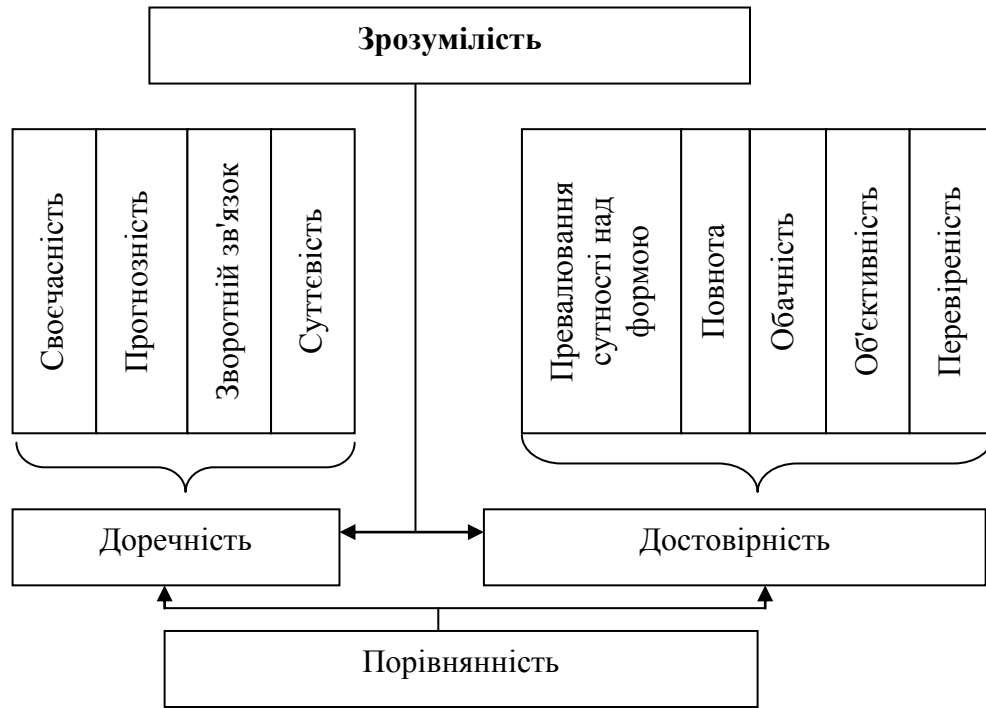


Рис. 2.4. Вимоги до якості облікової інформації та фінансової звітності

Таким чином, фінансова звітність буде корисною користувачам облікової інформації у тому випадку, якщо вона задовольняє вимогам доречності, порівнянності, зрозумілості та достовірності. Провідне місце серед якісних характеристик облікової інформації займає зрозумілість. Зрозумілість – це якісна характеристика, яка надає можливість користувачам розуміти суть облікової інформації. Необхідність дотримання зрозумілості інформації пояснюється існуванням потенційних інвесторів та кредиторів, які не володіють професійними обліковими знаннями, тобто звітна інформація покликана задовольнити користувачів різного спрямування та компетенції.

Доречність – властивість інформації впливати на рішення завдяки спрямування користувачів під час формування очікувань стосовно доходу від подій минулого, сьогодення та майбутнього або ж корегування попередніх прогнозів. Достовірність даних являє собою об'єктивність подачі даних, достатню точність показників, відсутність суттєвих (фундаментальних) помилок, які можуть призвести до невірних результатів аналізу при прийнятті рішень користувачами. Варто відмітити, що доречність поєднує в собі своєчасність, прогнозність та зворотній зв'язок:

1) своєчасність передбачає доступність облікової інформації користувачам, які приймають рішення до того часу, коли останні втратять можливість змінити рішення;

2) прогнозність – це якісна характеристика, яка підвищує правдивість прогнозів;

3) зворотній зв'язок – якісна характеристика, що дає змогу користувачам підтвердити або корегувати попередні прогнозні очікування;

4) суттєвість – інформація, яка має суб'єктивний характер, оскільки залежить від потреб користувачів облікової інформації.

Щодо правил розкриття інформації у фінансовій звітності, встановлених нормами МСФЗ, то наявність в стандартах основного та альтернативного підходів, а також існування ряду питань, щодо яких приймається рішення із застосуванням професійного судження бухгалтера, є передумовою обов'язковості формування та застосування облікової політики на рівні підприємства.

Фінансова звітність як елемент методу бухгалтерського обліку забезпечує надання достовірної та об'єктивної інформації про усі об'єкти бухгалтерського обліку, в тому числі про складові процесу виробництва продукції. Тому, без належної фіксації фактів господарського життя, як стверджує В.В. Бондарчук, система бухгалтерського обліку є недієвою – не забезпечує формування достовірної інформації, а отже не виконує свого призначення [13, с 111].

Необхідною умовою адекватного відображення фінансової звітності, зокрема Звіту про фінансовий стан, на думку Н.М. Підлужної та Г.В. Теслі, є формування показників, які пов'язані з інтелектуальними ресурсами. Це розширить аналітичні можливості оцінки фінансового стану і потенціалу підприємства, тобто Звіт про фінансовий стан повинен надавати заінтересованим користувачам висновки про поточний фінансовий стан підприємства (рентабельність, платоспроможність, використання фінансових важелів), вірогідність банкрутства, оцінювати майбутню прибутковість, визначати вартість власних позикових коштів (ціну капіталу). Останнє важливе

під час вирішення завдань інвестування оптимізації податкової та дивідендної політики [65, с 225].

Останнім часом, змінюються вимоги до бухгалтерської фінансової звітності. При цьому акцент ставиться на якості звітної інформації, що визначається реальністю, змістовністю, оперативністю даних та забезпечується за рахунок методологічних основ її формування [76].

Звернемо увагу і на нове поняття «Таксономія фінзвітності». Таксономія фінансової звітності – це склад статей і показників фінзвітності і її елементів, які підлягають розкриттю (ст. 1 Закону про бухоблік). На відміну від наших П(С)БО, міжнародні стандарти не містять конкретних форм того ж балансу або звіту про фінансові результати, а просто наводять перелік статей, які потрібно розкрити у звітності (це і називається таксономією). Таксономію фінзвітності затверджує Мінфін.

Підприємства, зобов'язані складати звітність за МСФЗ, подають фінансову звітність на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі.

Так ось, першим звітним періодом, за який підприємства – «обов'язкові МСФЗшники» подаватимуть фінзвітність на підставі таксономії за міжнародними стандартами в електронній формі, «призначений» 2019 рік (*п. 2 розд. II Закону № 2164*). Але за бажанням можна так відзвітувати і за 2018 рік.

Підвищений інтерес до МСФЗ можна пояснити наступним:

1) формування звітності відповідно до МСФЗ є однією з необхідних умов, яка відкриває вітчизняним підприємствам можливість залучення до міжнародних ринків капіталу;

2) фінансова звітність, яка сформована відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, відрізняється більш високою інформативністю і корисністю для користувачів. Стандарти спочатку орієнтуються на конкретних користувачів інформації та виходять з критерію корисності фінансової інформації для прийняття ними обґрунтованих управлінських рішень;

3) використання міжнародних стандартів фінансової звітності дозволяє значно скоротити час і ресурси для розробки принципово нових національних правил обліку і звітності;

4) використання МСФЗ закладає основу для розвитку бухгалтерської професії, розширюючи коло повноважень і обов'язків вітчизняних бухгалтерів, а також знань і навичок, і в підсумку веде до збільшення значущості обліку для сталого розвитку економіки [78].

Нинішнє НП(С)БО 1 визначає, що фінансова звітність складається з: балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до фінансової звітності.

Звертає на себе увагу й оновлена *ст. 11 Закону про бухоблік*. Тепер у ній немає вказівки на форми фінзвітності, які включаються до складу фінзвітності підприємства. А сказано, що склад і форми фінансової звітності затверджуються Мінфіном.

Для мікропідприємств, малих підприємств, непідприємницьких товариств і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, окрім тих, які зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, встановлюється скорочена за показниками фінансова звітність у складі Балансу і Звіту про фінансові результати (*п. 3 ст. 11 Закону про бухоблік*).

Також установлені вимоги до підписання фінзвітності. Вона повинна підписуватися (*ст. 11 Закону про бухоблік*): (1) керівником (власником) підприємства або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку і (2) бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухобліку на підприємстві.

При цьому доручити ведення бухгалтерського обліку «на стороні» можна суб'єктам підприємницької діяльності (у т. ч. підприємцям), самозайнятим особам – не підприємцям, які здійснюють діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності (*п. 4 ст. 8 Закону про бухоблік*). У випадку якщо ведення бухобліку здійснюється сторонньою організацією, то фінзвітність повинна підписуватися: (1) керівником підприємства або

уповноваженою особою і (2) керівником підприємства, яке здійснює діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності або уповноваженою ним особою. При цьому відповідальність підприємства, яке здійснює діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, визначається законом і договором про надання бухгалтерських послуг.

Є важливий момент для підприємств, що становлять суспільний інтерес! Такі підприємства (хто до них належить, див. вище) зобов'язані створити бухгалтерську службу на чолі з головним бухгалтером, до складу якої повинні входити на менше двох осіб. Інакше кажучи, передоручити ведення бухгалтерського обліку бухгалтерській/аудиторській фірмі/фахівцю підприємства, що становлять суспільний інтерес, не можуть. Тому для них установлені відповідні правила і до підписання фінансової звітності. Фінансова звітність таких підприємств повинна підписуватися: (1) керівником підприємства (або уповноваженою особою) і (2) головним бухгалтером (*п. 1 ст. 11 Закону про бухоблік*).

Для того, щоб показник був визнаний та відображений у фінансовій звітності підприємства, він має бути достовірно оцінений з метою забезпечення розуміння користувачами вартості підприємства, її фінансового стану та результатів господарської діяльності. Положенням про Концепції фінансового обліку 6 “Елементи фінансової звітності” визначено, що з метою включення статей до складу фінансової звітності вони повинні відповідати критеріям визнання та таким характеристикам, які дають можливість для обґрунтованої надійної оцінки [71, с 168].

Загальну інформацію про переваги та недоліки фінансової звітності надано табл. 2.3.

Як видно з табл. 2.3, кожна із цих форм фінансової звітності містить свої визначені переваги та недоліки, які повинні бути враховані при відображенні інформації у системі бухгалтерського обліку.

Отже, 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.

Таблиця 2.3

Переваги та недоліки фінансової звітності

| № з/п | Форми фінансової звітності | Переваги | Недоліки |
|-------|----------------------------------|--|---|
| 1 | Звіт про фінансовий стан | Дозволяє всебічно проаналізувати фінансовий стан підприємства | Дублювання інформації, надання інформації загального характеру |
| 2 | Звіт про сукупний дохід | Забезпечує аналітичність інформації про операційні витрати | Недотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат |
| 3 | Звіт про рух грошових коштів | | |
| | - за прямим методом | Забезпечує генерування грошових коштів для сплати заборгованості, інвестування та розподілу власникам | Не показує взаємозв'язку між нарахованими доходами та отриманими грошовими коштами |
| | - за непрямим методом | Фокусується на розбіжностях між прибутком, відображеним в звіті про сукупні прибутки та збитки, та грошовими потоками від операційної діяльності | Не надає ніякої додаткової інформації про грошові потоки від операційної діяльності |
| 4 | Звіт про власний капіталі | Простота залучення власного капіталу, забезпечення фінансової стійкості | Обмеженість обсягу залучення фінансових засобів для розширення операційної та інвестиційної діяльності |
| 5 | Примітки до фінансової звітності | Надання повної, правдивої, об'єктивної та релевантної інформації про основні показники господарської діяльності | Недостовірні інформація, яка є непридатною для управління; незіставність інформації, її неповнота та зайвий обсяг |

2.3. Облікова політика при формуванні показників внутрішньої звітності

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:

- 1) про цю діяльність через систему синтетичних і аналітичних показників;
- 2) пов'язану з прогностичними оцінками внутрішніх і зовнішніх факторів;
- 3) іншу інформацію, яка може вплинути на формування підсумкових результатів діяльності [38, с.362].

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” [173].

Внутрішня звітність - це сукупність упорядкованих показників та іншої інформації. Вимоги до побудови і змісту внутрішньої звітності, виробленої наукою і практичним досвідом, характеризують саму суть даного елемента управлінського обліку. Причому мають значення як формальні, так і суттєві вимоги. Внутрішня звітність – це ще не результат управлінського аналізу, що є найважливішим елементом управлінського обліку, первинний матеріал для управлінського аналізу, але матеріал, вже готовий для загальної оцінки центрів

відповідальності, ступеня досягнення поставлених цілей і вироблення оперативних коригуючих рішень [34, с1].

Бутинець Ф.Ф. під внутрішньою бухгалтерською звітністю розуміє звітність, яка складається бухгалтером аналітиком і подається як адміністрації підприємства, так і менеджерам всіх рівнів управління. Основною метою складання звітності є надання оперативної релевантною інформації відповідно до вимог управлінського персоналу [21, с.416-417].

В даний час складання внутрішньої звітності на законодавчому рівні не регламентоване, тому кожне підприємство має право встановлювати свої вимоги до її форми. Ми вважаємо, що це є перевагою, оскільки відсутність суворої регламентації структури, складу, правил і принципів складання внутрішньої звітності дозволяє вирішувати управлінські завдання на основі оперативної, своєчасної, достовірної, детальної інформації відповідно до цілей, визначених підприємством.

Рекомендації щодо правильного складання внутрішньої звітності (табл. 2.4), наводять зарубіжні вчені такі як: Б.Штайнмайер, Рей Вандер [72].

Для задоволення вимог менеджерів внутрішня звітність повинна бути простою для сприйняття, а інформація точною і лаконічною. Дані, що містяться у внутрішній звітності не повинні допускати неоднозначного тлумачення, тому ми вважаємо, що внутрішня звітність повинна відповідати певним вимогам, основними з яких є:

1) об'єктивність (звітність повинна містити конкретну інформацію для обґрунтованих висновків);

2) достовірність;

3) зрозумілість і видимість;

4) порівнянність;

5) оперативність (надмірна затримка подання звітності може призвести до підвищення її надійності, але до втрати її доречності, і навпаки);

6) доцільність (інформація, що міститься в звіті, повинна відповідати меті, для якої вона була підготовлена, впливати на економічні рішення користувачів, допомагаючи їм оцінювати минулі та майбутні події);

7) аналітичність (внутрішня звітність повинна припускати можливість проведення наступного аналізу);

8) гнучкість (звітна інформація повинна бути різноманітною);

9) економічність (витрати на складання внутрішньої звітності повинні бути виправдані, тобто не повинні перевищувати економічний ефект від її використання);

10) підготовленість (звіт повинен полегшити прийняття ефективних управлінських рішень).

Таблиця 2.4

Рекомендації щодо правильного складання внутрішньої звітності

| № з/п | Рекомендації | Зміст |
|-------|--|---|
| 1. | Корисна інформація для прийняття управлінських рішень | Звіт повинен бути корисним менеджеру. При складанні внутрішніх звітів слід враховувати психологічні особливості менеджера. Так, необхідно знати, яку форму подання інформації він надає перевагу (табличну або графічну), які його плани і побажання, стиль роботи і т.д. |
| 2. | Не варто занадто заглиблюватися в минуле; навпаки, корисніше шукати інформацію, використання якої дозволить поліпшити подальшу роботу центру відповідальності. | Нерідко при розробці внутрішньої звітності бухгалтер помилково захоплюється ретроспективним аналізом на шкоду майбутнім оцінками. При цьому основний акцент робиться на допущені в минулому помилки, виявлення їх причин, проведення контролю, а не на розробку плану подальших ефективних дій. Це знижує якість внутрішньо-управлінського контролю |
| 3. | Не слід занадто часто змінювати формати внутрішньої звітності. | |
| 4. | Не слід перевантажувати звітність розрахунками. | Менеджеру потрібно мінімальний обсяг даних, але ці дані повинні бути систематизовані так, щоб на основі інформації, що міститься в них керівник зміг приймати ефективні управлінські рішення і їх основі здійснювати конкретні дії |
| 5. | Звіти повинні охоплювати найголовніше: те, що наближає всіх працівників до виконання плану. | Звіт, що містить інформацію, не потрібну менеджеру, знижує якість внутрішньо-управлінського контролю |
| 6. | Бухгалтеру потрібно проводити бесіди з менеджерами всіх рівнів | |
| 7. | Показники різних рівнів управління повинні взаємодіяти один з одним та взаємно контролюватися | |

Найбільш важливими вимогами є придатність внутрішньої звітності для аналізу і контролю, так як виконання цих вимог при складанні звітності дозволить не тільки порівнювати і зіставляти отримані дані, а й аналізувати тенденції і напрямки їх зміни, а також постійно контролювати.

Для реалізації перерахованих вимог при складанні внутрішньої звітності підприємства, необхідно враховувати та дотримуватись таких принципів:

- 1) інтегрування всіх видів обліку;
- 2) уявлення вихідних даних з урахуванням ієрархії управління;
- 3) розмежування контрольованих витрат за центрами відповідальності;
- 4) ув'язка термінів отримання результативних даних з термінами подання фінансової, податкової та статистичної звітності;
- 5) встановлення відповідальності за формування та подання форм звітності.

Мета складання внутрішньої звітності обумовлює її періодичність та форми, а також набір показників. Необхідність складання внутрішньої звітності обумовлена рядом факторів (рис. 2.5).

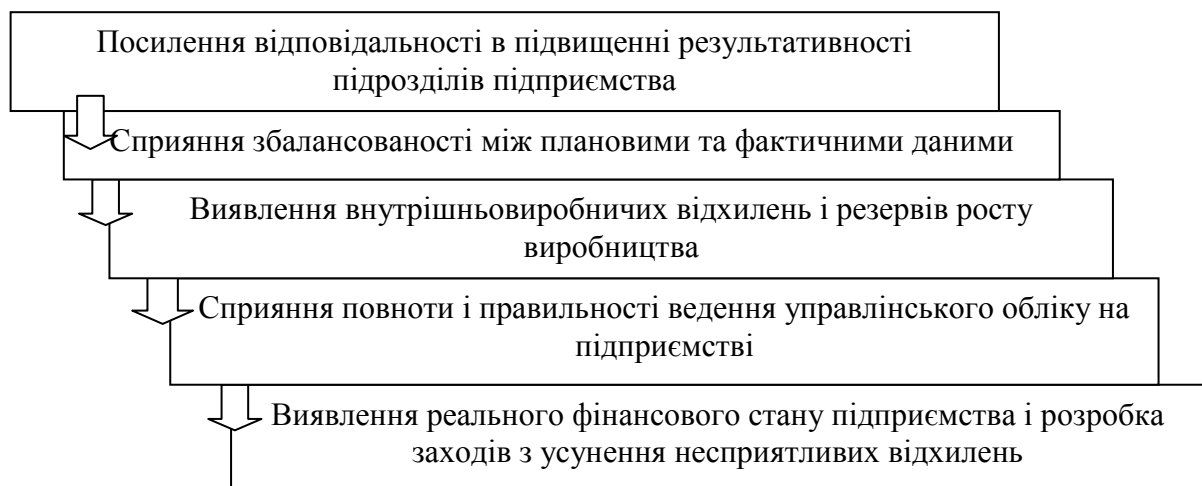


Рис. 2.5. Фактори складання внутрішньої звітності підприємства

Внутрішня звітність забезпечує інформування зацікавлених осіб про відповідність фактичних результатів діяльності очікуваним або бажаним, тобто відображає зворотній зв'язок. Інформація зворотного зв'язку, як правило, проходить через систему внутрішньої звітності, яка є невід'ємною частиною більш загальної системи внутрішнього контролю підприємства.

Облікова політика забезпечує можливість створення різних форм і видів внутрішньогосподарської звітності, що відображує багатогранність виробничих процесів і необхідність управлінської ланки в інформації. Облікова інформація та показники, що відображаються у внутрішній звітності вирішують основну задачу – як найповніше відповідати на поставленні системою управління питання. Внутрішня звітність підприємства є зв'язуючою ланкою в процесі здійснення підприємницької діяльності та її управління.

Отже, правильно сформована система внутрішньої звітності для вищого керівництва є точною та вичерпною характеристикою певного підрозділу, а отже основою управлінських рішень.

На думку дослідників Вигівської І.М. та Чухліб О.А., впровадження внутрішньої звітності повинно містити в собі два процеси: організація формування внутрішньої звітності та методика формування такої звітності. Кожен із зазначених етапів має свої особливості, які обумовлені впливом відповідних факторів та повинні бути закріплені у внутрішніх нормативних документах (рис. 2.6).

Відповідальність за організацію складання, подання та збереження оброблених даних внутрішньої звітності протягом встановленого терміну, несе керівник (власник) або уповноважений орган (матеріально відповідальна посадова особа), який здійснює управління підприємством відповідно до законодавства та установчих документів. При цьому суб'єктами в організації складання та подання внутрішньої звітності виступають керівники підприємства - директор та головний бухгалтер, об'єктом - обліковий і аналітичний процеси, структура обліково-економічних підрозділів апарату управління, праця виконавців - людей, зайнятих обліком, контролем та аналізом, організаційне, правове та технічне забезпечення обліку, контролю і аналізу та їх розвиток, тобто система бухгалтерського обліку.

Організація формування внутрішньої звітності складається з двох частин: перша - належить виключно засновнику (керівнику); друга – є спільною: керівника і облікового апарату. Слід чітко відрізнити поняття “організація” і “складання” внутрішньої звітності. Організація процесу підготовки внутрішньої

звітності – це прерогатива засновника (керівника), друге – виключно обов’язки головного бухгалтера. За правильність застосування методології (узгодженої із засновником) та технології складання відповідальність покладається внутрішнім нормативним актом на бухгалтерську службу [84].



Рис. 2.6. Фактори та особливості формування внутрішньої звітності [26]

Складання внутрішньої звітності – це застосування бухгалтерською службою узгодженої з керівництвом підприємства методології та технології відображення в установлених формах звітності фактів господарського життя за діючими стандартами обліку та обліковою політикою [84].

На першому етапі складання внутрішньої звітності досліджуються найбільш придатні щодо технології виробництва методичні прийоми обліку. На цьому етапі проводиться комплекс заходів, що забезпечують організацію первинного документування: вибір об'єктів первинного документування та носіїв первинної інформації, складання переліку форм первинних документів, їх проектування, встановлення порядку та процедур здійснення записів в первинних документах; встановлення строків та порядку проведення інвентаризації; вибір методу оцінки активів підприємства; вибір номенклатури статей витрат, способу калькулювання собівартості; вибір номенклатури рахунків (робочого плану рахунків) бухгалтерського обліку і розробка структури субрахунків та аналітичних рахунків; вибір і затвердження переліку типових бухгалтерських проводок; визначення переліку та розробки форм внутрішньої звітності і порядку їх заповнення.

Другий етап організації складання внутрішньої звітності, технічний, - це вибір форми, що найбільше відповідають галузі та розміру даного підприємства. Він полягає: 1) у виборі способу обробки облікових даних – без комп'ютерного та комп'ютеризованого; 2) розробці переліку і форм звітності.

Організація складання звітності залежить від обсягу облікових робіт, наявності комп'ютерної техніки, інших умов, а також від тієї облікової політики, яку прийняло підприємство. При цьому, свою облікову політику підприємство розробляє самостійно на основі встановлених загальних правил бухгалтерського обліку.

Рациональна організація підготовки, складання та подання звітності представляє собою таку систему практичного застосування прийомів і способів відображення господарських операцій на рахунках синтетичного та аналітичного обліку, яка забезпечує процес складання різних форм звітності, її дієвий контроль і всебічний аналіз стану справ підприємства та його

структурних підрозділів при мінімальних затратах праці і коштів на ведення обліку і складання звітності.

В якості основної вхідної інформації для внутрішньої звітності підприємства є цільові показники та облікова інформація. Цільові показники формуються на основі аналізу зовнішнього середовища та оцінки поточного фінансового стану підприємства. Загальну структуру руху облікової інформації для формування показників внутрішньої звітності наведено на рис. 2.7.

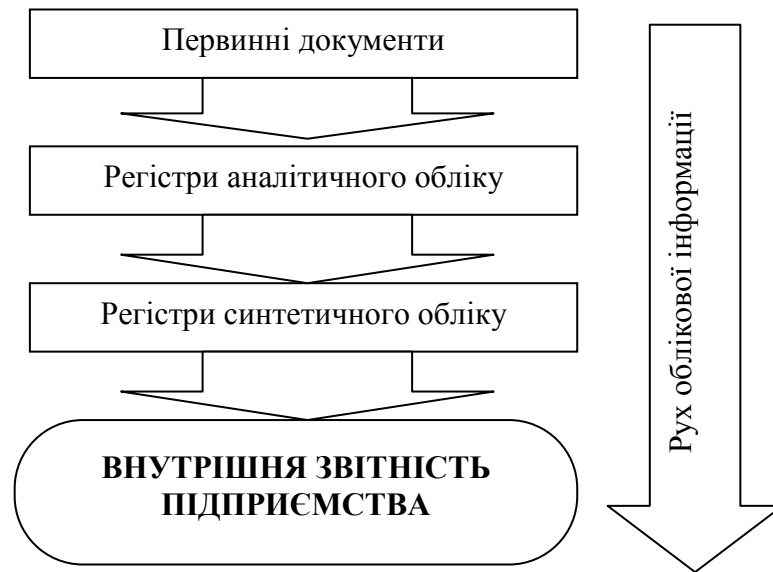


Рис. 2.7. Загальна структура руху облікової інформації при формуванні звітності

На підставі проведеного дослідження можна зробити висновок, що внутрішня звітність має свої особливості:

1) особливий статус, оскільки, на відміну від фінансової, статистичної та податкової звітності, вона містить інформацію, що формується лише за запитами внутрішніх користувачів;

2) процес формування внутрішньої звітності не регламентується законодавчими і нормативними актами, на відміну від фінансової, податкової та статистичної звітності, які складаються за єдиними правилами та встановленим законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Податковим Кодексом, постановами та інструкціями органів статистики, положеннями з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, іншими нормативними актами;

3) склад і зміст звітних показників (натуральних і вартісних, кількісних і якісних), форма і строки їх подання встановлюються підприємством самостійно, виходячи з його організаційно-правової форми, виду діяльності, стратегії та тактики управління, кваліфікації управлінського персоналу.

Внутрішня звітність повинна бути побудована таким чином, що б менеджери були здатні її сприйняти і ефективно нею користуватися.

Існуючі відмінності між фінансовою та внутрішньою звітністю можна представити наступним чином (рис 2.8).



Рис. 2.8. Основні відмінності між фінансовою та внутрішньою звітністю підприємства

Основні відмінності між фінансовою та управлінською звітністю дають можливість встановити, що суб'єкти формування внутрішньої звітності у порівнянні із фінансовими бухгалтерами мають набагато менше обмежень при: здійсненні облікових процедур; виборі методів підготовки звітів; виборі інформаційних джерел; виборі рівня надійності інформації; виборі рівня якості інформації, виборі форми представлення інформації.

Облікова інформація використовується для аналізу та внутрішнього контролю. На основі цього нами запропоновано застосовувати таку схему руху облікової інформації на підприємстві (рис. 2.9).



Рис. 2.9. Структура руху облікової інформації на підприємстві

Такий рух облікової інформації дає можливість оперативного збору, систематизації, обробки та передачі узагальненої інформації керівництву підприємства для прийняття відповідних рішень. Особливістю руху інформації на підприємстві є те, що дана схема руху інформації повинна застосовуватися всіма відділами підприємства. Крім того, вся зібрана і оброблена інформація передається до керівника (власника) підприємства для її подальшої обробки та використання в господарській діяльності підприємства. Потреба в

стандартизації руху інформації викликана необхідністю співставлення зібраної інформації для зведення даних. Для того, щоб дана система руху інформації працювала на підприємстві ефективно, необхідно дотримуватись обраних облікової політиці. Застосування даної техніки дасть можливість оперативної передачі інформації вищому керівництву підприємства. На основі даної схеми руху інформації підприємства буде доречно використовувати наступний графік документообороту (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Витяг із графіку документообороту на підприємстві

| Процедури документообороту | Відповідальна особа | Час надходження |
|---|---------------------------------|----------------------------|
| Надходження документа на підприємство | Матеріально відповідальна особа | Протягом робочого дня |
| Складання документів в 2-х екземплярах | Матеріально відповідальна особа | з 830 |
| Перевірка документів: - за формою, - за змістом; - арифметична перевірка | Бухгалтерський відділ | до 1500 |
| Облікова реєстрація - бухгалтерське проведення | Бухгалтерський відділ | до 1530 |
| Групування документів | Бухгалтерський відділ | До 1600 |
| Передача документів головному бухгалтеру | Бухгалтерський відділ | до 1630 |
| Обробка облікової інформації | Аналітичний відділ | протягом дня |
| Узагальнення та аналіз отриманих даних | Аналітичний відділ | до 1700 |
| Передача висновків управлінському персоналу | Аналітичний відділ | до 1730 |
| Прийняття рішень | Керівництво | до 1800 |
| Аналіз результатів прийнятих рішень | Аналітик, керівництво | до кінця звітного кварталу |

Бухгалтер

(підпис)

(ПІБ)

Керівник

(підпис)

(ПІБ)

Необхідність розробки даного графіка полягає в контролі за будь-якою операцією, що здійснюється на підприємстві, а також попередженні та усуненні розкрадання та шахрайства в процесі діяльності підприємства.

При проведенні аналізу та внутрішньому контролі необхідно широко залучати всі категорії працівників підприємства до роботи з виявлення та використання резервів підвищення ефективності виробництва. Аналіз повинен

охоплювати всі сторони діяльності підприємства - використання основних засобів та виробничих потужностей, організацію виробництва, праці та управління, наявність та використання матеріальних трудових та фінансових ресурсів, рентабельності виробництва тощо. Тому, на нашу думку, даний графік дасть можливість чітко контролювати дії аналітичного відділу, встановлювати розподіл повноважень та відповідальних осіб тощо.

В даний час це досить важливо з точки зору прийняття управлінських рішень, в тому числі при здійсненні коригування бухгалтерських показників. Інформація, яка знаходиться в внутрішній звітності підприємства, як правило використовується для прийняття управлінських рішень.

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.

Отже, внутрішня звітність є важливим засобом прийняття ефективних управлінських рішень, при цьому вона повинна здійснюватись на основі таких процесів: прогнозування, планування, аналізу та внутрішнього контролю. Використання такої внутрішньої звітності перш за все буде системно забезпечувати інформацією для управління діяльністю підприємства.

Висновки до розділу 2

В процесі дослідження облікової політики у формуванні звітних показників діяльності підприємств отримані наступні результати:

1. 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.

2. 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. В якості основної вхідної інформації для внутрішньої звітності підприємства є цільові показники та облікова інформація.

3. В сучасних умовах господарювання для того, щоб облікова політика застосовувалася всіма працівниками підприємства, необхідно до процесу формування облікової політики залучати аналітиків. Аналітик бачить взаємозв'язок між економічною теорією, бухгалтерським обліком, фінансами, та вміє знаходити необхідну інформацію, її обробляти, узагальнювати і робити необхідні висновки.

РОЗДІЛ 3

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ПОЛОЖЕНЬ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ АГРАРНИХ КОРПОРАЦІЙ

3.1. Організація внутрішнього контролю положень облікової політики

Внутрішній контроль, на думку зарубіжних вчених, «це контроль, який здійснюється шляхом перевірки та оцінки адекватності та ефективності інших видів контролю» [1].

Михальська А.К. вважає, що «система внутрішнього контролю включає в себе належну систему бухгалтерського обліку, контрольне середовище і окремі засоби контролю. До окремих засобів контролю може бути віднесена робота внутрішніх контрольних служб» [50].

В.В. Бурцев розглядає внутрішній контроль з двох позицій: «Поняття внутрішнього контролю можна трактувати в широкому сенсі як систему (що входить до управління організацією), що складається з ряду елементів. Внутрішній контроль в досить вузькому сенсі - один з етапів процесу управління [25].

Служба внутрішнього контролю повинна бути створена за рішенням вищого органу управління і оформлена наказом або положенням про службу внутрішнього контролю. Даний документ повинен регламентувати порядок здійснення внутрішнього контролю; структуру і підпорядкованість цього підрозділу; порядок доступу осіб до інформації, що формується в ході здійснення контролю; рівень вимог до співробітників служби внутрішнього контролю.

При організації внутрішнього контролю, при розробці його ефективної системи, адміністрація повинна забезпечити всі підрозділи надійною інформацією, для того, щоб успішно керувати діяльністю і приймати оперативні управлінські рішення, мати в своєму розпорядженні необхідну надійну (достовірну) інформацію, яка б забезпечувала збереження активів і

документів підприємства, щоб вони не були розкрадені або ж випадково знищені, а використані в належних цілях.

Контрольні моменти внутрішньої системи необхідні, для уникнення непотрібного дублювання і непродуктивних витрат у всіх областях її функціонування; вони повинні також запобігати і неефективному використанню всіх інших ресурсів та відповідати запропонованим обліковими принципами; система внутрішнього контролю повинна забезпечувати необхідний ступінь впевненості в тому, що працівники підприємства здійснюють свою діяльність відповідно до встановленої політики, за діючими планами, процедурами, законами і постановами.

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 внутрішнього 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.

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

систематичним і суцільним, здійснюється усередині підприємства його менеджерами, директорами та керівниками структурних підрозділів.

Поняття системи внутрішнього контролю положень облікової політики практично не можна визначити універсально. В основу треба покласти те, що система такого контролю повинна сприяти оперативному здійсненню бізнес-процесів, їх безпеці та захисту активів, а також тривалій 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.

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.

Досвід країн, що мають давні традиції ринкової економіки та практика господарювання корпоративних підприємств свідчить про те, що внутрішній контроль положень облікової політики та формування показників звітності будується за певною схемою, з розмежуванням сфер контролю і підпорядкованості контролерів, тобто, мінімізується дублювання в діяльності органів контролю (рис. 3.1).

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

Внутрішній контроль положень облікової політики на підприємстві охоплює: оцінку якості побудови і функціонування системи обліку бізнес-процесів; виявлення, з метою подальшого усунення, місць потенційних ризиків і пов'язаних з ними потенційних і реальних збитків; оцінку ефективності

діяльності підприємства та його менеджменту зокрема. Він здійснюється безперервно.

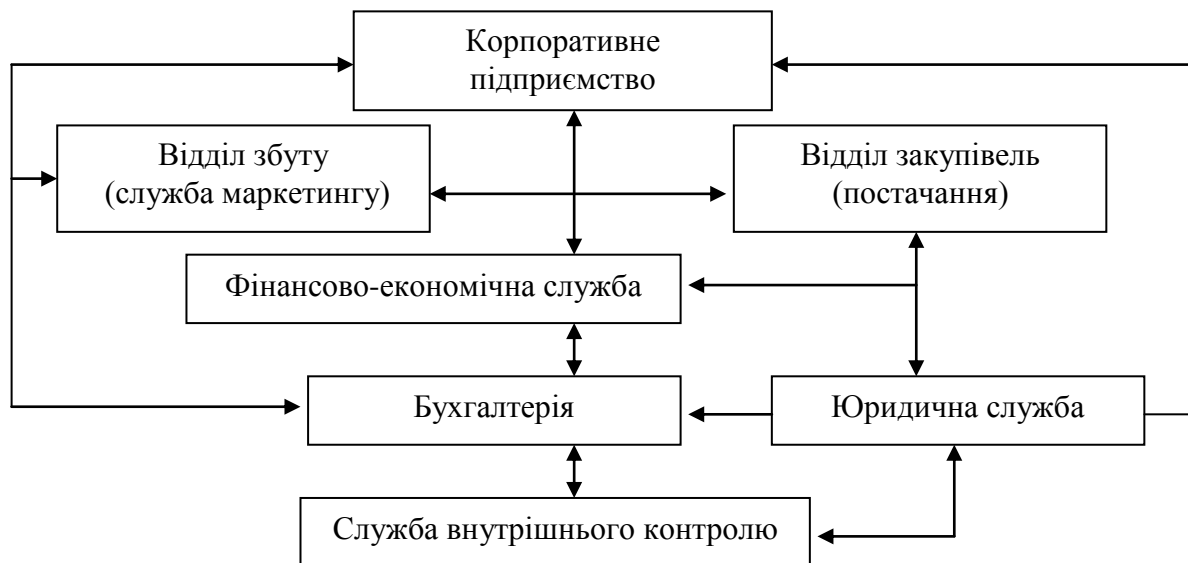


Рис. 3.1. Схема взаємодії суб'єктів внутрішнього контролю аграрних корпорацій

Внутрішній контроль є механізмом, за допомогою якого власники, рада директорів, виконавче керівництво корпоративного підприємства отримують розумну ступінь впевненості в тому, що підприємство досягне поставлених цілей найбільш ефективним чином.

Система внутрішнього контролю, як цілісна підсистема управлінської системи, повинна мати наступну будову: процеси, механізми яких припускають наявність контрольних процедур; організаційні структури, що реалізують контрольні функції з відповідним набором процедур; правила, що визначають порядок виконання контрольних функцій у конкретному місці організаційної структури відповідно до розподілу повноважень і ресурсів; засвоєні культурні зразки (моделі поведінки), згідно з якими керівники (власники) різного рівня та інші суб'єкти контролю здійснюють контрольні дії.

Система внутрішнього контролю діяльності підприємства має включати в себе: належну оцінку дотримання облікової політики; контрольне середовище; окремі засоби контролю.

Контрольне середовище – це обізнаність керівництва і його дії, що направлені на підтримку функціонування системи внутрішнього контролю,

розуміння менеджментом важливостей і значення цієї системи, область діяльності підприємства, спрямованість практичних дій, пов'язані зі створенням і функціонуванням системи внутрішнього контролю.

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

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

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

Елементи системи внутрішнього контролю положень облікової політики і формування показників звітності представлені в табл. 3.1.

Внутрішній контроль положень облікової політики використовує будь-які вимірники: вартісні, натуральні, трудові, умовно-натуральні, носить імперативний характер, послідовно здійснюється на декількох стадіях:

- формування і первинна реєстрації даних; використання первинної інформації при її обробці (узагальнення, класифікація, групування);
- використання узагальнених та зведених даних.

Елементи внутрішнього контролю положень облікової політики і формування показників звітності

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

Якраз ці основні моменти, на жаль, слабо втілені в діяльності підприємства. Етапи впровадження внутрішнього контролю положень облікової політики та формування показників звітності представлені в табл. 3.2.

Етапи впровадження внутрішнього контролю положень облікової політики та формування показників звітності

| Етапи | Характеристика |
|--|--|
| Попередня оцінка положень облікової політики | Попередня оцінка та порівняння відповідних положень діючої облікової політики корпоративного підприємства прийнятій з початку звітного періоду за структурними підрозділами, бізнес-одинацями та бізнес-процесами. |
| Розробка методичних процедур внутрішнього контролю та встановлення рівня відповідальності | Розробка внутрішнього контролю облікової політики, а саме: 1. Перевірка термінів виконання положень і відповідальних за їх дотримання осіб. 2. Контроль положень, щодо оцінки активів, капіталу, зобов'язань і результатів діяльності; встановлення розміру втраченої вигоди. 3. Встановлення відповідності відображення господарських операцій прийнятому робочому Плану рахунків корпоративного підприємства та номенклатура обліку. 4. Арифметична перевірка сформованих даних в реєстрах обліку та первинних документах МІС. 5. Контрольне порівняння звітних форм і процедур їх формування за реєстрами обліку та обліковою політикою. |
| Аналіз ефективності існуючої структури управління та відповідальності за облікову політику | Розробка положення про організаційну структуру, в якому описані всі організаційні ланки із зазначенням адміністративної, функціональної, методичної підпорядкованості, напрямки їх діяльності, функції, які вони виконують, встановлений регламент їх взаємовідносин, права і відповідальність, показано розподіл видів продуктів, ресурсів, функцій управління по цим ланкам. Те саме можна сказати і про положення про різні структурні підрозділи (відділи, бюро, групи і т. д.). Розробка (уточнення) плану документації і документообігу, штатного розкладу, посадових інструкцій із зазначенням прав, обов'язків і відповідальності кожної структурної одиниці. Без такого суворого підходу неможливо здійснювати чітку координацію функціонування всіх ланок системи внутрішнього контролю положень облікової політики. |
| Розробка формальних і типових процедур оцінки якості внутрішнього контролю конкретним фінансовим і господарським показникам діяльності | Це дозволить впорядкувати відносини працівників з приводу оцінка якості внутрішнього контролю положень облікової політики та їх впливу на фінансово-господарської показники діяльності, ефективно управляти ресурсами, оцінювати рівень достовірності (якості) облікової інформації для прийняття управлінських рішень |
| Організація відділу внутрішнього контролю (або іншого спеціалізованого контрольного підрозділу) | При організації такого відділу необхідно враховувати основні вимоги до ефективності його функціонування. |

Внутрішній контроль положень облікової політики засновується на наступних принципах:

1) дотримання норм і правил, встановлених НП(С)БО, МСБО, МСФЗ; при здійсненні внутрішнього контролю взаємодіють всі підрозділи та бізнес-одиниці підприємства;

2) працівники відділу внутрішнього контролю виявляють компетентність і сумлінність при здійсненні своїх функцій;

3) здійснення внутрішнього контролю з використанням фактичних документальних даних в порядку, встановленому нормативно-правовими актами, шляхом застосування методів, що забезпечують отримання повної і достовірної інформації.

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

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.

Дослідивши сутність поняття внутрішнього контролю зазначимо, що він представляє собою систему спостереження, аналізу й перевірки функціонування керованого об'єкта задля здійснення оцінки обґрунтованості, доречності й ефективності управлінських рішень, наявності відхилень поточних

результатів від планових параметрів і прийняття рішень щодо їх ліквідації та ступеня реалізації.

Отже, внутрішній контроль положень облікової політики та формування показників звітності – це сукупність дій ради директорів, менеджменту і співробітників на всіх рівнях, процес, спрямований на досягнення достатньої впевненості в дотриманні цілей підприємства шляхом удосконалення надійності та достовірності оперативної інформації та звітності; підтримки відповідності діяльності законодавству та іншим нормативним актам.

Він є найважливішим елементом управління корпоративним підприємством, що забезпечує захист майна, покращує якість обліку і достовірність звітності, виявляє та мобілізує наявні резерви у сфері виробництва та фінансів [50].

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

Вивчення системи внутрішнього контролю на багатьох підприємствах дозволило виділити основні напрямки його організації, що може забезпечити ефективність статутної та підприємницької діяльності (табл. 3.3).

Розробка системи мети діяльності підприємства не є завданням інтегрованого обліку, але її досягнення стає практично неможливим без відповідної управлінсько-облікової підтримки. Кожне управлінське рішення направлено на якусь господарську проблему, яку слід правильно відобразити в системі обліку. Знову ж правильним рішенням є те, яке максимально сприяє досягненню поставлених цілей. Принципову роль у даному процесі відіграватиме організація інформаційно-облікових потоків всередині підприємства і способів подання потрібної інформації, тобто правильно організований інтегрований облік, який своєчасно дозволить обґрунтовано приймати управлінські рішення.

Дослідження показали, що конкретна структура системи внутрішнього контролю і ступінь її ефективності знаходяться в безпосередній залежності від виду діяльності підприємства, технологічних і галузевих особливостей

виробничої діяльності, методики формування, обробки і аналізу інформації, а також інших факторів, що мають характер індивідуальності на кожному окремому підприємстві.

Таблиця 3.3

Основні напрямки організації системи внутрішнього контролю положень облікової політики корпоративного підприємства

| Напрямок | Можливі порушення | Можливі наслідки порушень | |
|--|---|--|--|
| Контроль за загальними документами | Відсутність відомостей про створення та роботу загальних зборів, правління, ревізійну комісію тощо | Призупинення діяльності певних осіб, ліквідація окремих структурних підрозділів | |
| | Відсутність положень про систему внутрішнього контролю, облікову політику | | |
| | Невнесення або неповне внесення засновниками майна, передбаченого статутом | | |
| | Відсутність або наявність прострочених документів (закінчення строку повноваження посадових осіб, закінчення терміну дії ліцензії та ін.) | | |
| | Відсутність підтверджуючих документів за здійсненими фінансово-господарськими операціями | | |
| | Відсутність ліцензії на здійснення окремих видів діяльності | | |
| | Невиконання вимоги про щорічну публікацію звітів про використання майна фонду, громадської організації | | |
| Контроль за відповідністю статутним цілям діяльності | Відсутність обов'язкового зовнішнього аудиторського висновку | Надходження членських внесків можуть бути визнані позареалізаційними доходами підприємства | |
| | Порушення керівними органами повноважень, зазначених у статуті | | |
| Контроль за бюджетним плануванням | Невідповідність порядку прийому в члени колективу і втрати членства | Дисциплінарна відповідальність, можливість обвинувачення в нецільовому використанні отриманих коштів | |
| | Відсутність затвердженого бюджету | | |
| | Збалансованість бюджету | | Неможливість виконання проекту і як наслідок - недосягнення мети діяльності |
| | Наявність арифметичних помилок | | Невідповідність доходів видаткам бюджету, що може привести до зриву виконання проекту, а також до звинувачення з боку податкових органів в нецільовому використанні коштів |
| | Нереальність діючого бюджету | Необхідність зменшення видатків за іншими статтями | |

Для ефективного здійснення контролю та вирішення його основних завдань необхідне організаційне, технічне, економічне, юридичне та обліково-аналітичне забезпечення контрольної діяльності (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Форми забезпечення внутрішнього контролю положень облікової політики та формування показників звітності [67]

| 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. |

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

Об'єктами внутрішнього 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.

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

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

3.2. Методика внутрішнього контролю положень облікової політики

Внутрішній 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. 3.5).

Таблиця 3.5

Розподіл обов'язків між посадовими особами з метою виконання встановлених функцій контролю [35]

| №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 виписувати 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). |

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.

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.

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.

Внутрішній контроль діяльності корпоративного підприємства включає в себе наступні процедури:

- 1) здійснення контролю формування і виконання бізнес-плану, затвердженого Радою директорів;
- 2) виявлення порушень шляхом проведення перевірок, моніторингу та аналізу результатів перевірок діяльності філій, представництв та структурних підрозділів;
- 3) профілактична робота по запобігання) порушень шляхом доведення інформації про виявлені суттєві порушення і недоліки до структур Товариства;
- 4) контроль усунення виявлених порушень;
- 5) виявлення н аналіз ризиків фінансово-господарської діяльності підприємства;
- 6) моніторинг і розробка заходів щодо мінімізації ризиків фінансово-господарської діяльності;
- 7) організація збору, обробки і передачі операційної, фінансової та іншої інформації, в тому числі формування звітів, що містять операційну, фінансову та іншу інформацію про діяльність товариства, а також встановлення ефективних каналів і засобів комунікації, які забезпечують вертикальні і горизонтальні зв'язки всередині товариства;
- 8) визначення і доведення співробітникам товариства їх обов'язків в сфері внутрішнього контролю;
- 9) забезпечення виконання прийнятих в товаристві процедур внутрішнього контролю;

10) належне документування процедур внутрішнього контролю.

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;

Забезпечення достовірності даних у процесі реалізації облікової політики - основне завдання бухгалтерського контролю, яке реалізується в таких аспектах: у відносинах між учасниками виробництва з формування первинних даних про господарські операції та стан руху активів і пасивів; у відносинах із забезпечення достовірності інформації та її збереження при обробці, узагальненні та класифікації бухгалтерами підприємства (табл. 3.6).

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

Таблиця 3.6

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

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

Не дивлячись на те, що керівник підприємства зобов'язаний забезпечити документування фактів здійснення всіх господарських операцій, створити умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, основний обов'язок організації і здійснення бухгалтерського контролю покладається на головного бухгалтера. Такий контроль він здійснює особисто, або через підпорядкованих йому бухгалтерів, а також працівників структурних підрозділів.

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

У процесі оцінки дотримання облікової політики та формування показників звітності можна досягти обґрунтованості, своєчасності та доцільності прийняття ефективних управлінських рішень. Разом з тим, тільки правильна організація аналізу на підприємстві забезпечує досягнення бажаного результату (рис. 3.2).

Для того, щоб облікова політика виконувалась всіма працівниками підприємства, необхідно до процесу організації внутрішнього контролю залучати аналітиків, які зможуть проаналізувати всі ці моменти і сформулювати 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. Звідси випливає, що однією з особливостей організації аналізу на корпоративному підприємстві є узгодженість інформаційних потоків про діяльність підприємства з метою підвищення якості показників фінансової звітності для управління корпоративним підприємством.

Об'єктом якості стану внутрішнього контролю положень облікової політики є перевірка, яку складають такі процеси, як контакти з перевіряємим

суб'єктом, іншими підрозділами підприємства, перевірка документів, збір доказів про порушення, зловживання тощо.

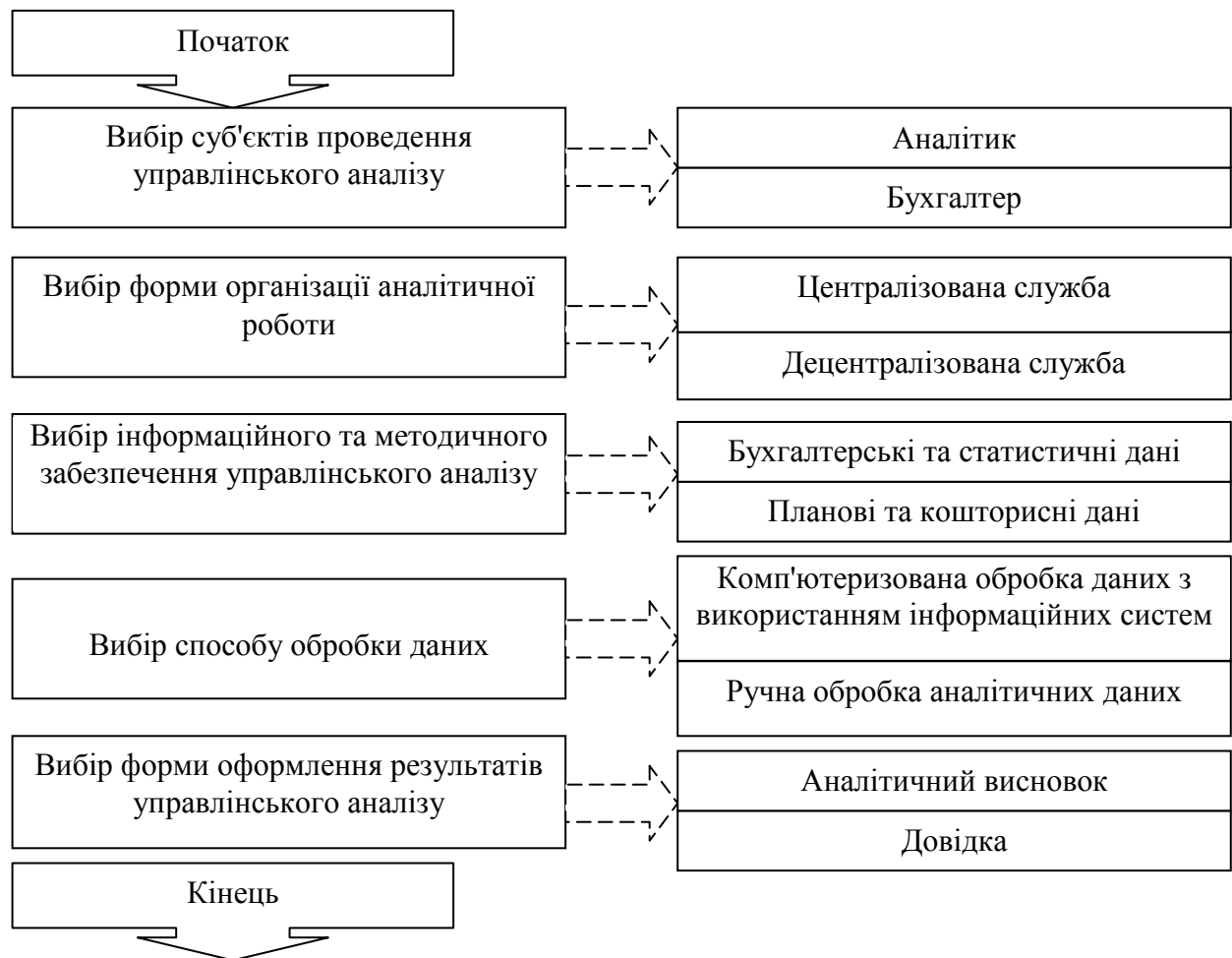


Рис. 3.2. Алгоритм організації аналітичної роботи на корпоративному підприємстві

На думку Л. С. Корабельникової, якість облікової інформації є синтетичною категорією і розкривається через сукупність характеристик (доречність, достовірність і порівнянність), що відображають ступінь придатності даної інформації для досягнення певних цілей і вирішення конкретних завдань, що стоять перед користувачем [46, с. 293].

Підкреслимо, що для ефективності забезпечення якості внутрішньої перевірки потрібна постійна оцінка факторів, що впливають на них, а також контроль і перевірка всіх виробничих процесів. Стосовно забезпечення якості внутрішньої перевірки не можна недооцінювати ці елементи. І оцінка факторів,

і контроль є важливими складовими ефективності будь-якої системи та системи забезпечення якості внутрішньої перевірки в тому числі.

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.

Особливе місце в процесі забезпечення якості займає якість здійснення перевірки (рис. 3.3).

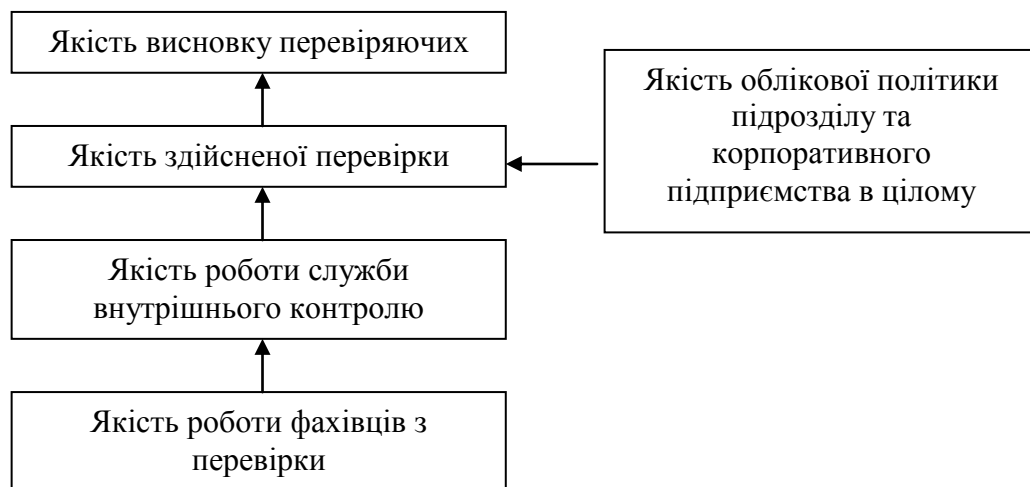


Рис. 3.3. Процес формування якості матеріалів перевірки положень облікової політики

Саме контроль як один з ефективних засобів досягнення намічених цілей сприяє правильному використанню об'єктивно існуючих, а також створених людиною передумов і умов ведення обліку та надання інформації високої якості.

Таким чином, процес забезпечення якості внутрішньої перевірки включає систематичну роботу і процедури, спрямовані на підвищення якості процесу перевірки.

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.

Таким чином, формування системи забезпечення якості внутрішньої перевірки положень облікової політики є дослідження впливу на конкретному підприємстві різних зовнішніх і внутрішніх факторів і є досить складним процесом. Це обумовлено необхідністю оцінки безлічі показників, розробки методик і регламентації внутрішніх процесів. Як наслідок, створення системи забезпечення якості внутрішньої перевірки має здійснюватися на основі ретельного перспективного аналізу, прогнозування змін зовнішніх і внутрішніх умов, імовірнісний характер яких істотно ускладнює створення системи забезпечення якості.

Ефективна система забезпечення якості внутрішньої перевірки побудована за такими принципами: цілісність (єдиний напрям розвитку елементів системи, орієнтування на стратегію розвитку і цілі забезпечення якості); узгодженість системи із загальним напрямом розвитку системи внутрішнього контролю; внутрішня узгодженість системи (збалансованість окремих елементів системи між собою, формування комплексу завдань підвищення якості внутрішньої перевірки таким чином, щоб реалізація одного з них сприяла успішній реалізації інших); узгодженість системи із зовнішнім середовищем (відповідність цілей і завдань забезпечення якості внутрішньої перевірки прогнозованим змінам на товарному ринку, а також тактиці та стратегії економічного розвитку підприємства); дієздатність системи забезпечення якості внутрішньої перевірки, здатність відтворюватися в розширеному масштабі щодо економічних ресурсів системи.

Дотримання сформульованих принципів формування системи забезпечення якості внутрішньої перевірки може служити гарантом раціональної організації процесу досягнення і підтримки якості внутрішньої перевірки на високому рівні (табл. 3.7).

Система забезпечення якості внутрішньої перевірки, таким чином, включає в себе системи іншого рівня: систему кадрового потенціалу систем внутрішнього контролю підприємства; автоматизовану інформаційну систему;

систему внутрішнього контролю якості внутрішньої перевірки; систему методології та внутрішньої стандартизації.

Таблиця 3.7

**Принципи, що сприяють підвищенню якості внутрішніх перевірок
положень облікової політики**

| Принципи | Характеристика |
|----------------|---|
| Безперервності | Передбачає коригування процесів підприємства щодо зовнішніх умов у зв'язку з невизначеністю зовнішнього середовища і наявністю непередбачених змін, відповідних виправлень і уточнень стратегій, облікової політики в області якості. При цьому змінюються в першу чергу уявлення підприємства про свої внутрішні потреби та можливості. |
| Точності | Принцип полягає в конкретизації управлінських рішень, спрямованих на підвищення якості аудиту в тій мірі, в якій дозволяють зовнішні та внутрішні умови діяльності аудиторської фірми. Якщо прогнозовані параметри зовнішнього середовища є відносно стабільними, фірма має можливість більш детально опрацювати управлінські рішення; якщо прогнозована зовнішнє середовище характеризується нестабільністю основних параметрів, управлінські рішення повинні бути більш гнучкими. |
| Гнучкості | Принцип полягає в наданні процесу формування системи забезпечення якості здатності змінювати свою спрямованість у зв'язку з виникненням непередбачених обставин у внутрішній і зовнішній середовищі. Звідси впливає необхідність оцінки факторів, що впливають на якість внутрішньої перевірки. Найефективніші управлінські рішення в області якості внутрішньої перевірки, розроблені і реалізовані в системі внутрішнього контролю в попередньому періоді, не можуть згодом дати такий же за ефективністю результат через високу динаміку факторів зовнішнього і внутрішнього середовища. |

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.

Належне використання отриманої інформації з різних джерел буде сприяти: ефективному плануванню внутрішньої перевірки; вірною оцінкою ризиків контролю і доказів; високій якості внутрішньої перевірки; обґрунтованості висновків; виявлення проблемних областей, а також буде основою для вираження професійної думки перевіряючих.

Витрати, пов'язані з якістю, можуть бути розділені на превентивні витрати, витрати оцінки, витрати внутрішніх і зовнішніх порушень якості.

Отже, систему забезпечення якості внутрішньої перевірки положень облікової політики розглянуто як прояв властивості системи внутрішнього контролю накопичувати, переробляти й використовувати інформацію під впливом змін факторів зовнішнього і внутрішнього середовища корпоративного підприємства з метою досягнення оптимальних результатів діяльності. Таке трактування дозволяє оцінити ефективність системи з позиції якісних показників, що характеризують її здатність гнучко реагувати на зміни будь-якого роду в соціально-економічному житті та сприяти максимально ефективному перебігу всіх внутрішніх процесів підприємства.

3.3. Організацію аналізу положень облікової політики та формування показників 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 структура 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 корпоративному 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 лезультатів проведеного еналізу та внутрішнього контроль 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 локанічним 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 внутрішнього 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 вивчаємого 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 дисить 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.

Відмінності у визначеннях понять «помилка» і «шахрайство» наведені в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Відмінності у визначеннях понять «помилка» і «шахрайство» відповідно до національних і міжнародних стандартів звітності

| Визначення | Національні правила бухгалтерського обліку | Міжнародні стандарти фінансової звітності |
|------------|--|---|
| Помилка | Неправильне відображення (віддзеркалення) фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку і (або) бухгалтерської звітності підприємства | Ненавмисна помилкова дія при підготовці фінансової звітності |
| Шахрайство | Не визначено | Навмисна помилкова дія одного або декількох осіб серед керівного складу, співробітників або третіх осіб, яка призводить до помилкового подання фінансової звітності |

Підкреслимо, що це стосується всіх видів звітності, незалежно від рівня її користувачів, так як неправильне відображення і представлення даних в будь-якій звітності в зв'язку з порушенням персоналом корпоративного підприємства встановлених правил ведення та організації бухгалтерського обліку, складання звітності слід розглядати як її «спотворення». В наших правилах обліку є невідповідність визначень «помилка» і «перекручування», для її усунення пропонуємо ввести в термінологію українських стандартів поняття «спотворення» звітності і чітко розмежувати «помилки» і факти шахрайства з позиції ненавмисних або навмисних дій. Все це слід закріпити у внутрішніх актах підприємства, де передбачати відповідальність укладачів звітності за її спотворення.

Дослідження показали, що на практиці також складно визначити відмінність між виправленням помилки або зміною облікових оцінок чи облікової політики. Так, зміна облікової політики поняття не рівнозначне зміні обліковій оцінці, а зміна облікових оцінок не є виправленням помилок. Тут слід враховувати основну різницю між помилкою і зміною оцінки, а саме наявність

та доступність інформації. Оцінка вимагає уточнення і коригування в силу своєї економічної природи, що заснована на невизначеності та недостатності інформації. Надходження пізнішої інформації або підтвердить, або спростує проведену оцінку, а виявлені невідповідності необхідно відкоригувати. Суть помилки, навпаки, полягає в неправильному застосуванні просто незастосуванні наявної інформації на дату складання звітності, яку можна було отримати і врахувати в ході підготовки або складання звітності. Тому, виявлення помилок жодним чином не пов'язане з отриманням нової інформації. Саме тому, коли розрахункові бухгалтерські оцінки на момент складання звітності були обґрунтовані, але в подальшому не підтвердилися, їх не можна розглядати як помилки. Тут має місце зміна облікових оцінок. Але, якщо такі оцінки були неправильно розраховані при наявності необхідної інформації для розрахунку в момент складання звітності, то такі коригування слід розцінювати як виправлення помилки. Відмінності у визначеннях понять «виправлення помилки» і «зміна оцінок» наведені в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Відмінності у визначеннях понять «виправлення помилки» і «зміна оцінок»

| Визначення | Зміст виправлення |
|---------------------|--|
| Виправлення помилки | Неправильне використання (або невикористання) наявної інформації на дату складання звітності, яку можна було отримати і врахувати в ході підготовки фінансової звітності |
| Зміна оцінок | Уточнення і коригування інформації внаслідок її невизначеності і недостатності в минулому |

Розглянемо підходи до виправлення помилок відповідно до МСФЗ та вітчизняним правилами бухгалтерського обліку. Як відомо, основним критерієм, що визначає необхідність виправлення помилки відповідно до МСФЗ, є її істотність (матеріальність), яка оцінюється для кожної помилки і сукупності помилок за певний період. МСФЗ (IAS) 8 вимагає внесення коригувань до звітності лише при виявленні істотних помилок це стосується зовнішньої звітності. Підкреслимо, що тут мова йде про надання звітності зовнішньому користувачеві, а не для внутрішнього використання.

При цьому інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на ухвалення рішення користувачів, прийняті на основі одержаної фінансової звітності. Зауважимо, що істотність залежить від обсягу і характеру спотворень, і в кожному конкретному випадку визначення ступеня суттєвості інформації є предметом професійного судження нащо незавжди звертають увагу внутрішні контролери. В окремих випадках істотність інформації не залежить від обсягу спотворень, наприклад, операції з пов'язаними сторонами, судові справи, недотримання законів і нормативних актів, пред'явлені підприємству штрафи тощо.

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.

Наведемо приклад застосування підходів до виправлення помилок в бухгалтерській фінансовій звітності підприємства ТЗОВ «Меркурій» відповідно до діючої нормативно-правової бази.

За 2017 р. підприємство ТЗОВ «Меркурій» після затвердження річної звітності виявило, що продукція на загальну суму 6 500 тис. грн., продана в 2016 р., була помилково віднесена до виробничих запасів, тобто, має місце заниження собівартості проданої продукції у звітності за 2016 рік.

Дану помилку слід визнати суттєвою. Вихідні дані фінансової звітності підприємства ТЗОВ «Меркурій» наведено в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Вихідні дані фінансової звітності підприємства ТЗОВ «Меркурій»

(тис. грн.)

| Показник | 2016 р. | 2017 р. |
|--|----------|----------|
| Виручка від реалізації | 73 500 | 104 000 |
| Собівартість реалізації | (53 500) | (86 500) |
| Валовий прибуток | 20 000 | 17 500 |
| Податок на прибуток (20%) | (4 000) | (3 500) |
| Чистий прибуток | 16 000 | 14 000 |
| Нерозподілений прибуток на початок періоду | 20 000 | 36 000 |
| Чистий прибуток за поточний період | 16 000 | 14 000 |
| Нерозподілений прибуток на кінець періоду | 36 000 | 50 000 |

Результати виправлення виявленої помилки відповідно до національних правил (П(С)БО 6) і МСФЗ наведені в табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Виправлення помилок у фінансовій звітності підприємства
ТЗОВ «Меркурій» (скорочений варіант)

(тис. грн.)

| Показник | МСФО | | П(С)БО 6 | |
|--|----------|----------|----------|----------|
| | 2016 р. | 2017 р. | 2016 р. | 2017 р. |
| Виручка | 73 500 | 104 000 | 73500 | 104 000 |
| Собівартість продажів | (60 000) | (80 000) | (53500) | (86 500) |
| Прибуток від продажів | 13 500 | 24 000 | 20000 | 17 500 |
| Податок на прибуток (20%) | (2 700) | (4 800) | (4000) | (3 500) |
| Чистий прибуток | 10 800 | 19 200 | 16000 | 14 000 |
| Нерозподілений прибуток на початок періоду | 20 000 | 30 800 | 20000 | 36 000 |
| Коригування у зв'язку з виправленням помилки | | | — | (5 200) |
| Скоригований прибуток | | | — | 30 800 |
| Нерозподілений прибуток на кінець періоду | 30 800 | 50 000 | 36000 | 44 800 |

З наведеного прикладу видно, що виправлення помилки в бухгалтерській звітності, виявленої після її затвердження відповідно з діючими правилами, і що діяли раніше відрізняється від виправлення помилки відповідно за МСФЗ. Сутність цієї відмінності полягає в тому, що відповідно за МСФЗ звітність за поточний період представляється так, якщо б помилка була виправлена в тому звітному періоді, протягом якого вона була допущена, а саме скориговані були показники собівартості реалізації на суму виявленої помилки 6 500 тис. грн., що склало 80 000 тис. грн. за 2017 р. і 60 000 тис. грн. за 2016 р. За нашими правилами, коригування в зв'язку з виправленням помилки в сумі 6 500 тис. грн. були відображені на рахунках нерозподіленого прибутку в сумі 5 200 тис. грн. з урахуванням податку на прибуток.

Методика вивчення звітності на її достовірність практично однакова, що для внутрішнього чи зовнішнього використання, але різною є відповідальність за підробку та фальсифікацію звітності, включаючи кримінальну. На це слід звертати особливу увагу управлінців, які готують, складають та подають облікову політику для затвердження.

Що стосується внутрішньої звітності, то тут головне, щоб всі структурні підрозділи не прикрашували реальні дії, а щоденно відображали в обліку та в установлених формах звітності, правдиву картину діяльності. Це особливо важливо при виконанні контрактів на сторону, де можуть мати місце досить значні штрафні санкції. Тут контролери повинні ретельно вивчати кожен показник і відображати його об'єктивно, згідно з обраною обліковою політикою, та з певними поясненнями, які допомагають приймати правильні управлінські рішення.

Висновки до розділу 3

Система внутрішнього контролю положень облікової політики має забезпечити здійснення оперативного, поточного та стратегічного контролю за господарськими процесами діяльності підприємства і повинна дотримуватися наступних принципів дії: превентивність (призводити до запобігання помилок),

дисфункціональність (негативно впливати на кількість помилок, а при їх надмірності діяти демотівуюче); корективність (знайдені помилки можуть бути виправлені); надійність – контроль робочих процесів може призводити до надійності, забезпечувати планомірне виконання процесів.

Побудова ефективної системи контролю дозволить підвищити якість перевірок, що в свою чергу буде впливати на якість бухгалтерської інформації і на ефективність прийнятих користувачами інформації управлінських рішень, що буде відображено в інтегрованому обліку і звітності. Система внутрішнього контролю повинна складатися з контрольного середовища, належної системи бухгалтерського обліку та окремих засобів контролю.

Контроль поділяється на різні види: економічний, господарський, адміністративний, технічний, фінансовий. Кожен вид контролю має ряд характерних для нього елементів, таких як мета, предмет, завдання, принципи, процедури тощо. Функціональний контроль до служб якого відносять відділ технічного контролю, бухгалтерію, диспетчерський відділ, відділ заробітної плати і соціального розвитку та інші, здійснюють працівники всіх служб підприємства, а їх розпорядження повинні виконувати всі інші структурні підрозділи.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Результати дослідження дозволяють зробити такі висновки:

1. 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 аграрних корпорацій 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).

2. Облікову політику для потреб управління діяльністю підприємства слід складати за трьома етапами: вступним (положення, нормативна документація підприємства (статут та інші документи), що стосуються питань фінансово-господарської діяльності підприємства)), організаційно-технічним (характеристика умов, що дозволяють реалізувати вимоги та правила управлінського обліку і сприяють застосуванню способів оцінки), методичним (методи обліку доходів, витрат, оцінки активів, зобов'язань і господарських операцій підприємства). Отже, облікова політика в управлінні діяльністю підприємств є базою загального, тактичного і стратегічного управління з можливістю максимальної інтеграції інформаційних потоків фінансового, управлінського і податкового обліку, а також принципів МСБО та МСФЗ.

3. На сьогодні сформована та затверджена підприємством облікова політика суттєво впливає на величину показників собівартості продукції, прибутку та інших показників фінансового стану. 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.

4. 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.

Внутрішня звітність є підґрунтям прийняття ефективних управлінських рішень та базується на чотирьох процесах: прогнозування, планування, аналіз та внутрішній контроль. Інформація внутрішньої звітності використовується в процесах формування бюджету доходів, витрат та інвестицій, регулювання господарських операцій, планування, прогнозування, аналізу, внутрішнього контролю, а також при складанні Звіту про виконання бюджету. Необхідність складання останнього зумовлена рядом факторів, які враховуються бухгалтерською службою за узгодженою менеджерами підприємства методологією та технологією відображення у звітних формах узагальнених фактів господарського життя згідно з діючими стандартами обліку та обліковою політикою.

5. 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.

6. Методика внутрішнього контролю положень облікової політики - це обов'язковий елемент управління, невід'ємна частина системи збереження та примноження ресурсів 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.

7. Внутрішній контроль тісно пов'язаний з оцінкою дотримання облікової політики і одночасно також орієнтований на перевірку стану бухгалтерського обліку, тобто своєчасності облікових записів за здійсненими операціями, правильністю їх відображення та їх результативністю. В організації обліку і контролю важливе значення мають правила розподілу обов'язків серед працівників, які дозволяють уникнути навмисних і ненавмисних спотворень в обліку: розподіл матеріальної відповідальності і ведення відповідних рахунків бухгалтерського обліку; розподіл санкціонування до здійснення операцій і матеріальної відповідальності за активи; розподіл відповідальності за здійснення господарських операцій і відповідальності за ведення їх обліку.

8. Бухгалтерський контроль будучи невід'ємною частиною облікової системи, містить наступні складові: контроль дотримання облікової політики; оцінка ступеню 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 встановлений ліміт. Бухгалтерський контроль охоплює функції і методи, за допомогою яких процеси загального документування, бухгалтерського обліку і калькулювання, а також їх виконання, перевірка та ведення повинні бути скоординовані таким чином, щоб керівництво підприємства могло повністю покладатись на облікові дані.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамс Р. Основы аудита: / Р. Адамс; Под ред. проф. Я. В. Соколова; пер. с англ. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398 с.
2. Бакаев А.С. Бухгалтерские термины и определения / А.С. Бакаев - М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2002. - 160 с.
3. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Т.В. Барановська. - Ж., 2004. - 283 с
4. Белова, І.М. Теоретичні основи облікової політики [Текст] / Ірина Белова // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ, 2015. – № 2, Т. 1 (222). – С. 84-90.
5. Белова І.М. , Семенишена Н.В. Контент-аналіз дефініцій облікової політики інституційних одиниць та підходів до її формування. Подільський вісник : сільське господарство, техніка. економіка. 2018. Вип. 28. С.187-193.
6. Белова І.М. Методика обліку витрат і доходів зі страхування майна на сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Т. В. Дідоренко, І. М. Белова // Молодий вчений. – 2018. – №5. – С. 699 – 703.
7. Белова І.М. Особливості економічного розвитку та експортних можливостей агропромислових підприємств / І.М. Белова, Т.В. Дідоренко // «Молодий вчений»: науковий журнал. Херсон, – № 6 (46). – 2017. – С. 410 –414.
8. Белова, І.М. Значення оперативного обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством [Текст] / Тетяна Дідоренко, Ірина Белова // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. – 2017. – Вип. 1-2. – С. 29-37.
9. Белова, Ірина. Генезис облікової політики в Україні [Текст] / Тетяна Дацко, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.] , відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 65-67.
10. Боди З. Финансы: [учебное пособие] / З. Боди, Р. Мертон. - Пер. с англ. -

М. : Вільямс, 2008. - 592 с: ил. - Парал. тит. англ., с. 111-112.

11.Боднар О.В. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль процесу виробництва продукції: організація і методика: дис. на здобуття наук. Ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Боднар Ореста Володимирівна. - Житомир, 2012. - 190 с - Режим доступу: <http://www.eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/921>

12.Бойко О. О., Белова І.М. Перспективи та ризики використання криптовалют в Україні. Цифрова економіка: тренди та перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2018. С.

13.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.

14. 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

15.Бруханський, Р. Ф. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств [Текст] : монографія / Р. Ф. Бруханський, М. К. Пархомець, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.

16.Бруханський, Р. Ф. Ідентифікація параметрів обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Аграрна наука та освіта Поділля : зб. наук. праць Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Кам'янець-Подільський, 14-16 берез. 2017 р.]. – Тернопіль : Крок, 2017. – Ч. 2. – С. 109-111.

17.Бруханський, Р. Ф. Визначальні риси агробізнесу щодо впливу на обліково-аналітичний супровід ухвалення стратегічних управлінських рішень [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Konferencji Miedzynarodowej Naukowo-Praktycznej «Economy. Zarządzanie. Priorytetowe obszary badawcze : od teorii do praktyki» :

zbior raportow naukowych. [Warszawa, 30.05.2016 - 31.05.2016]. – Warszawa : Diamond trading tour, 2016. Str. 19-21.

18.Бурцев В. В. Основные аспекты организации внутрихозяйственного контроля в акционерном обществе / В. В. Бурцев // Аудитор. 2002. № 4. С. 38-41

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

20.Бутинець Ф. Ф., Бардаш С. В., Малюга Н. М., Петренко И. І. Контроль і ревізія. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 512 с.

21.Бухгалтерський управлінський облік: підруч. для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир, 2004. – 564 с.

22.Валуєв Б.І., Рузмайкіна І.В. Облікова політика промислового підприємства – управлінська спрямованість підходу // Развитие бухгалтерського учета и контроля в контексте европейской интеграции// Тезисы и тексты выступлений на IV – ой межд. науч. конф., – Житомир-Краматорск: ЧП «Рута». – 2005. – С. 30-38.

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

24.Вахрушина М.А. Лялькова Е.Е Учетная политика в системе управленческого учета: методика формирования, практика применения. - М. : Экономисть, 2008. - 205 с.

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

26.Вигівська І.М., Чухліб О.А. Облікове забезпечення управління виробничими витратами газодобувних підприємств в умовах бюджетування/І.М. Вигівська, О.А. Чухліб//Вісник ЖДТУ. -2011. - №3(57). - С.33-35.

27.Внутрішня звітність в управлінському обліку: [Електронний ресурс]/

Палій В.Ф.//Управлінський облік витрат і доходів з елементами фінансового обліку. Режим доступу: <http://www.cfm.ru/ias/manacc/reporting.shtm>

28.Войтенко Т.В. Облікова політика / Т.В. Войтенко // Податки і бухгалтерський облік. - 2010. - № 1. - С 16-22.

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

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

31.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.

32.Дідоренко, Т. Організація - предмет методології бухгалтерського обліку [Текст] / Тетяна Дідоренко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2014. - Вип. 3. - С. 19-22.

33.Дідоренко, Тетяна. Облік і аналіз організації використання основного і оборотного капіталу в сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Тетяна Дідоренко, Ірина Коробій // 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. 19-21.

34.До питання про вдосконалення внутрішньої управлінської звітності і аналізу собівартості продукції: [Електронний ресурс]/ О.О. Сатмурзаєв // Режим доступу: aef.kz/.../fj.vt.pawekz.vzv....gthgftuwhckl.doc

35.Дорош Н.І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / Дорош Ніна Іванівна. - К, 2004. - 181 с - Режим доступу: <http://www.disser.com.ua/content/27866.html>

36.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.

37.Ефремова А.А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование / А.А. Ефремова- М.: Книжный мир, 2000. - 478 с.

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

39.Івахів Ю. Сутність і роль фінансової звітності в системі інформаційного забезпечення суб'єктів ринку//Економічний аналіз.- 20Ю.-№ 5.-С45-49

40.Житній П. Проблеми формування облікової політики та шляхи їх вирішення / П. Житній // Бухгалтерський облік і аудит. - 2005. - № 3 - С 19-22.

41.Завитій, Ольга. Аудит операцій з грошовими коштами [Текст] / Ольга Завитій, Ілона Завитій // 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. 65-70.

42.Завитій, Ольга Внутрішній аудит на сільськогосподарських підприємствах [Текст] / Ольга Завитій // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 149-152.

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

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

45.Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 720 с.

46.Корабельникова Л.С. Оценка качества учетной информации / Л.С. Корабельникова // Вестник НГУЭУ. - 2012. - № 1. - С. 291-297.

47.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/opacunicode/index.php?url=/notices/index>

48.Кондратюк О.М. Глобалізація світової економіки та її вплив на розвиток бухгалтерського обліку корпорацій / О.М. Кондратюк // Вісник ЖДТУ, 2012. - № 4(62). – С. 117-121.

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

50.Майбогіна Н.В. Організація і методика аналізу збутової діяльності промислового підприємства: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Майбогіна Надія Валеріївна. - К, 2007. -172 с - Режим доступу: <http://www.disslib.org/orhanizatsia-i-metodyka-analizu-zbutovoyi-dialnosti-promyslovoho-pidpryyemstva.html>

51.Малка Е.В. Внутренний контроль дебиторской задолженности коммерческой организации: теория и практика // Международный бухгалтерський учет, 2011. №6. С.29-36.

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

53.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

54.Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.Р.Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; пер. с. англ. под. ред. Я.В.Соколова, И.А.Смирновой. -М. : Аудит, Юнити, 1999. - 663с.

55.Нападовска Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. - 224 с.

56.Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / за заг. ред. Л. Г.

Ловінської. - К.: ДННУ «Акад. фін. Управління», 2013. -294 с.

57.Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій [Текст] : колект. моногр. / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло, І. М. Белова [та ін.]. - Тернопіль : Осадца Ю. В., 2017. - 388 с.

58.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-uchetnoi-politiki-v-strukturakh-selskokhozyaistvennoi-potrebitelskoi-kooperatsi>

59.Олійник О. Б. Витрати в системі бухгалтерського обліку: теорія, методика, практика (на прикладі підприємств промисловості нерудних матеріалів): дис ... на здоб. наук. ст. к.е.н.; спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз і аудит” / Оксана Вікторівні Олійник. - Житомир, 2002. - 284 с.

60.Острове́рха Р. Е. Шляхи удосконалення організації облікового процесу / Острове́рха Р. Е. // Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. - 2010. - № 1. – С. 178.

61.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.

62.Палюх, Микола. Бухгалтерський облік і звітність як інформаційна система забезпечення розвитку агровиробництва [Текст] / Микола Палюх // 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. 114-117.

63.Панков В.В. Институциональная теория бухгалтерского учёта и аудита:

учебное пособие / В.В. Панков. - М.: "ИнформБюро", 2011. - 168 а.

64.Панков Д.А. Финансовый кризис и бухгалтерский учет: взгляд Беларуси / Д.А. Панков // Проблемы теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. - 2009. - Вип. 1(13). - С 31-48.

65.Підлужна Н.М. Удосконалення методики складання фінансової звітності / Н.М. Підлужна, Г.В. Тесля // Вісник Запорізького національного університету. - 2010.-№2(6). - С 223-226.

66.Петрук О.М. Облікова політика підприємства в системі регулювання бухгалтерським обліком / О.М. Петрук, Т.В. Барановська // Міжнародний збірник наукових праць. Вип. 3. - 2005. - с 133-152.

67.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>

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

69.Пушкар М.С., Пушкар Р.М. Контролінг - інформаційна підсистема стратегічного менеджменту. Монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2004, 370 с.

70.Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна бути теорія: монографія. - Тернопіль, Карт-бланш, 2007 - 359 с.

71.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.

72.Рэй Вандер Вил. Управленческий учет / Рэй Вандер Вил, В. Палий. - М.: Инфра-М, 1997. -447 с.

73.Сава, А. Оцінка економічної ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств [Текст] / Андрій Сава, Ольга Завитій // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2013. - Вип. 1. - С. 93-97.

74.Сава, А. Особливості організації обліку в сільськогосподарських

обслуговуючих кооперативах [Текст] / Андрій Сава, Микола Палюх // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2014. - Вип. 2. - С. 97-100.

75.Сапожникова Н.Г.Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности: автореф. дис...д-ра екон. наук: 08.00.12 - Бухгалтерський учет, статистика / Наталья Глебовна Сапожникова; Воронежский государственный университет. - Воронеж, 2008. - 391 с. - С. 37.

76.Смоленюк П. Звітність підприємств як інформаційний продукт / П. Смоленюк // Бухгалтерський облік і аудит. - 2012. - № 10. - С 35-39.

77.Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета / ЯВ. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1985. - 367 с.

78.Сотникова А.В. Содержание, структура и пути совершенствования белорусского «отчета о прибылях и убытках» в соответствии с требованиями МСФО / А.В. Сотникова // Бухгалтерский учет и анализ. - №7, 2007. - С. 15-19.

79.Спільник Ірина Суб'єктивний фактор і ризику в аналітичній діяльності бухгалтера / Ірина Спільник, Микола Палюх // Інтеграційна система освіти, науки і виробництва в сучасному інформаційному просторі: матеріали ІV міжнар. наук.-практ. конф. 31 травн. 2018 р. Тернопіль : Крок, 2018. 162 с., С.127-129.

80.Спільник, Ірина. Аналіз грошових потоків за даними фінансової звітності підприємства : значимість, мета, завдання [Текст] / Ірина Спільник // 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. 138-140.

81.Спільник, І. В. Принцип системності в аналітичних дослідженнях / Ірина Володимирівна Спільник, Олексій Вікторович Ярощук // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: О. В. Ярощук (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного

університету «Економічна думка», 2018. – Том 28. – № 2. – С. 182-190.

82. Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства: сутність і призначення / Т.М. Сторожук // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). - 2009. - № 3 (46). - С 130-137.

83. Учетная политика на 2002 год: Бухгалтерский учет. Налоговый учет / под. ред. И.Д. Юцковской. - С. 23.

84. Фабіянська В.Ю. Організація обліку і контролю виробництва біологічного палива: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Фабіянська Вікторія Юхимівна. - К, 2011. - 183 с - Режим доступу: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgiirbis_64

85. Фомин М.В. Формирование новой модели бизнес-отчетности / М.В. Фомин // Аудиторские ведомости. - 2012. - № 1-2 - С. 13-21.

86. Фоміна О. В. Облікова політика для цілей управлінського обліку / О. В. Фоміна [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://wwwsworld.com.ua/konfer33/168.pdf>

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

88. Янчева Л.М. Генезис облікової політики та її економічна сутність / Л.М.Янчева // Зб. наук. пр. ХДУХТ «Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг» / Л.М.Янчева, Н.С.Акімова. - №1 (7). - 2008. - 69с.

89. Ярощук, Олексій. Управління ризиками діяльності як ключовий елемент управління вартістю капіталу підприємства [Текст] / Олексій Ярощук // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. (30 березня 2017 р., м. Тернопіль). Тернопіль : Крок, 2017. - С. 175-177.

90. Яцишин Н. Проблемні аспекти побудови Балансу підприємства.- Галицький економічний вісник. - 2011. - №3(32).-С.34-39.