



ЕКОНОМІЧНА ДІАГНОСТИКА ПІДПРИЄМСТВА

УДК 657

Баланюк І.Ф.,
*д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника*
Свиноус І.В.,
*д.е.н., доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту
Білоцерківський національний аграрний університет*
Мельник Н.Б.,
*к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника*
Олійничук В.М.,
*к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
Чортківського інституту підприємництва і бізнесу
Тернопільський національний економічний університет*

ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Постановка проблеми. Трансформація національної економіки в напрямку до ринкових відносин призвела до створення нових організаційно-правових форм господарювання. Це, у свою чергу, зумовило реформування системи бухгалтерського обліку та її наближення до міжнародних стандартів. Сформований новий план рахунків і розроблені Міністерством фінансів України положення (стандарт) бухгалтерського обліку змінили масштаби його застосування, інформаційне призначення та методологію ведення на рівні окремих господарюючих суб'єктів із максимальним врахуванням специфіки їх діяльності. "Ринкові умови вимагають від обліку не тільки відображення процесів господарської діяльності підприємства, а й забезпечення ефективної управлінської діяльності на основі правильно вибраної облікової політики та розширення інформаційного поля споживачів" [1, с. 52]. Суб'єкти господарювання отримали повну можливість вибору найкращих форм і методів організації та ведення обліку без порушень законодавчої регламентації.

Організацію бухгалтерського обліку трактують "як сукупність заходів з упорядкування облікової роботи, які здійснює адміністрація підприємства за дорученням власника задля забезпечення виконання завдань бухгалтерського обліку на відповідному етапі розвитку суспільства", тому сьогодні перед ним постає "завдання збереження власності та ефективного управління нею" [2, с. 7].

Водночас "процеси економічних перетворень впливають на систему реформування бухгалтерського обліку, основою якої визначається облікова політика" [1, с. 54]. Саме остання є головною відмінністю у функціонуванні бухгалтерських служб суб'єктів господарювання, оскільки визначається ними самостійно. Вона ґрунтується на принципі альтернативного вибору із наявних методичних засад побудови оптимального обліку, відповідно до галузевого профілю та сучасних умов господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання теоретико-методологічних засад облікової політики, організації та ведення бухгалтерського обліку і практичного поєднання цих категорій висвітлювали у своїх працях такі вчені, як Л.М. Братчук, В.М. Гаврилюк, О.П. Войналович, Н.М. Коробова, Ю.Я. Лузан, Т.Г. Маренич, М.Ф. Огійчук, Л.Г. Панченко, В.Я. Плаксієнко, Т.М. Сльозко та ін. Проте більшість із них розкривали дану проблему з погляду нормативно визначених складових у контексті ведення підприємством фінансового, рідше управлінського, обліку. Тому часто порушувалась системність структури бухгалтерського обліку як об'єднуючої ланки двох вищенаведених його видів.

Постановка завдання. Стаття має на меті розкриття складових процесу формування на підприємстві облікової політики як забезпечуючої складової організації та ведення бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. У Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" поняття бухгалтерського обліку визначається як "процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність

підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень” [3]. Тобто він являє собою сукупність послідовних дій з фіксації господарських операцій, які відбуваються на підприємстві. Належний облік на підприємстві забезпечує система заходів, що включає його організацію, створення умов для правильного ведення обліку [4, с. 30].

У цьому ж нормативному документі облікова політика трактується як “сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються для складання та подання фінансової звітності” [3]. На основі даного категоріального визначення можна стверджувати, що вона пов’язана з усіма обліковими процедурами, оскільки передбачає “вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей)” [5, с. 22]. Її правильне формування та постійне дотримання забезпечує виконання важливої вимоги до бухгалтерського обліку – економічності, тобто отримана облікова інформація за важливістю у прийнятті управлінський рішень має перевищувати витрати на її отримання.

Проте в сучасних умовах господарювання суб’єкти підприємницької діяльності не завжди достатньо приділяють уваги політиці щодо побудови та ведення бухгалтерського обліку, що порушує системність його організації. Підприємства “у своїй більшості недооцінюють поліпшення облікової системи шляхом обґрунтування та документального оформлення облікової політики” [6, с. 8]. Тобто основні її елементи визначені, але вони часто в усній формі, оскільки не завжди оформлені відповідним документом, що порушує комплексність роботи бухгалтерської служби. Однак “нормативними актами передбачено обов’язковість документального оформлення облікової політики розпорядчим документом на кожному підприємстві” – наказом керівника або розпорядженням власника чи положенням про облікову політику [7, с. 49].

Водночас, якщо облікова політика розроблена й письмово підтверджена, вона часто охоплює лише основні, на думку головного бухгалтера та керівника, аспекти діяльності підприємства. “Проведений аналіз змісту розпорядчих документів з облікової політики підприємств і позицій дослідників виявив різні підходи до складових організації обліку суб’єктами господарювання. Ряд положень частково суперечать чинному законодавству, дублюють його або не враховують важливих елементів організації обліку” [2, с. 7]. При цьому облікова політика, як правило, регламентує ведення фінансового обліку.

Проте, якщо розглядати бухгалтерський облік як систему, то її складовою (або підсистемою) також є управлінський облік (часто податковий, що особливо актуальний після набрання чинності нового Податкового кодексу). З огляду на це, доцільним є “перегляд відношення” облікової політики до ступеня впровадження та якості управлінського обліку, нехтування яким негативно впливає на систему управління, й, відповідно, ефективність діяльності господарюючих суб’єктів [1, с. 54]. Тому доцільно говорити про два основних аспекти облікової політики підприємств – фінансового та управлінського обліку [8, с. 11]. Саме обґрунтовано обрана та відповідно засвідчена облікова політика забезпечує єдність їх ведення, встановлення між ними прямих і зворотних зв’язків, двосторонньої рівнозначної ієрархічності та досягнення головної мети бухгалтерського обліку – надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства [3]. Вона дає змогу вчасно запобігти небажаним результатам і наслідкам діяльності підприємства “на підставі своєчасного реєстрування усіх господарських операцій, що на ньому безперервно відбуваються, поточного їх внутрішнього контролю й узагальнення для складання звітності” [5, с. 15].

У широкому сенсі під обліковою політикою розуміють “організацію управління обліком” і виокремлюють три етапи її формування [5, с. 22-23]: підготовчий; організаційний; заключний.

Відповідно до цієї градації, виокремлюють її організаційно-технічні та методичні складові [8, с. 13]. Вивчення значень вищенаведених елементів дає підстави для констатації їх тісного взаємозв’язку (рис. 1).

На *підготовчому етапі* “проводиться вибір і обґрунтування вихідних положень побудови облікової політики” [5, с. 23], що передбачає визначення всіх її *організаційно-технічних складових*:

- 1) організаційної форми побудови обліку на підприємстві та форми ведення бухгалтерського обліку;
- 2) відповідальності власника (керівника) та головного бухгалтера за організацію обліку;
- 3) складу й структури бухгалтерської служби підприємства;
- 4) переліку посадових осіб із правом розпорядчого підпису та переліку матеріально відповідальних та підзвітних осіб;
- 5) складу фінансової, статистичної та оперативної звітності, що надає підприємство відповідним користувачам;
- 6) робочого плану рахунків;
- 7) графіку документообігу;
- 8) складу постійно діючої інвентаризаційної комісії та графіку проведення інвентаризацій;
- 9) порядку зберігання та утилізації документів;
- 10) критеріїв оцінки активів з метою відображення в обліку та звітності [5, с. 13-15].

Елементами першої організаційно-технічної складової облікової політики – *форми організації та ведення обліку* – є форма організації бухгалтерського обліку та форма його ведення. Дуже часто в практичному вжитку та застосуванні ці два поняття ототожнюють, що неприпустимо.

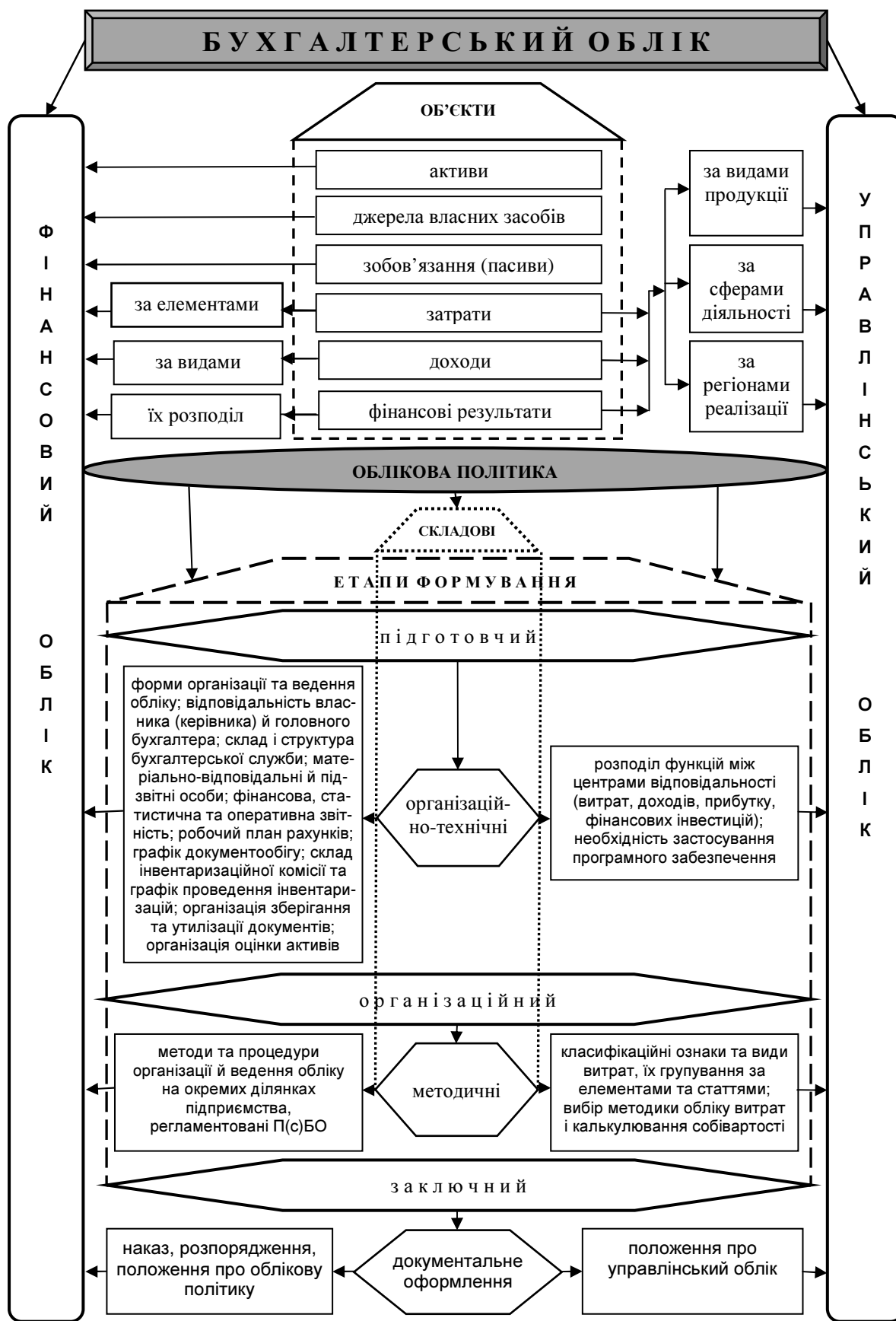


Рис. 1. Облікова політика підприємства

Форма організації бухгалтерського обліку означає визначення виконавців облікових робіт, якими

можуть бути підприємці (крім визначених нормативними документами випадків), залучені спеціалісти – фізичні та юридичні особи. Характерно, що “для організації формування облікової політики власник або керівник може створити, якщо це доцільно, спеціальну комісію з її розробки” [5, с. 23]. Звісно за умови врахування пропозицій “інших функціональних підрозділів і служб, у тім числі фінансової, юридичної, відділу внутрішнього аудиту тощо” [5, с. 23].

Незважаючи на те, що підприємство повинно дотримуватись принципу послідовності – постійного (з року в рік) застосування облікової політики [3], то впродовж усього періоду його функціонування форма організації бухгалтерського обліку може змінюватись. Основною причиною цього, як правило, є економічні вигоди та “перекладання” юридичної відповідальності.

Наприклад, найдешевшим є самостійне ведення бухгалтерського обліку власником, але воно можливе за умови невеликого товарообороту та незначної кількості працюючих. Винятком є підприємства, звітність яких підлягає оприлюдненню [3]. Скорочення штату бухгалтерської служби дає економію коштів на заробітній платі та нарахуваннях на неї. Залучення для ведення обліку спеціаліста, який зареєстрований як підприємець, не лише скорочує фінансові витрати на утримання бухгалтерії, але й “делегує” юридичні повноваження й частково – відповідальність власника на цю особу. Залучення для ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах аудиторської фірми, перш за все, не так зумовлює економію коштів, як дає можливість пред’явлення й відповідного задоволення претензій у випадку виявлення порушень контролюючими органами. Особливо ця форма організації обліку набуває сьогодні популярності серед підприємств, які пов’язані з фінансуванням із державного бюджету, а тому підлягають обов’язковим ревізійним перевіркам.

Під формою ведення бухгалтерського обліку розуміють організацію розрахункових записів і порядок поєднання різних видів облікових реєстрів, які повинні забезпечити охоплення бухгалтерським обліком усіх господарських операцій, що здійснюються на підприємстві [8, с. 14].

Виділяють дві форми обліку – паперову та комп’ютерну (або автоматизовану). Як правило, кожна складова першої групи (меморіально-ордерна, журнал-головна, журнальна, журнально-ордерна, форми обліку суб’єктів малого підприємництва [8, с. 32]) у більшості суб’єктів господарювання ведеться в умовах електронної обробки даних. Це засвідчує, що “на сьогоднішній день практично жодне підприємство не використовує якусь форму обліку в “чистому” вигляді, тому, необхідно зосередити на даному питанні особливу увагу при формуванні облікової політики” [5, с. 14]. Але це потребує відповідного кваліфікаційного рівня бухгалтера (-ів) та часто – розробку власних форм зведених проміжних реєстрів із метою оперативного контролю за діяльністю. Також доцільно враховувати, що обраний спосіб ведення бухгалтерського обліку повинен “забезпечувати обліковий процес, в результаті якого формується повна і достовірна картина майнового і фінансового стану підприємства” [5, с. 22].

Основна відмінність між формою організації обліку і його веденням – це принципи, на якому вони ґрунтуються. Так, у Законі України визначено перелік вимог до форми ведення: автономність, обачність, повне висвітлення, послідовність, безперервність, нарахування й відповідність доходів і витрат, превалювання суті над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність [3]. “Принципи організації обліку... визначені не законодавчо, а довільно вченими-теоретиками та практиками – розподіл праці, локалізація інформації, конкуренція в контролі, дієвість бухгалтерії, методологічна незалежність, психологічний клімат, підпорядкованість загальній логіці управління економікою, доцільність наближення функції обліку до центрів прийняття рішень, делегування повноважень і відповідальності бухгалтерів, взаємодія різних видів обліку, цілісність і усебічність, субординація і динамічність, адаптивність і ритмічність, паралелізм і пропорційність” [5, с. 19-20].

На основі другої організаційно-технічної складової облікової політики – *відповідальності власника (керівника) й головного бухгалтера* – можна доповнити відмінності понять “організація обліку” та “ведення обліку”. Зокрема, коли на підприємстві власник веде облік особисто або із залученням спеціалізованої фірми, то спостерігається лише ведення обліку, а за наявності бухгалтерської служби – також його організація головним бухгалтером із доведенням до кожного з рядових бухгалтерів переліку робіт і відповідальності за їх виконання [5, с. 13].

“Саме від власника підприємства залежить вибір форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві” [8, с. 29], тобто це – його прерогатива, а “ведення обліку – це виключно обов’язки бухгалтера”, відповідальність якого “може передбачатись в Положенні про бухгалтерську службу підприємства, Статуті, спеціальному наказі, контракті з головним бухгалтером тощо” [5, с. 13-14]. Відповідальність кожного працівника бухгалтерської служби, поряд із функціональними обов’язками та кваліфікаційними вимогами, визначається посадовою інструкцією [8, с. 31].

Тобто обов’язком керівника (або власника) підприємства є “створення умов для правильного ведення бухгалтерського обліку”, а головний бухгалтер відповідальний, зокрема, за прийняття до виконання та документальне оформлення операцій, які суперечать чинному законодавству, за підписання бухгалтерських документів, що свідчать про порушення [8, с. 29-30].

Пріоритетність третьої організаційно-технічної складової облікової політики – *складу і структури бухгалтерської служби* – залежить від розміру підприємства та планових обсягів його діяльності [8, с. 29]. Адже визначення доцільної за конкретних умов роботи та специфіки функціонування підприємства структури бухгалтерської служби передбачає правильну розстановку

кадрів для різних видів облікових робіт. Можна визначити два базові варіанти складу бухгалтерії підприємства: зарахування до штату одного спеціаліста з організації та ведення бухгалтерського обліку або їх сукупності. Перший варіант об'єктивно потребує автоматизації облікових робіт і можливий для практичної реалізації в маломасштабній виробничій структурі суб'єкта підприємницької діяльності або за умови бухгалтерської децентралізації, тобто у філіях. Бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером, як правило, формується на одно- чи багатогалузевих диверсифікованих підприємствах. У найбільш поширеній її структурі "виділяють групи з обліку матеріальних цінностей (матеріальний відділ), з обліку коштів у касі і банку (фінансово-розрахунковий), з обліку праці і заробітної плати (оплати праці), виробництва і калькуляції (виробничий відділ), узагальнення всіх даних обліку і складання звітності (зведено-балансовий)", роботу кожної з яких очолює начальник відділу або старший бухгалтер [5, с. 18].

На необхідність практичного втілення четвертої організаційно-технічної складової облікової політики – *призначення матеріально відповідальних і підзвітних осіб* – вказує твердження, що найбільш дієвим заходом, який уможливіє внутрішньогосподарський контроль над усіма активами підприємства є їх закріплення за працівниками, матеріально-відповідальними особами. Проте, якщо операції пов'язані з розпорядженням фінансово-майновими ресурсами та придбанням товарно-матеріальних цінностей, які потребують витрачання готівки, то в документі про облікову політику рекомендується вказувати тільки відповідну посаду [8, с. 42-43]. Це, як правило, стосується встановлення переліку підзвітних осіб. Водночас працівники, які належать до категорії матеріально відповідальних і з якими укладається відповідний договір, у розпорядчому документі підприємства про облікову політику обов'язково зазначаються ідентично, тобто вказуються їхні прізвища, імена та по-батькові, посади, які вони займають, та сфери їх матеріальної відповідальності [8, с. 43]. Формування облікової політики, що обумовлює організаційні та методичні підходи до фінансового обліку та її документальне оформлення, обов'язкове для всіх підприємств, що визначено на законодавчому рівні [8, с. 11].

Що стосується п'ятої організаційно-технічної складової облікової політики – *фінансової, статистичної та оперативної звітності*, – то частково її формування регламентується відповідними нормативно-правовими актами. Зокрема, визначено шестиелементний склад фінансової звітності, основні форми статистичної та податкової із обов'язковим зазначенням строків складання та подання. Відповідальність при виявленні фактів викривлення показників у фінансовій звітності, складання недостовірної фінансової та податкової звітності з вини бухгалтерії, навмисного перекручування податкової звітності з метою заниження (несплати) податків покладається на головного бухгалтера [8, с. 30]. Підприємству доцільно акцентувати увагу на внутрішній звітності, яка не регламентується принципами уніфікації та стандартизації, і на визначенні її користувачів, оскільки вона має конфіденційний характер.

Шоста організаційно-технічна складова облікової політики – *робочий план рахунків* – "полягає у складанні систематизованого переліку об'єктів поточного обліку" [5, с. 27] і розробляється у формі додатку до розпорядчого документа [8, с. 30]. Формування робочого плану рахунків особливо актуально в сучасних умовах, коли підприємство має право вибору власних субрахунків, з огляду на його потреби та специфіку діяльності. Проте це більше стосується підприємств, які перебувають на етапі створення, оскільки функціонуючим немає потреби змінювати обрану облікову політику. Доцільно також виконувати основне завдання плану рахунків – установа "науково обґрунтованої, взаємопов'язаної системи групувань з тим, щоб надавати можливість отримувати однорідні економічні показники про роботу підприємств" [5, с. 26].

Сьома організаційно-технічна складова облікової політики – *графік документообігу* – оформляється додатком до розпорядчого документа про облікову політику. Він регламентує строки складання, обробки та надання первинних документів – визначає їх перелік і час просування, відповідальних працівників, порядок передачі за інстанціями для обробки та строки надходження до бухгалтерії, термін завершення всіх робіт до складання звітності та здачі в архів [8, с. 50-51]. Проте багато підприємств не приділяють належної уваги письмовій регламентації документообігу, покладаючись більше на навички бухгалтерів щодо його організації. Однак "несвоєчасно наданий у бухгалтерію відповідний документ не дозволяє вчасно його провести у системі подвійного запису, а тому неможливо своєчасно скласти бухгалтерський баланс" [5, с. 33]. Особливо це стосується підприємств, які складають консолідовану фінансову звітність або мають до неї стосунок.

Теоретичне визначення та практична апробація восьмої організаційно-технічної складової облікової політики – *складу інвентаризаційної комісії та графіку інвентаризацій* – регламентується на законодавчому рівні. Йдеться про обов'язковість проведення інвентаризації, оформлення отриманих результатів тощо. Підприємство лише має право самостійно формувати склад постійної та робочих інвентаризаційних комісій, зазначаючи це в положенні про облікову політику. Зокрема, першу очолює керівник підприємства або його заступник, в ній беруть участь керівники структурних підрозділів, головний бухгалтер. Склад інших, під головуванням представників керівника, підприємства формують інженери, технологи, механіки, виконавці робіт, товарознавці, економісти, бухгалтери, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік [8, с. 57].

Врахування в обліковій політиці її дев'ятої організаційно-технічної складової – *організації зберігання та утилізації документів* – належить до компетенції особи, яка здійснює керівництво підприємством та головного бухгалтера. Так, власник або уповноважений орган відповідальний за організацію й забезпечення належних умов збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років [8, с. 73]. А головний бухгалтер забезпечує “зберігання первинних документів та облікових реєстрів, що пройшли обробку і були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів і балансів, оформлення і передачу їх до архіву” [8, с. 73].

В основі десятої організаційно-технічної складової облікової політики – *організації оцінки активів* – лежить принцип суб'єктивності, який передбачає вибір одного з двох основних способів оцінки активів – створення внутрішнього підрозділу з оцінювання або залучення спеціалізованої незалежної оцінної організації чи приватного підприємця (незалежного оцінювача). Якщо підприємство обирає перший метод, який передбачає створення постійної комісії з оцінки активів, то її склад визначається в додатку до розпорядчого документа про облікову політику. Водночас обов'язково обумовлюється комбінування цих двох основних напрямів [8, с. 62-63].

У вузькому розумінні облікова політика означає “сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку)” [5, с. 21-22]. Відповідно *організаційний етап* її формування охоплює декілька послідовних дій – визначення об'єктів бухгалтерського обліку, ідентифікація потенційно придатних для використання підприємством способів ведення бухгалтерського обліку, їх відбір відповідно до кожного об'єкта тощо [5, с. 23]. Тобто він повністю ідентифікується з *методичною* складовою облікової політики, до якої належать “обрані підприємством методи та процедури організації та ведення бухгалтерського обліку на окремих його ділянках” [8, с. 15-16], що в основному регламентуються Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Зокрема, методикою облікової політики “визначаються критерії розмежування основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, вибираються методи нарахування амортизації основних засобів та обліку їх ремонтів, оцінки запасів та готової продукції, встановлення резерву сумнівних та безнадійних боргів, обліку та розподілу накладних витрат і включення їх до собівартості, утворення статутного (акціонерного, додаткового, резервного) капіталу, визначення результатів діяльності тощо” [5, с. 25]. Проте, “якщо система не встановлює спосіб ведення бухгалтерського обліку з конкретного питання, то при формуванні облікової політики підприємство самостійно розробляє відповідний спосіб, виходячи з діючих положень” [5, с. 22].

Заключний етап формування облікової політики передбачає “складання спеціально документу, який, власне, її організовує та регулює” – наказу або положення про облікову політику [5, с. 23; 8, с. 24]. Він комплексно охоплює її вищенаведені складові, які утворюють чотири блоки – теорію, організацію, методику, технологію облікової політики [5, с. 24] з деталізацією окремих питань у додатках.

Все вищезазначене більше стосується обрання облікової політики відносно фінансового обліку, організація та ведення якого регулюється нормативно-законодавчими документами різних рівнів управління.

Управлінський облік не має чітко визначеної нормативно-правової регламентації, тому його ведення залежить від рішень керівництва. Проте ці два види бухгалтерського обліку перебувають у постійному “взаємозв'язку і розмежувати їх практично неможливо” – вони “функціонували і функціонуватимуть як єдина система обліку” [9, с. 16]. Їх взаємозалежність як рівнозначних системних елементів підтверджується спільністю окремих об'єктів за категоріальним значенням. Так, у фінансовому обліку, крім активів, джерел власних засобів і зобов'язань (пасивів) підприємства, до них належать доходи, витрати й фінансові результати. Останні три складові формують об'єкт управлінського обліку. Проте є деяка відмінність між доходами, витратами та фінансовими результатами у двох підвидах бухгалтерського обліку. Зокрема, у фінансовому обліковуються “доходи підприємства за їх видами, затрати підприємства за їх економічними елементами; фінансові результати діяльності підприємства та їх розподіл”. В управлінському ці три елементи деталізуються, оскільки групуються “за видами продукції, сферами діяльності, регіонами реалізації” [9, с. 16].

Це означає, що підприємствам доцільно приділяти увагу вибору облікової політики щодо управлінського обліку. Оскільки немає чітко регламентованих принципів щодо організації та ведення, то “керівництву та спеціалістам відповідних служб необхідно самостійно розробити основні підходи”, які відображаються в окремому Положенні про управлінський (внутрішньогосподарський) облік на підприємстві [8, с. 142]. Цей документ є комерційною таємницею і до нього повинні мати доступ лише окремі визначені працівники.

Можна лише умовно виокремити потенційні організаційно-технічні та методичні складові облікової політики щодо управлінського обліку.

Організаційно-технічні охоплюють:

1) розподіл функцій між центрами відповідальності (витрат, доходів, прибутку, фінансових інвестицій);

2) необхідність застосування програмного забезпечення [8, с. 144-145].

Методичні складові управлінського обліку базуються на таких елементах:

1) визначення класифікаційних ознак та видів витрат, які використовуються в обліку на підприємстві;

2) групуванні витрат за елементами та статтями;

3) вибір методики обліку витрат і калькулювання собівартості [8, с. 146-153].

Основними в організації облікової політики, в управлінському аспекті, можна вважати центри відповідальності, облік за якими “сприяє формуванню чітко налагодженого механізму управління діяльністю підрозділів підприємства, удосконаленню системи внутрішньої звітності, ефективності господарювання” [10, с. 87]. Водночас доцільно на державному рівні, із залученням провідних науковців, розробити рекомендації щодо формування на підприємствах управлінського обліку, як підсистеми бухгалтерського, що передбачає обґрунтування загальної концепції, галузевих положень і рекомендацій щодо використання різних систем та методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в різних сферах економіки і організаційно-правових формах господарювання [11, с. 53].

У сучасних умовах економіки як фінансовий, так управлінський облік, що формують систему організації та ведення бухгалтерського обліку, задовольняють запити всіх зовнішніх і внутрішніх користувачів інформації про діяльність підприємства. Тому суб'єктам господарювання доцільно приділяти рівнозначну увагу формуванню облікової політики щодо цих двох підвидів. Саме це сприятиме системному виконанню функцій бухгалтерського обліку – інформаційної, контрольною, оціночною та аналітичною. Доцільно також враховувати, що через економію фінансових ресурсів не кожне підприємство може собі дозволити формування відокремлених бухгалтерських служб. Тому часто фінансовими та управлінськими обліковими виконавцями є одні й ті ж особи. З метою раціонального використання їх робочого часу та зменшення ймовірності помилок підприємству вигідніше розробити загальні організаційні та методичні засади облікової політики, а щодо бухгалтерських видів – деталізувати їх. Документальне оформлення всіх її основних і опосередкованих положень є не лише обов'язковим, але й об'єктивно необхідним. Це підвищує якісний рівень організації та ведення обліку, правильне складання приміток до фінансової звітності, де відображається обрана облікова політика, що забезпечує її швидке освоєння новою юридичною або фізичною особою, яка отримує статус “бухгалтерської служби” на підприємстві.

Висновки з даного дослідження. Обґрунтування облікової політики підвищує ефективність організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві через дотримання принципу системності. Це покращує рівень інформаційного забезпечення керівництва своєчасними та достовірними даними для прийняття тактичних і стратегічних рішень щодо подальшої діяльності. Визначення структури та методики фінансового й управлінського обліку, з відображенням у відповідних внутрішніх розпорядчих документах про облікову політику, дає можливість контролювати законність і доцільність здійснених суб'єктом господарювання операцій. Таким чином виявляються внутрішні резерви підвищення ефективності та поліпшення результатів діяльності підприємства. Розподіл обов'язків і відповідальності між працівниками бухгалтерської служби сприяє безперервному документальному оформленню всіх господарських операцій на підприємстві. Водночас забезпечується співпраця бухгалтерів з іншими економічними та технічними службами через трансформацію облікових даних у вхідну інформацію для планування, регулювання та аналізу, що запобігає негативним явищам або усуває їх. Все вищезазначене засвідчує, що правильно сформована облікова політика щодо фінансового та управлінського обліку забезпечує законність виробничої, фінансової та інвестиційної сфер діяльності підприємства.

Література

1. Братчук Л.М. Облікова політика як складова системи бухгалтерського обліку та управління господарською діяльністю / Л.М. Братчук // *АгроІнКом*. – 2007. – № 1–2. – С. 52-57.
2. Войналович О.П. Організація бухгалтерського обліку : теоретико-методичні засади : Автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. економ. наук / О.П. Войналович. – Київ, 2006. – 20 с.
3. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. Режим доступу : www.rada.gov.ua
4. Молчанов Р. Організація обліку на підприємстві : ефективна чи фіктивна / Р. Молчанов // *Бухгалтерія*. – 2007. – № 29. – С. 30-32.
5. Сльозко Т.М. Організація обліку : Навч. пос. / Т.М. Сльозко. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 224 с.
6. Коробова Н.М. Організація бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах : Автореферат дис. на здобуття наук. ступ. канд. економ. наук / Н.М. Коробова. – Київ, 2011. – 20 с.
7. Баланюк І.Ф. Організація бухгалтерського обліку та формування облікової політики на підприємстві / І.Ф. Баланюк // *Інноваційна економіка*. – 2008. – № 1. – С. 48-53.
8. Лузан Ю.Я. Облікова політика підприємства : Навч. пос. / Ю.Я. Лузан, В.М. Гаврилук. – К. : Юр-Агро-Веста, 2009. – 328 с.
9. Огічук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах / М.Ф. Огічук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г. Панченко та ін. – К. : Вища освіта, 2003. – 800 с.
10. Маренич Т.Г. Організація бухгалтерського обліку в системі внутрішньогосподарських відносин / Т.Г. Маренич // *АгроІнКом*. – 2006. – № 1. – С. 86-88.
11. Мельничук Б.В. Управлінський облік – інструмент ефективного менеджменту / Б.В. Мельничук // *АгроІнКом*. – 2005. – № 11-12. – С. 51-53.