

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ



Н. А. Правдюк
Л. В. Коваль
О. В. Коваль

**Організація процесу формування
облікової інформації для прийняття
управлінських рішень:
теорія, методологія, практика**

МОНОГРАФІЯ

Вінниця – 2021

УДК 657 (075.8)
П 68

Рекомендовано до друку Вченою радою Вінницького національного аграрного університету (Протокол №4 від «29» жовтня 2021 р.)

Рецензенти:

В. М. Жук

доктор економічних наук, професор, головний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування, академік Національної академії аграрних наук України, заслужений діяч науки і техніки України (ННЦ «Інститут аграрної економіки», м. Київ)

С.Ф. Легенчук

доктор економічних наук, професор, академік Академії економічних наук України, завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку (Державний університет «Житомирська політехніка», м. Житомир)

Ю.Ю. Мороз

доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту факультету обліку та фінансів (Поліський національний університет, м. Житомир)

Правдюк Н. А., Коваль Л. В., Коваль О. В. Організація процесу формування облікової інформації для прийняття управлінських рішень: теорія, методологія, практика: Монографія. Київ: «Центр учбової літератури», 2021. 492 с.

ISBN

У монографії розглядаються теоретичні аспекти організації бухгалтерського обліку, визначено їх сутність та важливість для прийняття управлінських рішень на підприємстві. Особлива увага приділяється питанням організації захисту комерційної таємниці, організації юридичної відповідальності облікових працівників та інших об'єктів організації бухгалтерського обліку, що дозволить майбутнім фахівцям засвоїти теоретичний матеріал для організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Монографія розрахована для використання студентами спеціальності 071 «Облік і оподаткування» та інших економічних спеціальностей закладів вищої освіти, а також докторантами, аспірантами, науковими співробітниками, управлінським персоналом усіх ланок, бухгалтерами і економістами підприємств, які цікавляться питаннями організації бухгалтерського обліку аграрного підприємства.

УДК 657 (075.8)

© Правдюк Н. А., Коваль Л. В., Коваль О. В. 2021

© Видавництво «Центр учбової літератури», 2021

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ	10
1.1. Теоретичні основи організації бухгалтерського обліку на підприємстві	11
1.2. Предмет і метод організації бухгалтерського обліку	53
1.3. Організація облікового процесу	75
<i>Висновки до розділу 1</i>	168
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ ОБЛІКОВОГО ПІДРОЗДІЛУ ТА ЙОГО ПЕРСОНАЛУ	171
2.1. Організація праці персоналу, зайнятого бухгалтерським обліком	172
2.2. Організація юридичної відповідальності персоналу, зайнятого бухгалтерським обліком	221
2.3. Організація ресурсного забезпечення бухгалтерського обліку	259
2.4. Організація захисту інформації підприємства	294
<i>Висновки до розділу 2</i>	319
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЬНОГО ТА АНАЛІТИЧНОГО ПРОЦЕСІВ ІНФОРМАЦІЇ, СФОРМОВАНОЇ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ	321
3.1. Планування перспективного бухгалтерського обліку	322
3.2. Організація економічного аналізу на підприємстві	367
3.3. Організація системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві	396
<i>Висновки до розділу 3</i>	425
ДОДАТКИ	428

ПЕРЕДМОВА

Знання – не інертний, пасивний відвідувач, який приходить до нас хочемо ми цього чи ні; його потрібно шукати, перше ніж воно стане нашим; воно – результат великої праці...

(Генрі Томас Бокль)¹

Українські підприємства в сучасних умовах господарювання потребують чітко визначеної гнучкої системи заходів, спрямованих на забезпечення та вдосконалення управління господарською діяльністю.

До головних напрямків діяльності підприємства у виробленні стратегічних рішень належить збір і переробка значних обсягів різноманітної за характером інформації. Виробляючи правила і прийоми ефективної реалізації різних напрямків діяльності, економічна стратегія підприємства – з моменту визначення її місії, формування її виробничого профілю і протягом усього періоду функціонування – повинна бути орієнтована на підтримку конкурентних переваг, запобігання його банкрутства, забезпечення тривалого процвітання в мінливому світі².

Управління приватною чи державною власністю неможливе без достовірної інформації про стан і перебіг економічних та фінансових результатів діяльності. Крім того, в сучасних умовах особливої гостроти набуває вимога щодо високого ступеня своєчасності та достовірності інформації, отримання даних про події в режимі реального часу, що зумовлено розвитком науково-технічного прогресу. Звідси, ефективне функціонування ринкової економіки, яка вже стала реальністю, вимагає дедалі більшої кількості висококваліфікованих фахівців, спроможних професійно керувати ринковими процесами. Лише спеціаліст, який досконало знає методику збору, опрацювання та подачі інформації, а також компетентний в організаційних аспектах облікової системи, може забезпечити користувачів достовірною правдивою та неупередженою інформацією відповідно до змісту тих економічних явищ, котрими необхідно управляти.

Вирішити актуальні проблеми в сучасних економічних умовах нереально без належної організації облікового процесу. Обліковий процес – складний, різноаспектний та багатогранний,

¹ Бокль Г. Т. История цивилизаций. История цивилизации в Англии. М.: Мысль, 2000-2002. Т. 1, 2. 461+509 с.

² Калетнік Г. М., Колесов О. С., Недбалюк О. О. Операційний менеджмент: Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес». 2013. 304 с.

тому питання його організації – не менш важливі, ніж проблеми методології бухгалтерського обліку. Лише організований облік забезпечує перетворення обліково-економічної інформації про господарські явища та процеси з метою впливу на них через систему управління. У широкому розумінні організація бухгалтерського обліку – це упорядкування всіх елементів системи бухгалтерського обліку, налагодження й удосконалення його процесу.

Термін «організація» походить від середньовічного *лат. organizo – надаю стрункий вигляд, налаштовую*. Пізніше під латинським словом *organizo* розуміли чіткий та злагоджений вигляд, об'єднання. Деяко іншим за значенням є французьке слово *organization – устрій, формування, взаємозв'язок*³.

Бухгалтерський облік є складною системою – сукупністю елементів, пов'язаних між собою та об'єднаних в єдине ціле. Виступаючи ланкою зв'язку між господарською діяльністю та особами, які приймають рішення, бухгалтерський облік:

по-перше, вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання;

по-друге, обробляє дані та інтерпретує їх таким чином, щоб вони набули практичної корисності;

по-третє, передає у вигляді звітів інформацію тим, хто використовує її для прийняття управлінських рішень.

Таким чином, дані про господарську діяльність є входом до системи бухгалтерського обліку, а інформація для осіб, що приймають рішення, – виходом з неї⁴.

Мета проведеного монографічного дослідження полягає у визначенні ролі, місця, стану та визначення напрямків удосконалення принципів і системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

У відповідності до визначеної мети в роботі поставлено та вирішено наступні завдання дослідження :

- ✓ уточнення сутності, змісту і передумов організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві;
- ✓ обґрунтування ролі та значення бухгалтерського обліку у системі управління сільськогосподарським підприємством;

³ Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: [моногр.]. К. : ДП «Ін форм.-аналіт. Агентство», 2007. 429 с.

⁴ Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський фінансовий облік : [підр.] ; під заг. ред. [і з передм.] Ф. Ф. Бутинця. 8-ме вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.

- ✓ розширення теоретико-методологічного апарату організації бухгалтерського обліку;
- ✓ дослідження рівня факторного впливу середовища функціонування підприємства на організацію бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства;
- ✓ визначення стану та можливості діючої системи організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві;
- ✓ визначення місця та ролі організації бухгалтерського обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством;
- ✓ оцінка впливу та визначення пропозицій щодо удосконалення підходів до організації бухгалтерського обліку ;
- ✓ визначення та обґрунтування завдань, змісту, напрямків удосконалення організації бухгалтерського обліку;
- ✓ виявлення діапазону проблем організації бухгалтерського обліку та здійснення наукового обґрунтування теоретико-методологічних положень їх вирішення

Об'єктом монографічного дослідження є процес організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Предметом монографічного дослідження є теоретичні, методологічні, методичні та організаційні засади бухгалтерського обліку.

Методологічною основою монографічного дослідження є сукупність способів і принципів наукового пізнання, загальних та спеціальних методів і прийомів, використаних під час дослідження.

Теоретичною основою монографічного дослідження є фундаментальні положення:

- ✓ організації бухгалтерського обліку ;
- ✓ фінансового та управлінського обліку;
- ✓ аналізу, контролю та аудиту виробничо-господарської діяльності аграрних підприємств.

Під час наукового пошуку використано такі методи пізнання:

- ✓ аналізу і синтезу – для дослідження стану та динаміки розвитку організації бухгалтерського обліку аграрного підприємства;

✓ факторного аналізу – для визначення факторів впливу внутрішнього і зовнішнього середовища функціонування аграрного підприємства на формування системи організації бухгалтерського обліку;

✓ індукції та дедукції – при виявленні змін в стані організації бухгалтерського обліку під впливом економічних явищ;

✓ абстрагування – з метою відокремлення суттєвих та несуттєвих чинників, що впливають на організацію бухгалтерського обліку;

✓ табличний і графічний методи – для обробки статистичних даних та наочного їх уявлення;

✓ узагальнення – для систематизації результатів дослідження та формулювання висновків.

Інформаційною базою дослідження слугували:

✓ наукові джерела (праці вітчизняних і зарубіжних науковців з теорії, методології, методики та організації обліку, матеріали періодичних видань і науково-практичних конференцій, електронні бази вітчизняних та зарубіжних бібліотек);

✓ правові та офіційні документи України та країн світу з питань організації бухгалтерського обліку (законодавчі й нормативні документи України щодо регламентації облікових процедур; міжнародні стандарти бухгалтерського обліку й фінансової звітності);

✓ інші джерела (довідкові та статистичні інформаційні видання; Інтернет-ресурси);

✓ авторські спостереження та результати їх аналітичних узагальнень.

Авторський колектив висловлює щире подяку рецензентам: доктору економічних наук, професору, головному науковому співробітнику відділу обліку та оподаткування ННЦ «Інститут аграрної економіки», академіку Національної академії аграрних наук України, заслуженому діячу науки і техніки України В.М.Жуку, доктору економічних наук, професору, академіку Академії економічних наук України, завідувачу кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка» С.Ф. Легенчуку, доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту факультету обліку та фінансів Поліського національного університету Ю.Ю. Мороз за слушні пропозиції та зауваження, що були враховані під час написання монографії.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ПРОЦЕСУ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ

1.1. Теоретичні основи організації бухгалтерського обліку на підприємстві

1.2. Предмет і метод організації бухгалтерського обліку

1.3. Організація облікового процесу

Висновки до розділу 1

1.1. Теоретичні основи організації бухгалтерського обліку на підприємстві

Аграрна галузь на сучасному етапі переживає глибоке реформування, як щодо її структури, так і принципів її діяльності. Реформи, що відбуваються, викликані насамперед зміною законодавчої бази у сфері аграрної діяльності. Наслідком реформ стають процеси, пов'язані з поступовою консолідацією аграрного ринку, багатьма угодами щодо злиття і/або поглинання між його учасниками.

Поняття “бізнес” походить від давньоанглійського “bisid”, що означає “активний”, “діловий”, “зайнятий роботою”. Таким чином, вже в давньому розумінні слова було закладено декілька змістових значень. Сама категорія “бізнес” має велику кількість трактувань. Наприклад, *Економічна енциклопедія* визначає бізнес як підприємницьку, комерційну чи будь-яку іншу діяльність, що не суперечить закону і спрямована на отримання прибутку⁵. У *Новому Вебстерському словнику* бізнес розглядається як постійна справа, професійна діяльність; особиста підприємницька діяльність; відповідальність. У *Сучасному економічному словнику* подано наступне визначення: “бізнес (від англ. business – справа, антрепренерство, підприємництво) – це ініціативна економічна діяльність, що здійснюється за рахунок власних чи залучених коштів на власний ризик і під власну відповідальність, що за мету має одержання прибутку та розвиток власної справи”⁶.

Наведені вище визначення не суперечать одне одному, але можна помітити, що один і той самий об'єкт розглядається в них дещо з різних сторін: або увага акцентується на законності провадження бізнесу, або бізнес розглядається як з економічної, так і з лінгвістичної сторони. В економічній літературі дуже часто відбувається ототожнення категорій «бізнес» і «підприємництво». Таким чином, можна стверджувати, що поняття бізнесу ідентично категорії підприємництво⁷.

Одним з таких найбільш потужних і багатогалузевих комплексів є аграрнопромисловий. Це складний комплекс

⁵ Новый словарь Вебстера и энциклопедия английского языка: энциклопедический словарь. New Webster's dictionary and thesaurus of the english language. USA : Lexicon publication, Inc., 1993. 1216 с.

⁶ Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь: науч. изд. 4-е изд., перераб. и доп. М. : Инфра-М, 2004. 480 с.

⁷ Бондарчук А. Аграрний бізнес як об'єкт оцінки вартості. URL: http://econf.at.ua/publ/konferencija_2014_12_4_5/sekcija_5_ekonomichni_nauki/agrarnij_biznes_jak_ob_ekt_ocinki_vartosti/14-1-0-190

виробництва, що об'єднує різні галузі народного господарства. Агропромисловий комплекс (АПК) значною мірою визначає соціально-економічний розвиток країни, рівень життя населення, його забезпечення продуктами харчування, а промисловість – сільськогосподарською сировиною. Вирішення продовольчої проблеми здійснюється переважно в АПК. Саме через це він є важливою ланкою економіки і мусить мати пріоритетний розвиток.

АПК – це складний комплекс, де економічно, технологічно та організаційно взаємопов'язані між собою багато галузей і виробництв. АПК має надто складну функціональну і галузеву структуру. Крім цих основних сфер, до АПК входять виробнича і соціальна інфраструктури у тій частині, що працює на потреби цього комплексу. Йдеться про транспорт, складське господарство, матеріально-технічне постачання, інженерні споруди, в тому числі іригаційні системи, заготівлю, зберігання сільськогосподарської продукції, інформаційне забезпечення, спеціалізовану торгівлю, комунально-житлове господарство, культурне та медичне обслуговування тощо. Додатковою ланкою АПК є наукові заклади та підготовка кваліфікованих кадрів для забезпечення його ефективного функціонування⁸.

Враховуючи визначення «бізнесу» та «АПК» науковці дали визначення категорії «аграрний бізнес», під яким вони розуміють підприємницьку діяльність, спрямовану на здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності в сфері АПК з метою досягнення соціальних результатів та одержання прибутку⁹.

Британська енциклопедія визначає агробізнес як частину сучасної економіки, яка охоплює виробництво, переробку й дистрибуцію продуктів харчування та іншої продукції сільськогосподарського походження.

Заслуговує на увагу бачення моделі агробізнесу А. Хоскінгом, а також спеціалістів менеджменту і агробізнесу, які поділяють його погляди.

По-перше, вони виділяють макросередовище агробізнесу, яке представляє сфери діяльності бізнесу – економічні, правові, політичні, соціально-культурні, технологічні, фізичні чи географічні умови діяльності.

⁸ Усенко А. В. Економічні аспекти підвищення енергетичної ефективності виробництва сільськогосподарської продукції: Дисертація на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук. Луганськ : ЛНАУ, 2004. 135 с.

⁹ Бондарчук А. Аграрний бізнес як об'єкт оцінки вартості. URL: http://econf.at.ua/publ/konferencija_2014_12_4_5/sekcija_5_ekonomichni_nauki/ agrarnij_biznes_jak_ob_ekt_ocinki_vartosti/14-1-0-190

По-друге, – мікросередовище агробізнесу, яке тісно пов'язане з інституційною системою. Воно представляє органічно поєднану модель взаємодії шести основних функцій бізнесу із зовнішніми блоками, а саме:

- 1) ведення фінансів і обліку – з блоком «ринок грошей, банки, інвестори»;
- 2) управління кадрами – з ринком робочої сили;
- 3) матеріально-технічне забезпечення – з ринком сировини, добрив, насіння, машин, енергетичних ресурсів;
- 4) маркетингу – з діяльністю інститутів розподілу, агентів з маркетингу, реклами.

Ці підсистеми забезпечують життєдіяльність п'ятої функції – виробничої. Організацію і координацію оптимальної діяльності забезпечує шоста функція – функція менеджменту¹⁰.

Новизна економічних відносин в агробізнесі полягає у зміщенні акцентів з виробництва і виробничих відносин з сільського господарства та його економіки на цілий «продуктовий ланцюг» та маркетинг.

Агробізнес – це форма підприємницької діяльності у сфері виробництва засобів виробництва для аграрного сектора, у сільськогосподарському виробництві, у сфері переробки і реалізації продукції, агросервісного обслуговування виробників. Крім того, автори стверджують, що до аграрного бізнесу залучається все населення, коли розраховує витрати на продукти харчування¹¹.

У той же час, *агробізнес* – це економічні відносини між людьми з приводу організації власної справи, пов'язаної з використанням землі з метою отримання прибутку¹².

Або ж, *аграрний бізнес* – це справа, організована й оформлена юридично одним чи декількома ефективними власниками у сфері виробництва сільськогосподарської продукції, її переробки, реалізації, а також у сфері агросервісного обслуговування процесу сільськогосподарського виробництва з метою отримання прибутку. Ефективним власником вважають тих підприємців, які безпосередньо, а не опосередковано беруть участь в організації бізнесу і ставлять особисті доходи в залежність від фінансових результатів діяльності створеної ними

¹⁰ Абалкин Л. И., Заси А. С. и др. Формирование межгосударственных интегрированных объединений: методология и практика. М., 2001. 274 с.

¹¹ Семенов В.Ф., Сиваченко І.Ю., Федоряк В.П. Загальний курс агробізнесу: Навч. посібник К. : Т-во «Знання», КОО, 2000. 301 с.

¹² Андрусенко Г. О., Мартянов В. П. та ін. Організація агробізнесу і підприємництва : Навч. посібник. За ред. В. П. Мартянова; Харк. держ. аграр.ун-т ім. В. В. Докучаєва. Харків, 1998. 280 с.

підприємницької структури¹³.

Можна визначати агробізнес як форму господарювання в аграрному секторі або як комплекс видів підприємницької діяльності, пов'язаних з виробництвом сільськогосподарської продукції, її зберіганням, транспортуванням, переробкою і доведенням до споживача, а також з виробництвом засобів виробництва для сільського господарства¹⁴.

Агробізнес як складова економіки – це взаємно поєднані види діяльності учасників аграрного ринку, які безпосередньо або опосередковано беруть участь у виробництві кінцевих продуктів харчування і які пов'язані між собою "продуктовим ланцюгом" (рис. 1.1).

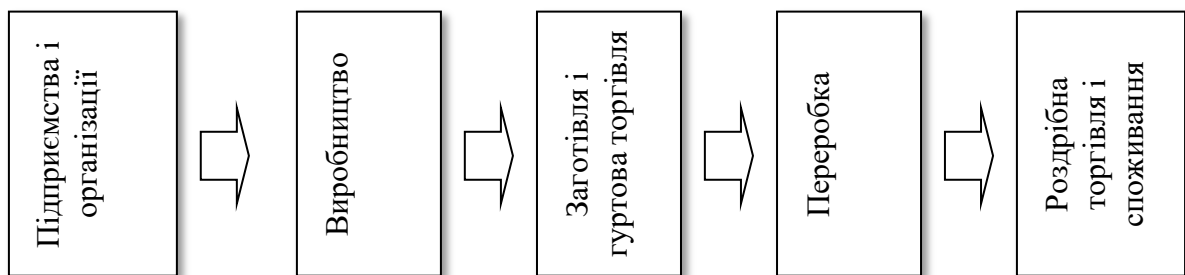


Рис. 1.1. Схема «продуктового ланцюга»

Агробізнес як вид підприємницької діяльності полягає в поєднанні таких її різновидів:

- виробництво засобів виробництва та надання виробничих послуг для сільського господарства і переробної галузі;
- виробництво сільськогосподарської сировини;
- переробка сільськогосподарської продукції;
- маркетинг та сервісне обслуговування зазначених видів діяльності.

У стані зародження перебувають такі напрями, як виробництво екологічно чистих продуктів; наукове та інформаційне забезпечення; агротуризм і рекреація¹⁵.

Проте можна зазначити, що усі сучасні визначення агробізнесу підкреслюють, що:

- структурно агробізнес – це сукупність суб'єктів підприємницької діяльності, які діють в аграрному секторі економіки країни. Сюди входить підприємницька діяльність у

¹³ Слав'юк Р. Суть, природа та інтегральні форми реалізації аграрного бізнесу. Вісник Львів. держ. аграр. ун-ту : Економіка АПК. 2001. № 8. С. 86–92.

¹⁴ Мостовий Г. І. Агробізнес: державне регулювання : Монографія. Харків : Основа, 2002. 300 с.

¹⁵ Абрамович І. А. Теоретичні основи та форми прояву аграрного бізнесу. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=907>

виробництві засобів виробництва для сільського господарства; власне сільськогосподарське виробництво; зберігання, транспортування і переробка сільськогосподарської продукції та торгівля як сировиною, так і переробленою продукцією. До агробізнесу також входять усі види діяльності з обслуговування сільського господарства (агросервіс, ринкова інфраструктура);

- функціонально агробізнес – це новий тип економічних відносин між суб'єктами аграрного ринку, що характеризуються взаємовигідною співпрацею з врахуванням економічних інтересів усіх його учасників. Систему економічних відносин між суб'єктами агробізнесу можна подати у вигляді схеми (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Схема економічних взаємовідносин між суб'єктами аграрного бізнесу

Зі схеми видно, що всі учасники агробізнесу тісно пов'язані економічним інтересом, успіх будь-якого з них є неможливим без успішного функціонування всієї системи.

Усі підприємства агробізнесу особливо тісно пов'язані із сільськогосподарськими виробниками, оскільки саме сільське господарство задає основні параметри діяльності, з одного боку,

галузям з виробництва засобів виробництва, а з іншого – галузям з переробки сільськогосподарської продукції, а також суб'єктам інфраструктури аграрного ринку. Тому ефективно та високопродуктивно сільське господарство за агробізнесовою схемою організації базується на якісному технічному, фінансовому, маркетинговому та науковому забезпеченні. Саме завдяки агробізнесу сільське господарство економічно розвинутих країн досягло значного прогресу.

Мета аграрного підприємництва – одержання доходу від організаційної структури господарювання і економії за рахунок масштабу сільськогосподарського виробництва, який ця структура забезпечує.

Основними його чинниками є:

- потенційна роль і обов'язки власника,
- наявність робочої сили та початкового капіталу,
- матеріальні ресурси,
- продуктивність сільськогосподарської техніки,
- реалізація функцій планування, обліку та аналізу руху коштів.

Аграрне виробництво є одним із найбільш ризикованих видів підприємницької діяльності.

Ризиковість аграрного бізнесу визначають такі фактори, як: сезонність виробництва, залежність від погодних та кліматичних умов, тривалий період обігу капіталу, велика складність зміни асортименту продукції та технології, низка інших причин.

Подане твердження справедливе для сільського господарства всіх країн, але особливо великих ризиків зазнає аграрне виробництво країн, економіки яких розвиваються або перебувають в процесі трансформації. Аграрні реформи та становлення ринкових взаємовідносин, зміна форм власності та форм господарювання значно збільшують ступінь невизначеності соціально-економічних процесів в аграрному бізнес-середовищі і, відповідно, підсилюють вплив ризиків на бізнес¹⁶.

У цих умовах надзвичайно велике значення має рівень та якість управління та його обліково-аналітичне забезпечення, яке водночас залежить від досконалості організації.

У розробці управлінської стратегії передбачається поглиблення в сутність інформаційних та бізнес-процесів, щоб забезпечити майстерність управління підприємницькою діяльністю. Для фахівця, який приймає та обґрунтовує

¹⁶ Мулик Я. І. Формування системи обліково-аналітичного забезпечення фінансової безпеки аграрних підприємств. URL:www.ekonomi.nauka.com/ua/?op=1&z=3416

управлінські рішення, необхідне належне і, головне, якісне інформаційне забезпечення¹⁷.

У процесі управління керівники й фахівці постійно мають справу з прийняттям різних управлінських рішень. Ці рішення можуть стосуватися як довгострокових перспектив розвитку підприємства, так і поточних проблем, що виникають упродовж господарської діяльності. Здебільшого прийняття рішень передбачає вибір з кількох можливих варіантів того варіанта, який найкращим чином уможливає досягнення певних позитивних результатів. Таким чином, прийняття рішення – цілеспрямований вибір з кількох альтернативних варіантів такої дії, що забезпечує досягнення обраної мети або розв'язання певної проблеми. При цьому, як і будь-який процес, прийняття рішень потребує володіння менеджером необхідною інформацією для більш ефективного кінцевого результату реалізації тих чи інших управлінських рішень¹⁸.

Розвиток будь-якого бізнесу, у тому числі і аграрного, в сучасних умовах без достовірної, якісної та достовірної інформації неможливий, оскільки саме інформація допомагає правильно оцінити умови бізнес середовища, усвідомити та сформулювати цілі та завдання майбутньої діяльності та на цій основі прийняти ефективні управлінські рішення. Вона є визначальним чинником, що характеризує рівень безпеки аграрного бізнесу. Висока поінформованість керівників та менеджерів про бізнес-процеси та загрози дозволяє мінімізувати ризики та забезпечити конкурентні переваги.

Інформаційною системою, яка ні на крок не відстає від останніх тенденцій розвитку суспільства та економіки, є система бухгалтерського обліку, характерною рисою якої є майстерність у формуванні економічно вагомих показників для користувачів з різними цільовими потребами. Виключне вміння системи бухгалтерського обліку пропонувати узагальнені фінансово-економічні відомості про результати діяльності суб'єкта

¹⁷ Бочуля Т. В. Майстерність системи бухгалтерського обліку в раціональності інформаційного забезпечення системи управління підприємства. Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю: Матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 2014 р., 25 листопада, м. Мукачево. С. 16–19.

¹⁸ Товканець Т., Максименко Д. В. Управлінський облік як інформаційне забезпечення системи управління. Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю: Матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 2014 р., 25 листопада, м. Мукачево. С. 184–185.

господарювання тісно взаємопов'язані з майстерністю формувати інформацію для внутрішніх потреб підприємства.

Інформаційне забезпечення системи управління підприємства однаковою мірою сприяє як формуванню і розвитку конфлікту серед ключових суб'єктів управління, так і його вирішенню. Одна й та сама інформація по-різному сприймається користувачами відповідно до їх цільового запиту, досвіду роботи, сфери діяльності, індивідуальних особливостей сприйняття даних тощо. Обліково-звітна інформація пов'язує всіх учасників фінансово-господарських відносин.

Аналітичність облікової інформації означає компроміс між різними групами користувачів, які отримують стільки даних, скільки це може дозволити собі суб'єкт господарювання без втрати конкурентних переваг, фінансової стійкості та економічного потенціалу¹⁹.

Сучасний етап розвитку підприємництва передбачає новий підхід до інформаційного забезпечення його системи управління, яка визначає ефективність господарювання, головна роль в якому відводиться раціональній організації системи бухгалтерського обліку залежно від особливостей функціонування економічних суб'єктів та мінливості кризових економічних умов.

Дослідження²⁰ свідчать, що за даними бухгалтерського обліку формується переважна кількість усієї інформації щодо діяльності підприємства, яка забезпечує аналітичну частину в прийнятті управлінських рішень. Якість і достовірність облікової інформації залежить від ефективності організації бухгалтерського обліку на підприємстві, саме тому проблеми організації облікових процесів в сучасних умовах господарювання набули такої важливості та актуальності.

Успішна реалізація стратегії розвитку аграрного підприємства та його бізнесу пов'язана з визначенням мети бухгалтерського обліку, враховуючи, що мета – це головна ціль, бажаний, можливий кінцевий результат, тобто те, до чого прагне

¹⁹ Бочуля Т. В. Майстерність системи бухгалтерського обліку в раціональності інформаційного забезпечення системи управління підприємства. Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю: Матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. 2014 р., 25 листопада, м. Мукачево. С. 16–19.

²⁰ Піріди Ю. В., Голубка Я. В. Організація бухгалтерського обліку в управлінні підприємством. Актуальні проблеми обліково-аналітичного процесу в управлінні підприємницькою діяльністю: Матеріали II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції, 2014 р., 25 листопада, м. Мукачево. С. 168–171.

суб'єкт, чого він хоче досягти заздалегідь.

Ціль (мета) управління – це віднесений до майбутнього, передбачуваний чинним суб'єктом управління, бажаний стан об'єкта управління та його окремих параметрів²¹.

Особливістю множини цілей сучасного підприємства є їх багатовекторність, тобто не можна говорити про можливу єдину цільову функцію діяльності взагалі, оскільки існують різні ключові простори, в рамках яких підприємство визначає свої цілі²².

Цілі відображають конкретні напрямки діяльності підприємства, є орієнтиром для стратегічного управління та покладені в основу будь-яких управлінських чи технічних рішень.

Діяльність управлінської системи підприємства може бути спрямована на досягнення різноманітних цілей.

У західній науковій літературі виділяють такі підходи до визначення цілей сучасного підприємства²³:

- економічне зростання, яке супроводжується підвищенням продуктивності праці при дотриманні вимог соціальної відповідальності бізнесу;

- створення робочих місць, скорочення безробіття, охорона довкілля.

Система бухгалтерського обліку підприємства – це складна структура, призначення якої забезпечувати оперативними та аналітичними даними зовнішніх і внутрішніх користувачів з метою здійснення управління керівництвом у сучасних мінливих умовах.

Одним із перших у 1494 році зрозумів роль обліку та визначив його мету Лука Пачолі, який писав у своїй фундаментальній праці «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції та відношення» про неї так: «Це ведення своїх справ належним чином і як слід, аби можна було без затримок одержати будь-які відомості як стосовно боргів, так і вимог»²⁴.

Мета обліку полягає в тому, щоби збільшити число та інтенсивність застережень, щоби дати нам такі повідомлення, які ми через зовнішні відчуття не отримуємо. Облік має за свою мету перемогу над часом. Він повертає нас до минулого, дозволяє

²¹ Мирзоев Р. Г., Харченко А. Ф. Основные процедуры системных исследований. Учеб. пособие. СПб. : ГУАП, 2000. 180 с.

²² Портер М. Конкуренция. М. : Вильямс, 2000. 495 с.

²³ Самуляк В. Ю. Формування системи цілей розвитку машинобудівного підприємства. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2008. № 635. С. 114–124.

²⁴ Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. Под ред. проф. Я.В. Соколова. М. : Финансы и статистика, 1982. 286 с.

зазирнути в майбутнє»²⁵. Необхідно визначити мету й головні завдання обліку в досягненні суто фінансових цілей підприємства у режимах стратегічного, поточного та оперативного управління...²⁶.

Мета бухгалтерського обліку – управління господарськими процесами, його змістом є інформація про факти господарської діяльності, а його робочою функцією – спостереження, вимірювання, класифікація, узагальнення й передача інформації²⁷.

Специфіка і значення облікової інформації полягає в тому, що вона є основною інформацією, що надходить від об'єкта до суб'єкта управління. За допомогою звітної інформації суб'єкт здійснює попередній, поточний і подальший контроль за об'єктом, а також зв'язок із зовнішнім середовищем. Показники, необхідні для управління, стали визначальними щодо змісту звітності, а фінансова звітність задає алгоритм бухгалтерського обліку²⁸. Для успішного ведення бухгалтерського обліку, для забезпечення його інформацією планування, аналізу та контролю господарської діяльності підприємства необхідна належна організація.

Бухгалтерський облік повинен бути організований згідно з потребами підприємства, вимогами законодавчих та нормативних актів, а також повинен вирішувати повною мірою поставлені завдання²⁹.

Необхідно зазначити, що серед науковців відсутня одностайність щодо трактування поняття «організація бухгалтерського обліку» (рис.1.3).

Окремі з науковців вважають, що організація бухгалтерського обліку – це система впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає складання облікових реєстрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію

²⁵ Молчанов С. С. Бухгалтерский учет за 10 дней. М. : Проспект, 2009. 264 с.

²⁶ Валуєв Б. І. Управлінський облік: десять питань, на які немає відповіді. Вісник ЖДТУ. 2003. № 1(23). С. 60–65.

²⁷ Соколов Я. В., Палий В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 1981. 324 с.

²⁸ Правдюк Н. А. Підвищення ролі фінансової інформації в управлінні енерговикористанням сільськогосподарських підприємств. Земля України – потенціал продовольчої, енергетичної та екологічної безпеки держави: Матеріали VI міжнародної науково-технічної конференції, 17-18 жовтня 2014 р., у двох томах, т.1, м.Вінниця : РВВ ВНАУ. 2014, С. 196–200.

²⁹ Дикий А. П. Необхідність дотримання принципів організації бухгалтерського обліку з метою збереження майна підприємств. Міжнародний збірник наукових праць. 2009. № 1(16). С. 47–56.

облікового процесу³⁰.

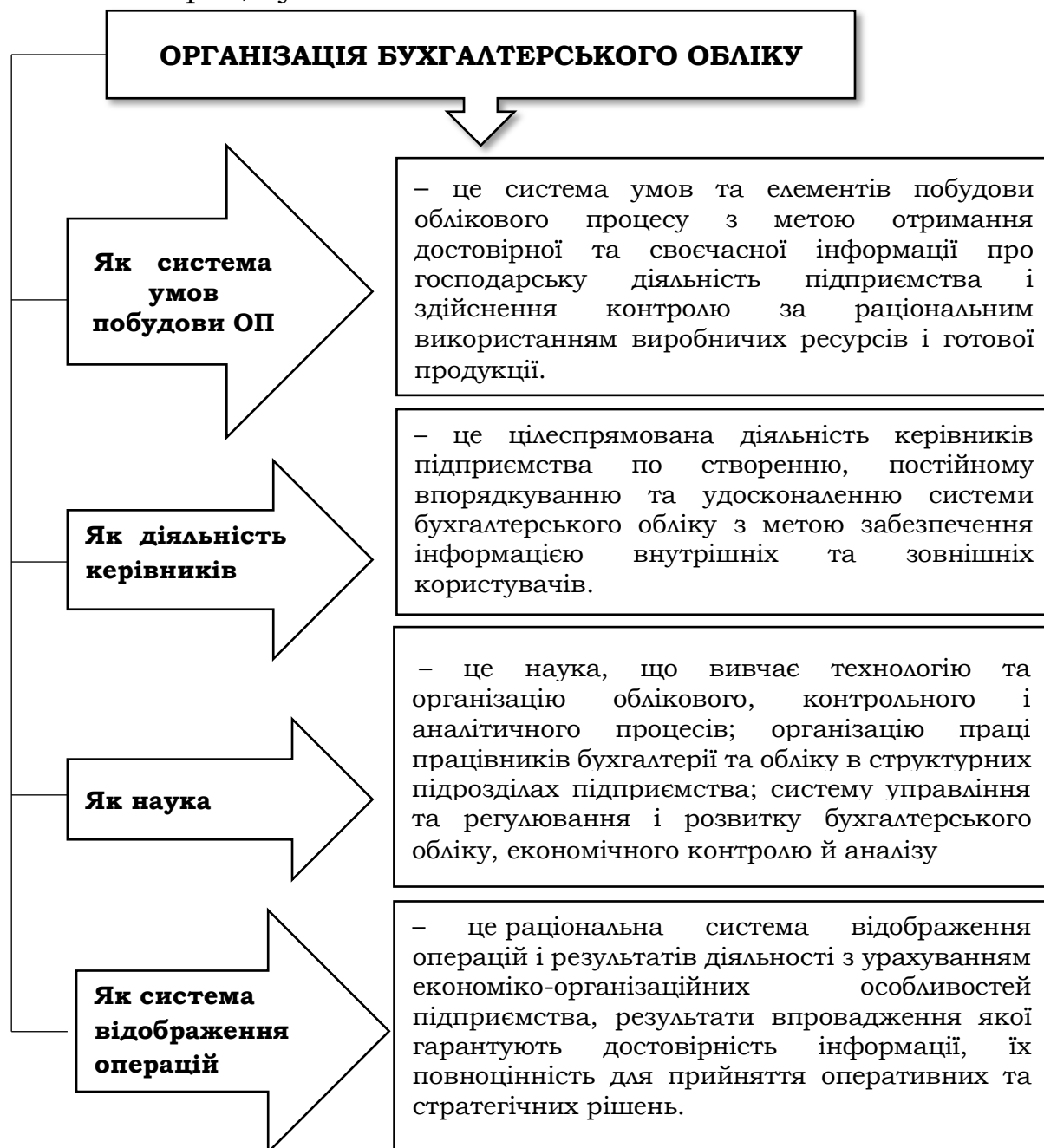


Рис. 1.3. Підходи до визначення сутності організації бухгалтерського обліку

Джерело: систематизовано авторами на підставі^{31,32,33}

На думку інших, організація бухгалтерського обліку – це

³⁰ Карпушенко М. Ю. Організація обліку: навч. посіб. Х.: ХНАМГ, 2011. 239 с.

³¹ Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 3-є вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.

³² Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві : курс лекцій. 2-ге вид., випр. і допов. Тернопіль : Джура, 2004. 92 с.

³³ Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку: підручник. К. : Центр учбової літератури, 2010. 352 с.

сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу³⁴.

Іншими словами, організація бухгалтерського обліку – це наука про практичне втілення теорії, методологій обліку (контролю, аналізу) в системі управління підприємством³⁵.

Вона є однією з найвідповідальніших ділянок роботи підприємства.

Організація бухгалтерського обліку супроводжує створення підприємства та забезпечує його підготовку до ефективної діяльності. Без організованого бухгалтерського обліку неможлива діяльність суб'єктів господарювання, оскільки це суперечить чинному законодавству України.

Терміни «організація» і «ведення» бухгалтерського обліку різні. Організацію бухгалтерського обліку здійснює власник (керівник) у співпраці з обліковими працівниками. Ведення бухгалтерського обліку входить до їхніх обов'язків та полягає у застосуванні методики і технології відображення в обліку господарських операцій, складанні і поданні звітності. Організуючи облік, необхідно пам'ятати, що він потрібний для контролю та задоволення інформаційних потреб користувачів.

Процедури з організації і ведення бухгалтерського обліку взаємопов'язані і не можуть відбуватися ізольовано одна від одної.

Завдання організації бухгалтерського обліку пов'язані з його веденням. Вони передбачають:

- вибір методики ведення бухгалтерського обліку з метою забезпечення збереження майна власника і надання інформації для управління;
- забезпечення технології і техніки бухгалтерського обліку;
- підбір облікового персоналу й організація його роботи.

Організація бухгалтерського обліку ґрунтується на принципах:

- єдиноначальності, що означає наявність особи, яка керує обліком і відповідає за його стан;
- колегіальності, який означає, що облікову діяльність

³⁴ Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник. За ред. В. С. Леня. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.

³⁵ Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві : курс лекцій. 2-ге вид., випр. і допов. Тернопіль : Джура, 2004. 92 с.

здійснюють різні виконавці, які мають працювати як єдиний колектив;

– індивідуальної відповідальності, який означає, що кожний з виконавців облікової діяльності відповідає окремо.

Економіка є терміном грецького походження, що дослівно означає мистецтво ведення господарства. Будь-яку роботу, в процесі якої люди виготовляють необхідні для життя продукти та предмети (матеріальні блага), перевозять і продають їх, здійснюють післяпродажне сервісне обслуговування товарів тривалого користування, заведено називати виробничо-господарською й комерційною діяльністю, а підприємства (організації, фірми), на (в) яких відбувається така діяльність, є суб'єктами господарювання (підприємницької діяльності) органічно взаємозв'язаної економічної системи.

Саме тому економіку цілком справедливо вважають головною цариною діяльності людей, що забезпечує суспільство життєво необхідними матеріальними благами і послугами виробничо-технічного та споживчого призначення. Залежно від ступеня інтеграції складових елементів економічної системи виокремлюють економіку народного господарства країни (макроекономіку), економіку тих чи інших його (її) галузей і територіальних одиниць (регіонів), економіку первинних суб'єктів господарювання (мікроекономіку).

Основною ланкою економічної системи країни, де безпосередньо продукуються товари чи надаються послуги населенню та суспільству загалом, є економіка фірми (підприємства, організації).

Водночас терміном «економіка» широко користуються на позначення сукупності окремих економічних наук, що охоплює:

- економічну теорію (політичну економію);
- історико-економічні науки (історію економічної думки, історію народного господарства); функціональні науки (розміщення продуктивних сил, макроекономіку, мікроекономіку, маркетинг, менеджмент, економіку праці, статистику, фінанси, облік, аудит тощо);
- економіку різних галузей народного господарства (промисловості, агропромислового комплексу, будівництва, транспорту, торгівлі тощо); економіку конкретних підприємств та організацію виробництва.

Економіка підприємства як конкретна галузь економічної науки базується на пізнанні та свідомому використанні економічних законів і закономірностей функціонування та розвитку суспільного виробництва.

Саме виявлення конкретних форм прояву цих законів і закономірностей у господарській діяльності підприємства правомірно вважається економічною політикою підприємства, яка включає: теорію та практику господарювання на рівні підприємства; конкретні форми і методи господарювання, принципи формування й використання виробничого потенціалу; взаємодію всіх видів ресурсів; організацію та ефективність господарсько-комерційної діяльності підприємства (рис. 1.4).

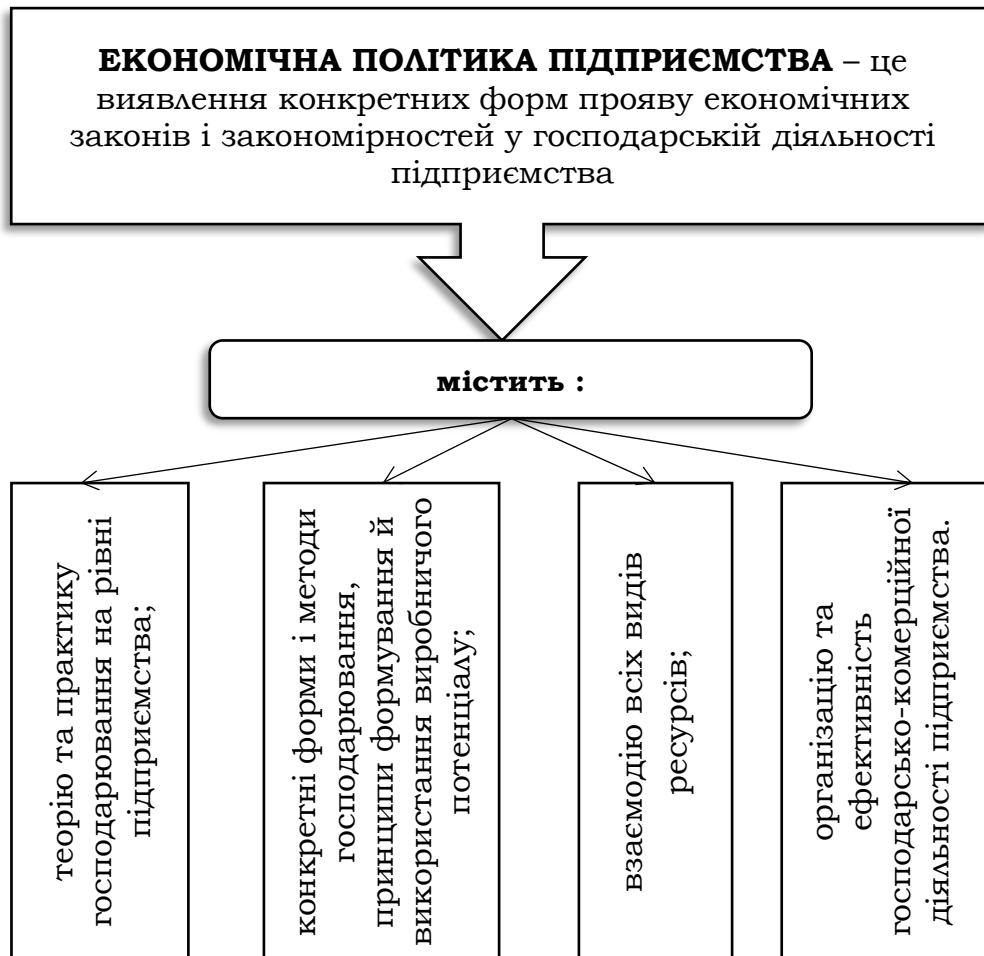


Рис.1.4. Сутність економічної політики підприємства та її складові

Джерело: сформовано авторами

Формування економічної політики підприємства є найважливішим завданням його функціонування на перспективу. Підприємству в умовах жорсткої конкуренції та ситуації, що швидко змінюється, доводиться не тільки зосереджувати увагу на стані внутрішнього середовища підприємства, але й розробляти довгострокову політику, яка дозволяла б їм вести діяльність адекватно до зовнішніх змін (рис. 1.5).

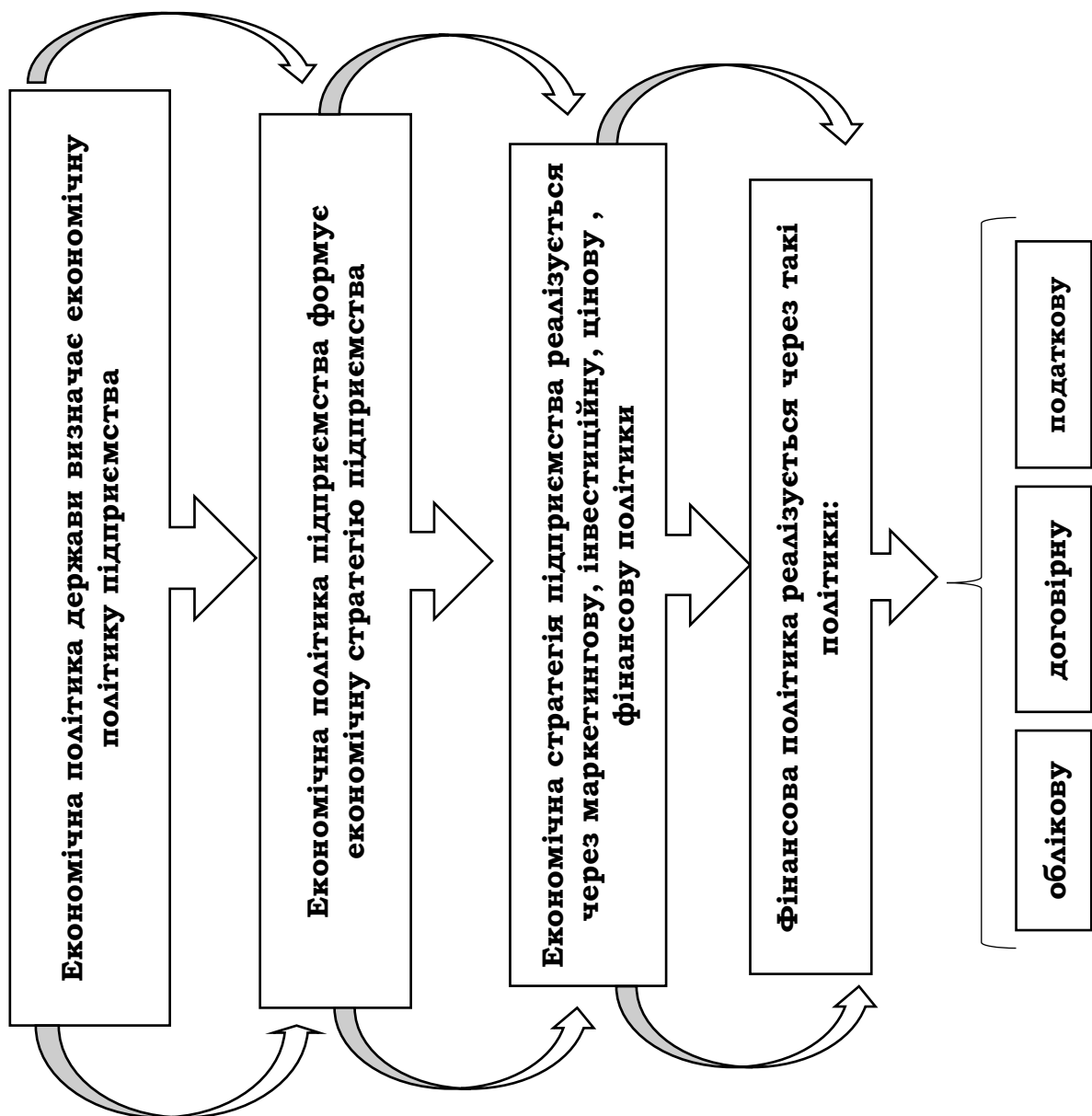


Рис. 1.5. Формування і складові економічної політики
Джерело : ³⁶

Шляхом впровадження раціонально і виважено розробленої економічної політики суб'єкту господарювання досягається його стабільність діяльності, досягнення конкурентних переваг, зміцнення позиції на ринку.

В умовах розвитку ринкових відносин особливого значення набувають процеси формування та управління економічною політикою підприємства.

Політика є складною, комплексною економічною категорією,

³⁶ Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За редакцією д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Ф. Ф. Бутинця. 4-е вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2005. 528 с.

що викликає значної кількості класифікацій видів політик.

За принципом відповідності економічним, соціальним, екологічним цілям розвитку підприємства політику класифікують на :

- економічну політику, що має за мету отримання прибутку і забезпечення конкурентних переваг підприємства;
- соціальну політику, метою якої є задоволення саме соціальних потреб як персоналу підприємства, споживачів, так і суспільства загалом;
- екологічну політику, спрямовану на зниження загроз, що спричиняє підприємство навколишньому середовищу.

Сутність економічної політики підприємства – це загальні, незалежні від часу орієнтири, які визначають напрямок економічної діяльності підприємства.

Під економічною діяльністю мається на увазі така, що спрямована на досягнення комерційних цілей. Економічні комерційні цілі припускають максимізацію прибутку і мінімізацію витрат.

Економічну політику можна розглядати як сукупність таких політик – маркетингової, промислової і фінансової (рис. 1.6).

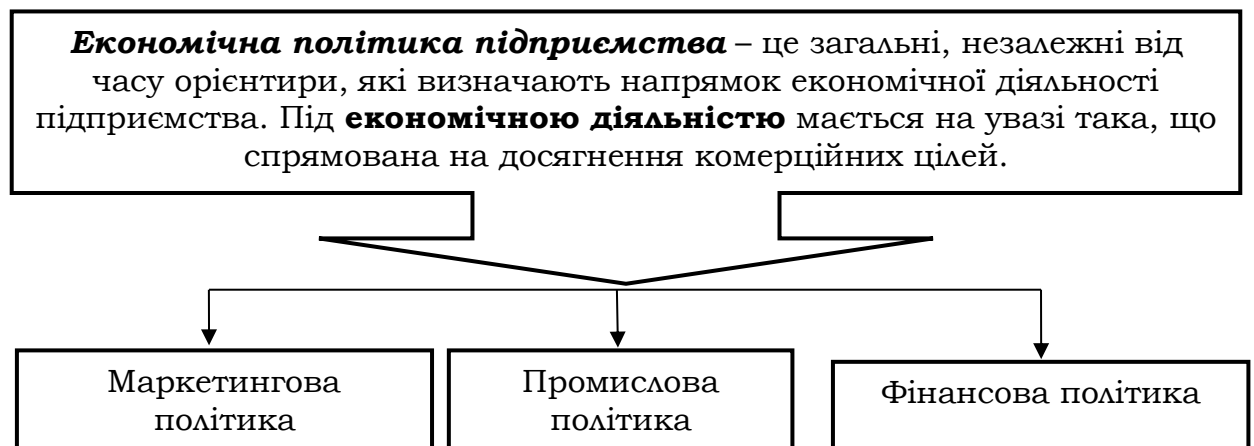


Рис.1.6. Сутність економічної політики підприємства та її складові

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Важливий фактор, який сприяє здійсненню ефективної економічної політики підприємства, – це організація бухгалтерського обліку – одного з основних механізмів управління господарською діяльністю. Саме бухгалтерський облік сприяє вдосконаленню організації всіх господарських процесів, забезпечує їх планування, контроль і аналіз. Кожна зі складових економічної політики забезпечує реалізацію економічної стратегії підприємства. Економічна політика передбачає вибір підприємством таких методичних прийомів, які дозволять представити економічний стан підприємства відповідно до

інтересів власника (керівника) підприємства. Активну участь у формуванні та реалізації економічної політики повинен брати бухгалтер. Для формування економічної політики суб'єкта господарювання необхідно детально вивчити та врахувати всі фактори, які впливають на неї (рис. 1.7) ³⁷.

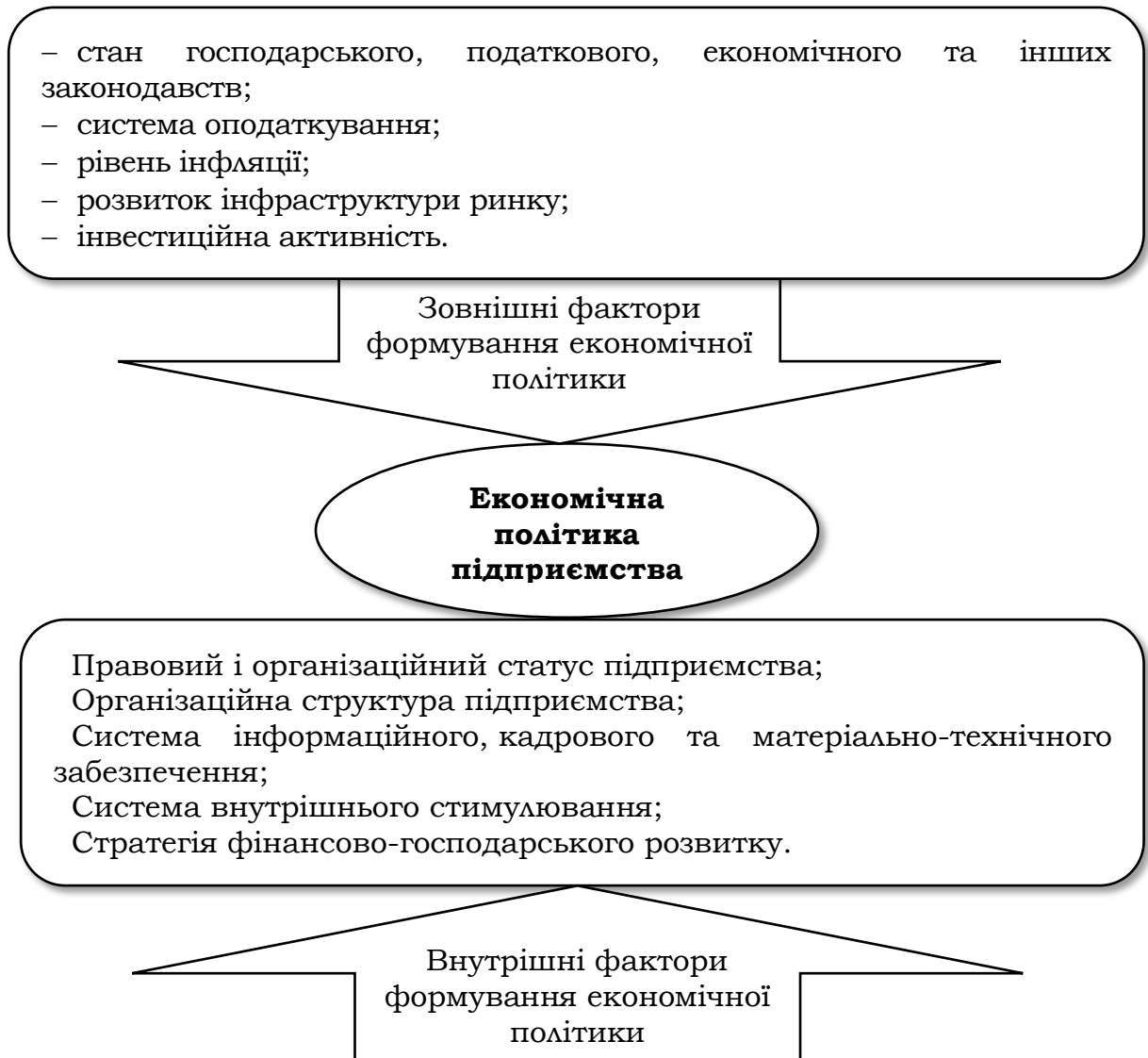


Рис. 1.7. Фактори формування економічної політики підприємства

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Основним зовнішнім фактором є економічно-правове поле діяльності : стан господарського, податкового, економічного та інших законодавств; система оподаткування; рівень інфляції; розвиток інфраструктури ринку; інвестиційна активність.

Внутрішніми факторами впливу на формування економічної

³⁷ Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За редакцією д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Ф. Ф. Бутинця. 4-е вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2005. 528 с.

політики суб'єктів господарювання є:

- правовий та організаційний статус підприємства – форма власності, організаційно-правова форма бізнесу;
- галузь і види діяльності;
- обсяги господарської діяльності;
- виробничі, фінансові, комерційні та інші особливості підприємства;
- рівень свободи дій щодо реалізації продукції тощо;
- стратегія фінансово-господарського розвитку – поточні та перспективні напрями розвитку суб'єкта господарювання.

Формуванню економічної політики підприємства повинно передувати ознайомлення з його бізнес-планом, планом стратегічного розвитку.

Водночас суб'єкти, які формують економічну політику, повинні ознайомитися з :

- поточними планами управлінського персоналу вищого рівня;
- кадровим та матеріально-технічним забезпеченням, яке впливає на можливість реалізації фінансової політики в умовах конкретного суб'єкта господарювання;
- організаційною структурою підприємства, зокрема з наявністю структурних підрозділів, взаємозв'язків між ними;
- структурою бухгалтерської служби, розподілом обов'язків між обліковими працівниками;
- рівнем кваліфікації адміністративного персоналу та працівників бухгалтерської служби;
- системою внутрішнього стимулювання працівників, зокрема з розробленою на підприємстві системою преміювання, морального заохочення працівників, що дозволяє підвищити рівень якості виконання обов'язків, посилити відповідальність за результати діяльності працівників;
- системою інформаційного, забезпечення, оскільки належний рівень інформаційного забезпечення підприємства визначає можливості щодо гнучкого та оперативного реагування на зміни як внутрішнього, так і зовнішнього бізнес-середовища.

Маркетингову політику підприємства, виходячи з визначення економічної політики, можна представити, як одну з її складових, як систему принципів, пріоритетів, цільових установок і механізму взаємодії з економічними агентами зовнішнього і внутрішнього середовища, що характеризують і визначають вміст діяльності щодо дослідження ринку і формування певної позиції підприємства на ринку.

Маркетингова діяльність сільськогосподарських формуваннях повинна забезпечувати надійну, достовірну і

своєчасну інформацію про кон'юнктуру ринку, структуру та динаміку попиту, смаки й уподобання покупців, цінову ситуацію, тобто інформацію про зовнішні умови функціонування сільськогосподарських підприємств. Така інформація має дати відповіді аграрному підприємству, яку продукцію виробляти, в якій кількості, та де і кому вигідніше реалізувати вироблену продукцію³⁸.

Маркетинг відіграє роль регулятора всього процесу відтворення, по суті – розвитку економіки, з макrorівня (держави або регіону) до окремого господарства і визначає структуру, а також позиції розподілення витрат суспільної праці в державі, в суспільній системі загалом, в аграрній економіці і в окремо взятому аграрному підприємстві, фермерському господарстві зокрема.

Маркетинг продукції сільськогосподарських підприємств України дещо складніший від інших видів маркетингу, що обумовлено різноманітністю методів та способів його впровадження, трансформацією сучасної парадигми аграрного маркетингу³⁹.

У сьогоденній нестабільній фінансовій ситуації в світі відбуваються швидкі зміни у перевагах споживачів, в технології виробництва, тому фірмам доводиться працювати в умовах невизначеності ринку. У такому становищі основними завданнями для підприємств стають орієнтація на споживача і завоювання найбільшого сектора ринку, причому ресурси підприємства повинні бути використані максимально ефективно і економічно.

Для того, щоб втілити ці принципи в життя, потрібно постійно вдосконалювати маркетингову політику, що перебуває під впливом чималої кількості чинників та умов бізнес-середовища – від глобальних зовнішніх (макросередовище), що важкопрогнозовані та мало підконтрольні, до умов мікросередовища та внутрішнього середовища.

Внутрішнє середовище підприємства, що чинить вплив на стратегічні і тактичні рішення у маркетинговій політиці, включає щоденну роботу з постачальниками, посередниками, конкурентами, транспортними та фінансово-кредитними організаціями.

Зовнішнє середовище – сукупність факторів, що впливають

³⁸ Буряк П. Ю., Каршинський Б. А., Карпова Я. Ю. Маркетинг: [навч. посібник] К. : ВД «Професіонал», 2005. 320 с.

³⁹ Діченко А. Л. Умови формування маркетингової товарної політики сільськогосподарських підприємств. Агросвіт. № 7. 2016. С. 39–43.

більш масштабно на діяльність підприємства та інші елементи мікросередовища, – це економічні, політико-правові, природно-кліматичні, демографічні та інші умови.

Якщо на ринку (або в зовнішньому середовищі) для підприємства виникатимуть загрози, маркетингова політика повинна їх максимально враховувати з метою скорочення можливих втрат, але, не відступаючи від головних принципів і положень стратегії.

Іншими словами, маркетингова політика має бути як постійною (непорушною) у своїх фундаментальних установках, так і адаптованою до змінних впливів зовнішнього середовища. У цьому і полягає сутність діалектики маркетингової політики сільськогосподарського підприємства.

Застосовуючи широке тлумачення самого поняття «маркетингу», в маркетингову політику включено політику дослідження ринку, цінову політику, збутову політику і товарну політику.

Маркетингова політика формується на підприємстві в результаті спільної роботи різних підрозділів:

- відділу маркетингу;
- відділу збуту;
- економічного відділу;
- фінансового відділу тощо.

Маркетингова політика визначається як засіб оптимізації взаємовідносин між суб'єктами агробізнесу (виробники сільгосппродукції, споживачі, держава, контактні аудиторії), передбачаючи партнерські засади та широку соціальну відповідальність, за рахунок чого забезпечуватиметься позитивний економічний результат у стратегічній перспективі.

Таблиця 1.1

Умови формування маркетингової політики підприємства за її складовими елементами

Складові елементи	Ключові умови впливу на маркетингову політику підприємства
1	2
1.1. Розробка нового товару або економічно обґрунтоване вдосконале-	Тут вступають у дію майже всі можливі умови. Найбільшу роль відіграють: державна підтримка певних галузей (дотації, податкові пільги, повернення ПДВ) наявність великої кількості виробників з аналогічним товаром; залежність від природних факторів, котрі важко передбачити і неможливо контролювати; ефективність розташування підприємства; залежність від ґрунтів; зміна смаків споживачів, професіоналізм служби маркетингу,

<p>1.2. Обслуговування товару</p>	<p>наявність коштів на розробку ефективної МТП, безперебійність роботи постачальників. Виробничі аспекти впливають на те, яким саме за своїми характеристиками отримаємо товар, від чого буде залежати товарна політика. Продукція сільськогосподарських підприємств часто є малодиференційованою, але слід шукати резерви для підвищення її конкурентоспроможності. <i>транспортвання</i> (найбільший вплив мають): На рівні макросередовища: державна підтримка, зміни політичного курсу; стан і перспективи використання джерел сировини та енергоресурсів. На рівні мідосередовища: взаємодія з державними органами, установами. На рівні мікросередовища: товар та його характеристики; транспортні потужності підприємства; обсяг виробництва; посередники; відповідність системи розподілу запитам споживачів, наявність розгалуженої оптової чи роздрібною мережі. <i>Сервісне обслуговування</i> (найбільший вплив чинять): На рівні макросередовища: зміни політичного курсу; економічна криза; інноваційний потенціал підприємства та конкурентів, вимоги до безпеки та до конкурентоспроможності продукції. На рівні мікросередовища: товар та його ергономічні характеристики; інноваційні та фінансові можливості. <i>Зберігання</i> (найбільший вплив чинять): На рівні макросередовища: економічні кризи; карантинні правила. На рівні мідосередовища: внутрішні контактні аудиторії.</p>
	<p>На рівні мікросередовища: товар та його якісні характеристики; транспортні потужності; посередники та вартість їхніх послуг; відповідність системи розподілу запитам споживачів, наявність розгалуженої оптової чи роздрібною мережі.</p>
<p>1.3. Зняття товару з виробництва; диверсифікація; елімінація</p>	<p>На рівні макросередовища: державна підтримка, зміни політичного курсу, економічна криза; співвідношення попиту і пропозиції, доходів і цін на товари: стан і перспективи використання джерел сировини та енергоресурсів; структура та еластичність споживання; темпи технологічних змін у галузях. Мідосередовище: внутрішні контактні аудиторії; лідери громадських думок. На рівні мікросередовища: товар та його характеристики; маркетинговий та фінансовий аспект (зниження обсягів попиту та збуту; скорочення норми прибутку, зменшення частки ринку»; зростання витрат обігу: жорстка конкуренція; поява товарів-аналогів)</p>

Джерело: сформовано авторами за використання⁴⁰

Ідеологію економіки підприємства (у тому числі і її

⁴⁰ Діченко А. А. Умови формування маркетингової товарної політики сільськогосподарських підприємств. Агросвіт. № 7. 2016. С. 39–43.

маркетингової складової) на тривалий період визначає облікова політика. Саме вона сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні підприємством, дає змогу оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у виробничому процесі, ефективно пристосовувати виробничу систему до умов зовнішнього середовища, знизити економічний ризик та домогтися успіхів у конкурентній боротьбі.

Отже, особлива увага повинна надаватися насамперед організації фінансової політики підприємства, оскільки саме її складові – облікова, договірна та податкова політики – здійснюють суттєвий вплив на ведення бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

Аналіз впливу розглянутих факторів упродовж формування фінансової політики підприємства дозволить сформувати її оптимальний варіант з урахуванням особливостей функціонування конкретного підприємства.

Процес організації передбачає цілеспрямоване створення, постійне впорядкування та вдосконалення системи обліку на підприємстві для її відповідності потребам управління.

Будь-яка діяльність, здійснені операції господарств повинні бути відображені в системі бухгалтерського обліку. Передумовою такого відображення є належна його організація, що починається з формування облікової політики суб'єкта господарювання⁴¹, основною метою якої є забезпечення та надання достовірної інформації користувачам для організації ефективного використання майна та отримання максимального ефекту у результаті своєї діяльності.

Спрямованість облікової політики підприємства зумовлюється його стратегічними цілями в основних сферах діяльності. Передумовою розроблення ефективної облікової політики є обґрунтованість підходів до її формування та безпосередній зв'язок з функціями управління. Тому важливим є визначення ролі облікової політики як елемента, що забезпечує ефективне управління діяльністю підприємств⁴².

У міжнародній обліковій практиці існує три підходи до організації обліку:

– централізований, що передбачає жорстке державне регулювання бухгалтерського обліку і застосування однакових

⁴¹ Коваль Л. В. Особливості формування облікової політики у фермерських господарствах. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. № 5. 2018. С. 102–113.

⁴² Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку економічного регулювання. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 2. С. 21–26.

облікових правил усіма господарюючими суб'єктами;

– децентралізований, який передбачає індивідуалізацію правил бухгалтерського обліку для кожного господарюючого суб'єкта і не втручання держави в організацію та ведення обліку;

– змішаний, коли на державному рівні визначаються загальні (базові) правила ведення бухгалтерського обліку, які конкретизуються кожним підприємством виходячи із особливостей їх діяльності і поставлених цілей.

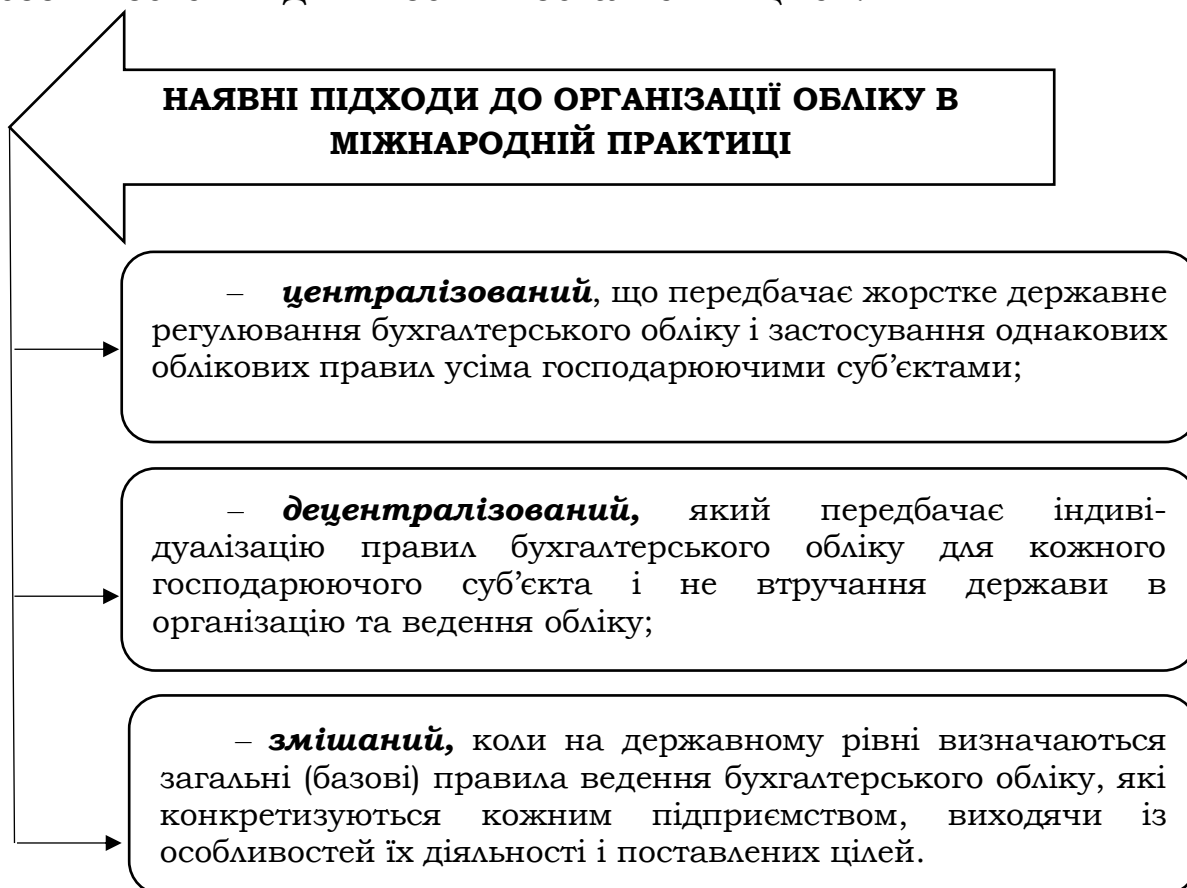


Рис. 1.8. Підходи до організації обліку в міжнародній практиці

Джерело: систематизовано авторами на підставі : ⁴³

Враховуючи, що за радянських часів організація обліку здійснювалася за централізованим підходом і бухгалтерський облік розвивався лише за активної участі держави, економічна категорія «облікова політика» в Україні не застосовувалася.

Інструментом нормативного регулювання бухгалтерського обліку тих часів була інструкція, що містила правила його ведення та охоплювала всю методичну базу з урахуванням галузевих особливостей. Це не вимагало ніяких самостійних тлумачень з боку бухгалтерів або інших державних чи професійних органів.

До початку ринкових реформ необхідності у розробці

⁴³ Верига Ю. А., Кулик В. А., Ночовна Ю. О., Іванюк С. Ю. Облікова політика підприємства: навч. посіб. К. : «Центр учбової літератури», 2015. 312 с.

облікової політики у підприємств навіть не виникало, оскільки законодавство, що регулювало методику бухгалтерського обліку, не передбачало можливості кількох варіантів відображення в обліку та звітності одних і тих же господарських операцій⁴⁴.

Очевидно, що поняття облікової політики може бути пов'язано із застосуванням лише двох підходів до організації бухгалтерського обліку: децентралізованого та змішаного. Лише відповідно до них господарюючі суб'єкти мають право розробляти власну облікову політику, що в загальному розумінні представляє собою сукупність організаційно-методичних прийомів і способів ведення бухгалтерського обліку, щодо яких у підприємства є право самостійного вибору.

У 90-х рр. ХХ ст. у зв'язку із розширенням організаційно-правових форм підприємств та видів господарських зв'язків між суб'єктами господарювання з'являється необхідність та можливість використання кількох підходів до визначення результатів однакових операцій, а, відповідно, і варіантів їх відображення в обліку.

На вимогу часу, із введенням у 1993 р. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні з'явилася можливість застосування облікової політики, хоча саме поняття «облікова політика» ще не використовувалося у нормативних документах.

У Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні⁴⁵ зазначалося, що підприємства можуть самостійно встановлювати форму обліку, визначати методи його ведення, розробляти систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю тощо.

Згідно з вимогами Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні та Вказівок з організації бухгалтерського обліку в Україні⁴⁶ на кожному підприємстві щороку видавався наказ, яким затверджувались єдині (незмінні протягом року) методичні принципи ведення бухгалтерського обліку. Зміни у методиці ведення обліку на

⁴⁴ Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит» . За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця та к.е.н., доц. М. М. Коцупатрого. Житомир : ПП «Рута», 2003. 512 с.

⁴⁵ Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.04.93 р. № 250. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/250-93%D0%BF>

⁴⁶ Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні: Наказ Міністерства фінансів України від 07.05.93 р. № 25 URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0052-93>

підприємстві, що мали місце протягом року необхідно було розкривати та повідомляти у пояснювальній записці до річної бухгалтерської звітності.

Термін «облікова політика» увійшов у використання зарубіжних компаній з часу прийняття Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 1 «Розкриття облікової політики»⁴⁷ та його трактували як сукупність певних принципів, основ, домовленостей, правил та практики, прийнятих підприємством для складання та подання фінансових звітів.

Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»⁴⁸ розкрито сутність поняття «облікові політики», що характеризуються як конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності, а також зазначено, що зміна в обліковій оцінці – це коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів і зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід і зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових розробок та не є виправленням помилок.

Облікова політика⁴⁹ – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, а й вибір методики обліку, яка дає змогу використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя. У широкому розумінні її можна визначити як управління обліком, а у вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку).

Безумовно, облікова політика є інструментом управління бухгалтерським обліком на підприємстві. Однак значення облікової політики виходить за межі цього процесу. Як інструмент управління облікова політика підприємства має виконувати такі функції (рис. 1.9).

Залежно від застосування на підприємстві певних концепцій управління виробництвом, бухгалтерський облік має бути спроможним надавати відповідну інформацію різним ланкам управління, що відповідно знаходить відображення в

⁴⁷ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Розкриття облікової політики». URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013.

⁴⁸ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

⁴⁹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL : http://www.minfin.gov.ua/document/92422/МСБО_8.pdf.

обліковій політиці.

Саме у цьому ракурсі і простежується зв'язок облікової політики з потребами управління⁵⁰.



Рис. 1.9. Функції облікової політики підприємства

Джерело: ⁵¹

Фактори впливу на облікову політику можна класифікувати на внутрішні, що залежать від організації фінансово-економічної діяльності підприємства, і зовнішні, на які підприємство відповідно вплинути не може.

Постійна зміна економічного середовища, в якому функціонує підприємство, призводить до переходу внутрішніх факторів до категорії зовнішніх, і навпаки.

Положення облікової політики слід розглядати як такі, що змінюються під впливом зовнішнього середовища, розвитку науки, техніки і практики, а визначення й формулювання їх безперервно удосконалюються.

Крім наведених вище факторів (рис. 1.10), на формування облікової політики підприємств суттєво впливає форма організації бухгалтерського обліку.

⁵⁰ Коваль Н. І. Особливості облікової політики фермерських господарств. Збірник наук. праць. Вісник Сумськ. держ. аграр. ун-ту: Серія : Фінанси і кредит. Вип. № 2. Суми, 2013. С. 152–157.

⁵¹ Правдюк Н. А., Коваль А. В., Коваль О. В. Облікова політика підприємств: навчальний посібник. Київ : «Центр навчальної літератури». 2020. 647 с.

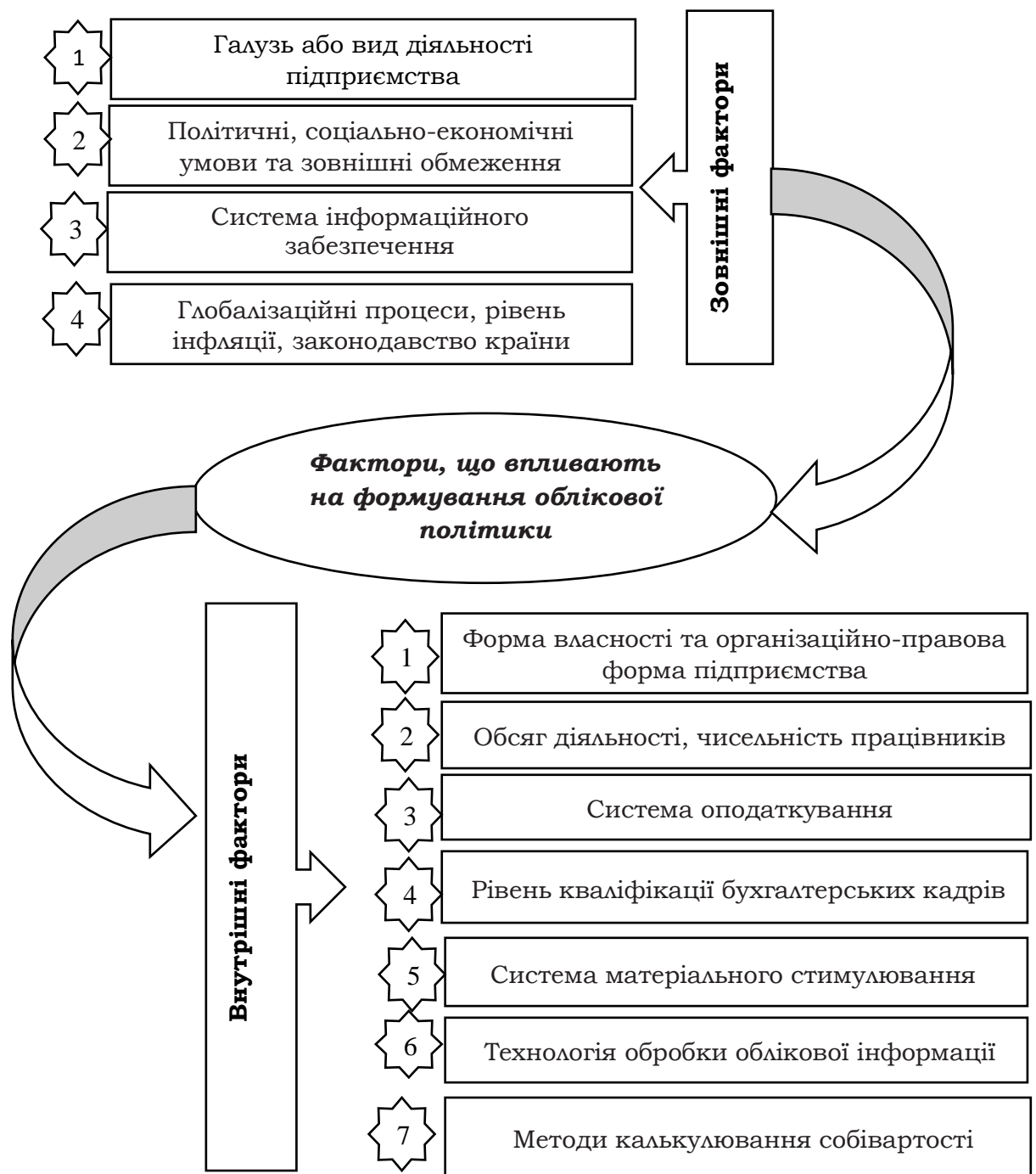


Рис. 1.10. Фактори, що впливають на формування облікової політики підприємства

Джерело: ⁵²

Так, відповідно до п. 4 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»⁵³, для

⁵² Юнацький М. О. Концептуальна основа формування облікової політики підприємства для цілей бухгалтерського обліку. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. Випуск 6. Частина 3. 2016. С. 159–163.

⁵³ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996–XIV зі змінами та доповненнями. URL

забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації :

- 1) введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- 2) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- 3) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- 4) самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

На формування облікової політики впливає і вибір Плану рахунків, який використовується на сільськогосподарському підприємстві. На підприємстві можуть використовувати: загальний План рахунків із застосуванням рахунків витрат класів 8 і 9⁵⁴; загальний План рахунків без застосування рахунків витрат класу 8; спрощений План рахунків, затверджений наказом Мінфіну України від 19.04.01 р. № 186⁵⁵.

Об'єктами облікової політики вважають процеси з організації та ведення обліку щодо яких є альтернативні варіанти. Принципи, правила, способи, методичні прийоми та процедури, які вибирають з урахуванням особливостей діяльності підприємства із загальноприйнятих, належать до елементів методології облікової політики.

Аналіз цих факторів дає змогу вибрати з можливих варіантів облікової політики її оптимальний варіант і знизити бухгалтерські ризики економічного суб'єкта. Грамотно розроблена облікова політика дає змогу визначити оптимальні методи обліку та оцінки активів із зобов'язаннями.

Під час формування облікової політики варто закладати основи податкового планування, формулювати обов'язкові елементи облікової політики з метою оподаткування.

Основними цілями, що досягаються розробкою і наступним затвердженням чітко складеної облікової політики, є закріплення правил і основних методик ведення бухгалтерської та податкової звітностей, а заодно і регулювання організаційних моментів бухгалтерського обліку. Таким чином, розроблення облікової

:<http://www.minfin.gov.ua>

⁵⁴ Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування. Наказ МФУ від 30.11.99 р. № 291. URL : <https://zakon.rada.gov.ua>

⁵⁵ Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку. Наказ МФУ від 19.04.01 р. № 186. URL: <https://zakon.rada.gov.ua>

політики покликана уніфікувати всі форми і методи звітності, наявні на підприємстві, максимально ефективно організувати між структурними елементами підприємства документообіг. Отже, під обліковою політикою слід розуміти конституцію підприємства, в якій передбачається система обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджерів. Сутність облікової політики полягає в усвідомленні людьми моделі системи обліку, яка адекватно описує і відбиває в інформаційному просторі явища і процеси господарської діяльності підприємства⁵⁶.

Об'єктами облікової політики вважають процеси з організації та ведення обліку щодо яких є альтернативні варіанти.

Принципи, правила, способи, методичні прийоми та процедури, які вибирають з урахуванням особливостей діяльності підприємства із загальноприйнятих, належать до елементів методології облікової політики.

У процесі формування облікової політики слід виокремлювати організаційно-технічні та методичні напрями бухгалтерського обліку. Організаційно-технічна складова є первинною стосовно методичної.

Організаційно-технічний аспект облікової політики передбачає розкриття низки чинників, основними із яких є:

- галузева специфіка установи,
- вид діяльності,
- організаційна структура управління та наявність підвідомчих установ,
- обсяги діяльності,
- чисельність персоналу,
- система оподаткування,
- матеріально-технічна база,
- кваліфікація кадрів тощо.

Методична складова облікової політики для цілей бухгалтерського обліку охоплює альтернативні методи обліку за окремими об'єктами.

Отже, облікова політика підприємства має наступні складові, кожна з яких об'єднує відповідні об'єкти, за якими існують альтернативні варіанти (елементи)⁵⁷:

⁵⁶ Пушкар М. С. Облікова політика і звітність: навч. пос. Тернопіль : Карт-бланш, 2003. 141 с.

⁵⁷ Гудзенко Н. М., Китайчук Т. Г. Актуальні питання облікової політики бюджетної установи в умовах дії національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 4. С. 104–117.

- теоретична складова;
- організаційна складова;
- методична складова;
- технічна складова.

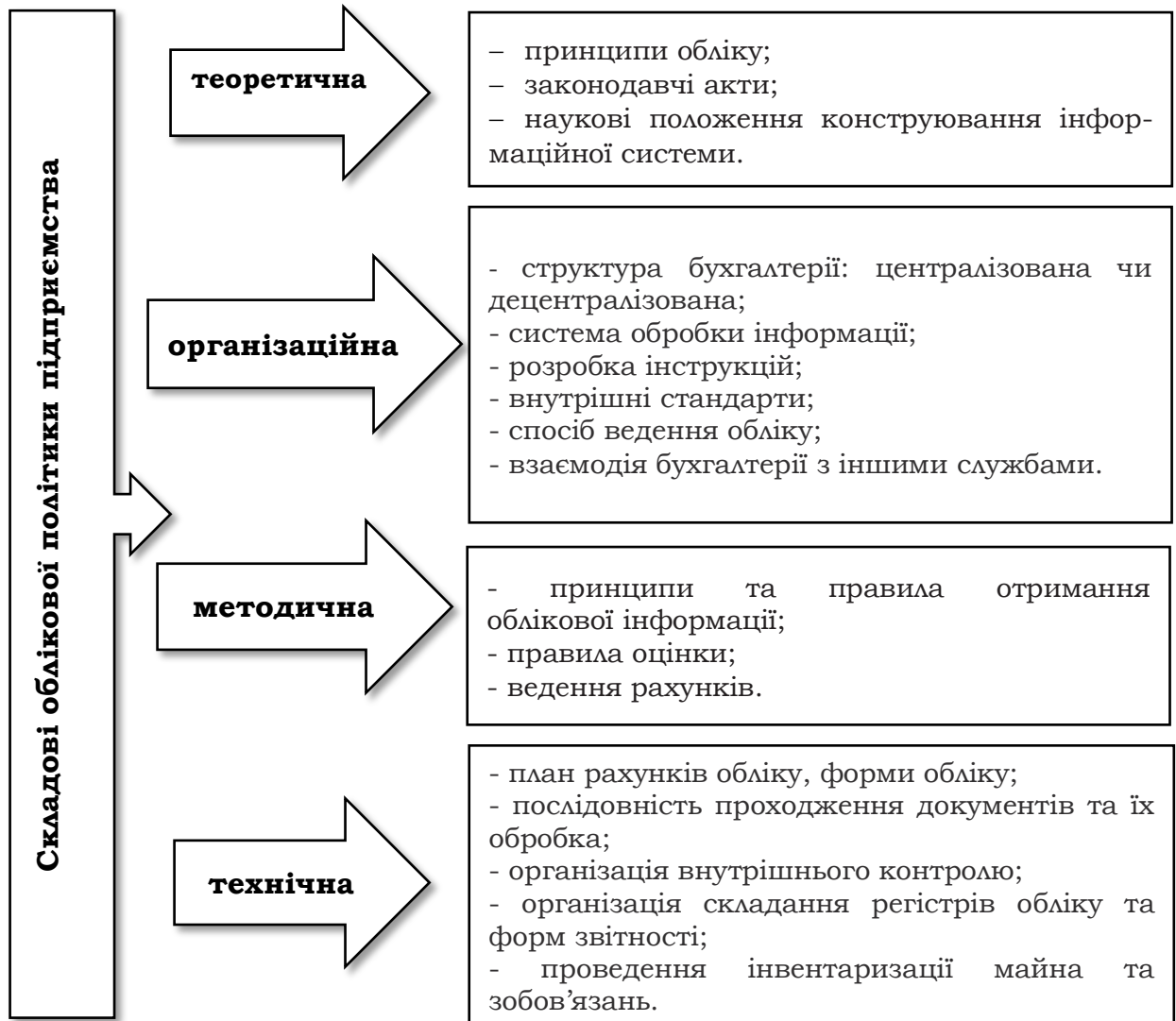


Рис. 1.11. Складові облікової політики

Джерело: ⁵⁸

Формування організаційної складової передуює формуванню методичної та технічної складових і включає об'єкти, які повинні забезпечити організаційну побудову облікового підрозділу, визначення його місця в управлінській і виробничій структурі підприємства, а також його взаємодії з іншими підрозділами підприємства.

Організаційна складова також передбачає створення

⁵⁸ Гудзенко Н. М., Китайчук Т. Г. Актуальні питання облікової політики бюджетної установи в умовах дії національних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 4. С. 104–117.

системи внутрішньогосподарського контролю для забезпечення збереження майна, дотримання законності та доцільності господарських операцій, а також достовірності бухгалтерської інформації. Прикладом об'єкта організаційної складової облікової політики може бути форма організації бухгалтерського обліку, елементом – централізована чи децентралізована форма організація обліку.

Методична складова передбачає визначення способів ведення бухгалтерського обліку його об'єктів, які мають альтернативні способи відображення. Прикладом об'єкта методичної складової облікової політики можуть бути основні засоби, елементами облікової політики, які йому відповідають, – метод нарахування амортизації, строк корисної експлуатації, ліквідаційна вартість основних засобів тощо.

Призначенням технічної складової є визначення технічних засобів, які забезпечують ведення бухгалтерського обліку. Об'єктом технічної складової є форма ведення бухгалтерського обліку, елементами – журнальна, меморіально-ордерна, спрощена, комп'ютерна тощо.

Реалізація елементів методичної складової на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових реєстрах та формах звітності, в тому числі внутрішній, здійснюється за допомогою об'єктів та елементів технічної складової⁵⁹.

Основним внутрішнім нормативним документом, який регулює питання організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, є розпорядчий документ, який містить обрані елементи облікової політики. В якості такого розпорядного документа доцільно використовувати Положення про облікову політику або Наказ про облікову політику.

Процес складання Положення (Наказу) про облікову політику та додатків до нього є трудомістким і вимагає від особи, яка його здійснює, комплексних знань, щоб забезпечити послідовність прийнятої облікової політики.

Важливе значення для оформлення облікової політики підприємства належить графіку документообігу, робочому плану рахунків, посадовим інструкціям, формам первинних документів, створеним на підприємстві, формам внутрішньої звітності та ін. Такі питання підлягають оформленню у вигляді додатків до Положення (Наказу) про облікову політику.

Зміст та обсяг Положення (Наказу) про облікову політику підприємства, додатків до нього та інших документів, якими

⁵⁹ Формування складу та основні елементи облікової політики. Назва з екрану. URL: <https://studfile.net>

оформлюється облікова політика, – питання індивідуального характеру для кожного підприємства та залежить передусім від кваліфікації особи, яка склала цей документ.

Зміна облікової політики повинна бути обґрунтованою і розкриватися в Примітках до річної фінансової звітності.

Зміни облікової політики підприємства можуть відбуватися у передбачених законодавством випадках (рис. 1.12).

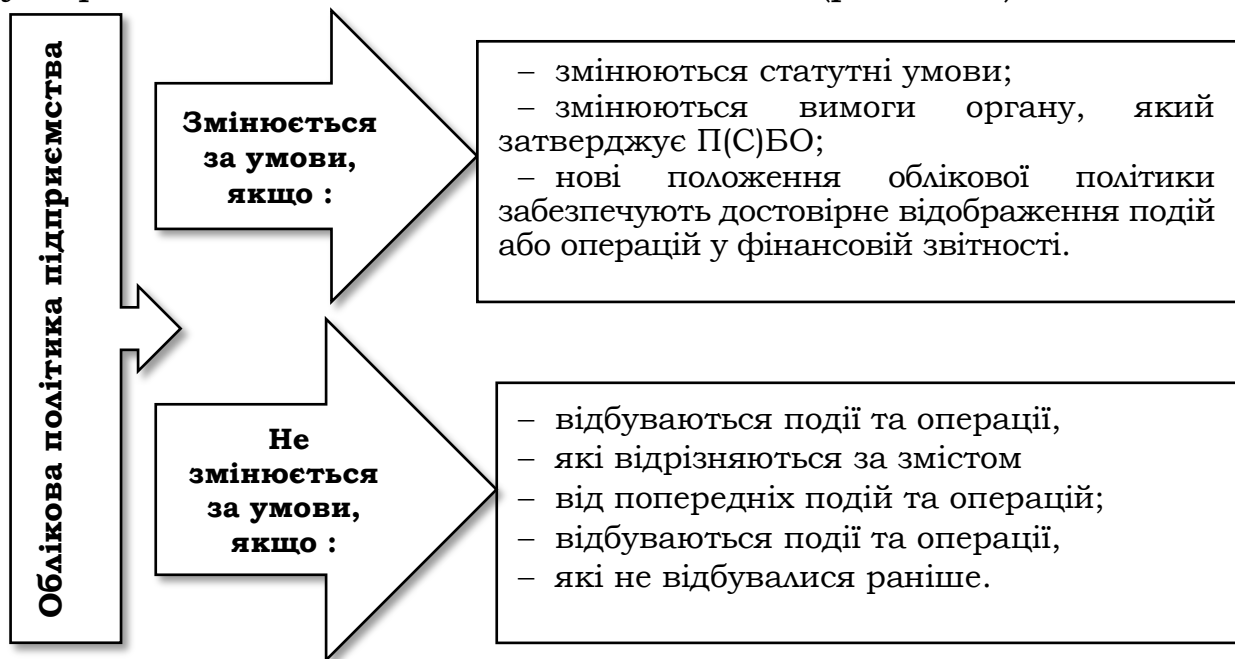


Рис. 1.12. Зміна облікової політики підприємства

Джерело:⁶⁰

Підприємство і мікросередовище, яке його оточує, перебувають під впливом макросередовища. Його ланки щодо підприємництва є неконтрольованими факторами, тобто такими зовнішніми силами, що можуть відкривати для нього нові можливості або створювати нові загрози. Підприємство не може вплинути на макросередовище, але воно мусить добре орієнтуватися в ньому, стежити за його змінами і відповідним чином реагувати на них. Якщо ці зміни можуть створити для підприємства сприятливіші умови для виробництва або збуту продукції, воно мусить внести необхідні корективи в тактику, а можливо, і в стратегію своєї діяльності з тим, щоб максимально скористатися з цих умов. Якщо ж зовнішні сили макросередовища несуть у собі загрозу для підприємства, воно вживатиме заходів, щоб запобігти їх дії або пом'якшити їх негативний вплив⁶¹.

⁶⁰ Формування складу та основні елементи облікової політики. Назва з екрану. URL: <https://studfile.net>

⁶¹ Калетнік Г. М., Киш Л. М., Мазур А. Г., Потапова Н. А. Міжгалузевий баланс: Навч. посіб. Вінниця : Вінницька газета. 2011. 212 с.

Сучасні умови господарської діяльності вітчизняних підприємств характеризуються посиленням гостроти ринкової конкуренції, ускладненням вимог споживачів до якості вироблених товарів та послуг, прискоренням науково-технічного прогресу та безупинною появою нових можливостей для модернізації матеріально-технічної бази виробництва, а також постійним зростанням необхідності оперативного реагування на зміни ринкової ситуації. Розширення складу факторів і рушійних сил економічного розвитку, прискорення динаміки перетворень ринкового середовища, водночас стають джерелом безперервного виникнення перед суб'єктами господарювання значної кількості доступних підприємству стратегічних альтернатив розвитку. Обов'язковою умовою для реалізації зазначених альтернатив розвитку стає необхідність забезпечення належного потенціалу підприємства, що розглядається як міра потужності (явних чи скритих можливостей та здібностей) у сфері господарської діяльності, або сукупність доступних ресурсів, які можуть бути використані для досягнення певних цілей (стратегічних і поточних). Результати оцінки потенціалу являють собою основу для визначення пріоритетів розвитку і планування діяльності підприємства, обґрунтування широкого кола управлінських рішень і розробки проектів підвищення ефективності господарювання⁶².

Таким чином, сучасне економічне середовище вимагає від сільськогосподарських підприємств активного використання ринкових методів господарювання, що вимагає нових підходів до системи управління господарськими процесами. Формування такої системи повинно забезпечити адаптацію підприємств до змін зовнішнього середовища з метою підвищення ефективності господарської діяльності.

Ефективність діяльності суб'єкта аграрного сектора залежить здебільшого від правових факторів. Невід'ємною складовою співробітництва у сфері підприємництва є угода, тобто економіко-правова форма досягнення підприємницької мети. Згідно зі ст. 41 Цивільного кодексу України⁶³, угодами визнаються дії громадян та організацій, спрямовані на встановлення, зміну чи припинення правовідносин юридичних і фізичних осіб у сфері підприємницької діяльності. Поняття

⁶² Мазур Н. А. Склад елементів обліково-економічної політики для обґрунтованого процесу ціноутворення на аграрному підприємстві. Економіка і організація управління. № 1 (17). 2 (18). 2014. С. 155–161.

⁶³ Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

«договір» визначають через поняття «угода», бо він є її різновидом. Договором вважають угоду двох або кількох осіб, спрямовану на виникнення, зміну чи припинення прав і обов'язків. Керуючись загальним визначенням договору, слід зауважити, що господарським вважають такий цивільно-правовий договір, в якому обидва партнери чи хоча б один з них є юридичною або фізичною особою, а також згідно з яким передаються товари, виконуються роботи чи надаються послуги з метою провадження підприємницької діяльності чи іншої мети, не пов'язаної з особистим (сімейним, домашнім) споживанням⁶⁴.

Становлення облікової системи ділового партнерства підприємств неможливе без належного методичного підґрунтя обліку трансакційних витрат. Загальновідомо, що термін «трансакція» запозичений від латинського «transaction» (здійснення, звершення, договір) і має кілька тлумачень, серед яких: операція, угода, що супроводжується взаємними поступками, зниженням цін.

Визначення поняття договірної політики, регульованої обліковою політикою, надає можливість альтернативного вибору суб'єктом аграрного сектора виду договору, партнера за угодою, умов господарських договорів для отримання матеріальних, економічних або будь-яких інших вигід в цілях бухгалтерського обліку.

Зміст договірної політики є досить складним і базується на:

- концепції основних напрямів, цілей і головних задач, властивих кожній обліковій політиці;
- створенні відповідного фінансового механізму;
- правовому управлінні економічною діяльністю суб'єкта аграрного сектора.

На сьогодні договірна політика встановлює характер (тип) правового регулювання договірних відносин як координаційного правового регулювання. Від того, яким видом договору оформлюється факт господарської діяльності, залежить порядок відображення їх у бухгалтерському обліку, і як наслідок – кінцевий фінансовий результат. На думку окремих науковців, договірною політикою є використання можливостей варіювання видами господарських договорів, що юридично оформлюють здійснення організаціями операцій та їх конкретні умови⁶⁵. Інші

⁶⁴ Гізатулін М. Б. Договірна політика як складова облікової політики суб'єктів державного сектору. Науково-практичне видання «Незалежний аудитор». № 10 (IV). 2014. С. 77–82.

⁶⁵ Пятов М. А. Базовые принципы бухгалтерского учета: [учебн. пособ.]. М. : 1С Паблишинг, 2010. 228 с.

автори розглядають договірну політику як зменшення зобов'язань організації до мінімуму і в той же час збільшення її вимог до максимуму стосовно контрагентів, тобто договірна політика – це уміння оформити угоди такими договорами, які забезпечать найбільш сприятливі умови⁶⁶.

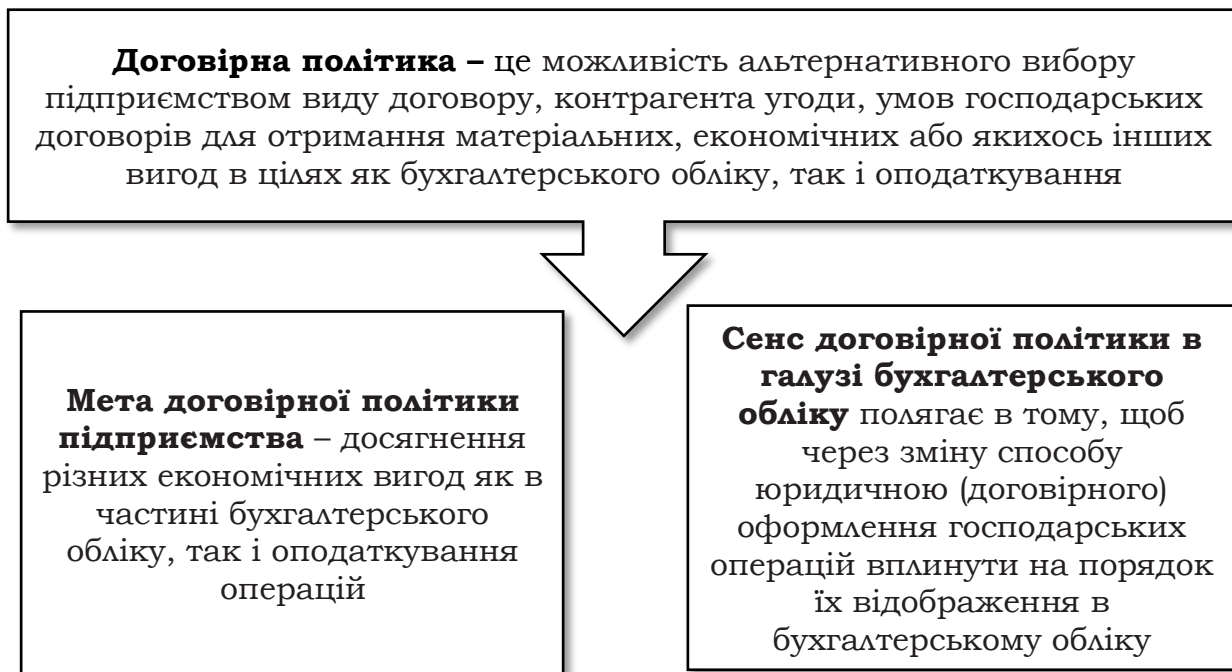


Рис.1.13. Сутність, мета та сенс договірної політики в галузі бухгалтерського обліку

Джерело:^{67,68}

Договірна політика – це «зміна умов господарських договорів з метою досягнення бажаного фінансового результату або визначеної структури активів організації»⁶⁹.

Формуючи договірну політику, слід враховувати, що кожному підприємству характерні особливості діяльності. Саме тому неможливо розробити типові рекомендації щодо формування договірної політики підприємств, навіть якщо обмежитися підприємствами однієї галузі.

Отже, можна погодитись із думкою, що договірною

⁶⁶ Бочкарева И. И., Быков и др. Бухгалтерский учет : учебник ; под. ред. Я. В. Соколова. М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. 768 с.

⁶⁷ Колумбет О. Договірна політика: підходи до розуміння та значення в діяльності підприємства. Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія «Економіка і управління». Вип. 28. 2014. С. 171–177.

⁶⁸ Макарова Н. Н. Договорная политика как составляющая учетной политики: современные концепции формирования: [монография]. М. : ИД «Финансы и кредит», 2009. 104 с.

⁶⁹ Гусева Т. А. Взаимосвязь гражданского и налогового права при толковании договора. Законодательство и экономика. 2005. № 7. URL: Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

політикою є можливість альтернативного вибору підприємством виду договору, контрагента угоди, умов господарських договорів для отримання матеріальних, економічних або якихось інших вигод в цілях як бухгалтерського обліку, так і оподаткування⁷⁰.

Змістом договірної політики є правове регулювання фінансово-економічної діяльності суб'єктів господарювання, яка полягає в поєднанні форм і методів або розробці власних форм і методів договірної політики відповідно до законодавства. З цих позицій визначається модель (програма) виникнення і розвитку відносин між боржником і кредитором.

Сенс договірної політики в галузі бухгалтерського обліку полягає в тому, щоб через зміну способу юридичною (договірною) оформлення господарських операцій вплинути на порядок їх відображення в бухгалтерському обліку. Зміна порядку бухгалтерських записів, що відображають операції, здійснені на підприємстві, змінює його фінансовий стан, і відображається в бухгалтерській звітності. А зміст бухгалтерської звітності, водночас, впливає на думку її користувачів про фінансове благополуччя компанії і на їхні конкретні управлінські рішення, які полягають, наприклад, у виборі того, вкласти чи не вкласти гроші в певні проекти організації, купувати або продавати її акції, надавати чи не надавати фірмі кредит тощо.

Можливість такого впливу на порядок бухгалтерського обліку господарських операцій через вибір виду договору і його конкретних умов має місце в тому разі, якщо методика бухгалтерського обліку операцій організації згідно з чинними нормативними документами залежить від їх цивільно-правового трактування.

Таким чином можна зробити такі висновки:

– договірна політика є складовою фінансової політики підприємства, яка у свою чергу, є складовою частиною економічної політики підприємства;

– договірна політика у частині бухгалтерського обліку регулюється обліковою політикою підприємства;

– основна мета договірної політики підприємства – досягнення різних економічних вигод як в частині бухгалтерського обліку, так і оподаткування операцій.

В умовах запровадження великої кількості податків, неоднозначності трактування основних положень законодавчих документів, які регулюють порядок розрахунків підприємства за

⁷⁰ Макарова Н. Н. Договорная политика как составляющая учетной политики: современные концепции формирования: [монография]. М. : ИД «Финансы и кредит», 2009. 104 с.

податками та платежами, дедалі частіше науковці та практики зазначають про необхідність розробки так званої податкової політики суб'єкта господарювання⁷¹.

Її впровадження пов'язане з існуванням в податковому законодавстві кількох варіантів визначення об'єкта оподаткування, а також відмінністю норм податкового законодавства та П(С)БО щодо визнання та оцінки об'єктів бухгалтерського обліку.

Податкову політику як окремий елемент у практиці ведення бухгалтерського обліку виділено в окремих країнах. Однак чинне українське законодавство з питань оподаткування не передбачає широкого альтернативного вибору, хоча й вимагає високої професійності, впевненості та виваженості бухгалтера.

У зв'язку з цим, на підприємствах положення податкової політики України можуть бути лише одним із розділів Положення про облікову політику, оскільки податкова політика – частина методичного інструментарію бухгалтерського обліку і є одним із його об'єктів.

Розробка положень податкової політики підприємства повинна бути здебільшого спрямована на визначення механізму приведення до єдиного результату (наприклад, відстрочених податкових активів або зобов'язань) наявних розбіжностей між вимогами П(С)БО та податкового законодавства щодо визнання та оцінки активів і зобов'язань, доходів і витрат. Адже норми чинного законодавства, які регулюють ведення бухгалтерського фінансового обліку та податкових розрахунків, такі, що одна й та ж господарська операція може призводити до різних результатів: відповідно до П(С)БО буде збитковою, а за Податковим кодексом – прибутковою. Причому повне приведення у відповідність законодавчих документів з питань оподаткування та П(С)БО України на сьогодні неможливе.

Узгодити положення різного виду законодавчих документів – вибрати один метод – можна лише щодо окремих об'єктів: амортизації чи методів оцінки запасів при їх списанні.

Загалом призначення податкової політики слід визначати як вживання підприємством в межах чинного законодавства заходів для оптимізації сум податків, сплачуваних підприємством до бюджету, а також визначення результату узгодження

⁷¹ Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За редакцією д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Ф. Ф. Бутинця. 4-е вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2005. 528 с.

«податкового обліку» та обліку за П(С)БО.

Формування положень «податкової» політики доцільно розпочинати з основ: передбачити в Положенні про облікову політику опис діяльності та перелік господарських операцій підприємства із зазначенням порядку їх оподаткування та необхідності придбання ліцензії або іншого спеціального дозволу.

Зміст положень податкової політики щодо методики обліку варто наводити за об'єктами обліку із зазначенням обраного порядку відображення в обліку та пункту законодавчого документа, яким необхідно керуватися при цьому.

Виклад матеріалу доцільно здійснювати у вигляді таблиці, який буде додатком до Положення про облікову політику та може оперативно змінюватися залежно від змін законодавства.

Викладення положень податкової політики слід також доповнювати порівняльним аналізом з Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та зазначенням обраного шляху відображення майна і зобов'язань підприємства. Для більшої наочності зазначеної інформації до Положення про облікову політику необхідно розробити таблицю, в якій слід навести відображення в обліку (як згідно з П(С)БО, так і податковим законодавством) відповідних об'єктів.

Щодо окремих об'єктів бухгалтерського обліку нормативні документи взагалі не містять конкретних настанов. У такій ситуації бухгалтер підприємства повинен покладатися на свою професійну думку. Правила обліку таких об'єктів повинні обов'язково відображатися в Положенні про облікову політику та додатках до нього. Враховуючи часті зміни законодавства з питань оподаткування, таблиці, наведені в Положенні про облікову політику, можуть відображати загальні основи ведення обліку, що мають постійний характер. При цьому бухгалтеру підприємства, обов'язком якого є ведення бухгалтерського обліку податкових розрахунків, слід скласти робочу таблицю, постійно удосконалюючи її відповідно до змін. Це сприятиме високій продуктивності праці цього виконавця і можливості без проблем обґрунтувати свої дії перед керівництвом і контролюючими органами.

Управлінські відносини регулюються сукупністю політико-соціальних норм і процедур їх реалізації, що забезпечують нормальне функціонування і розвиток систем відповідно до змінних умов їх існування. Правові норми є засобом регламентування системи органів виконавчої влади як у структурному, так і функціональному аспектах. Суттю права є фіксація політико-правових відносин, а змістом – його роль як засобу здійснення соціального управління в суспільстві.

Дотримання правових норм гарантується авторитетом держави, забезпечується як методом переконання, так і в разі потреби – засобами примусу⁷².

Правове регулювання – це діяльність держави щодо становлення обов'язкових для виконання норм (правил) поведінки суб'єктів влади. Необхідний у цьому разі примус забезпечується розвитком громадської свідомості та силою державної влади.

З метою адекватного задоволення нових потреб ринку та сприяння економічному зростанню у практиці фінансової звітності, бухгалтерського обліку та аудиту нині відбуваються суттєві перетворення. Є значна потреба у подальшій реалізації та прискоренні цієї реформи, покликаної пришвидшити процес гармонізації нормативно-правового забезпечення регуляторного середовища України зі стандартами Європейського Союзу згідно з проголошеними урядом цілями та Європейською політикою сусідства⁷³.

У світовій практиці виокремлюють дві моделі регулювання бухгалтерського обліку: державну та професійну регламентацію⁷⁴.

Державна модель передбачає наявність у країні законів, що регламентують бухгалтерський облік. Правові засади регулювання бухгалтерського обліку визначають кодекси законів, які закріплюють за певними державними органами відповідальність за розроблення і впровадження методологічного, методичного та організаційного забезпечення бухгалтерського обліку. Професійна модель регламентації передбачає розроблення правил і порядку ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності професійними організаціями бухгалтерів.

Система правового регулювання бухгалтерського обліку охоплює законодавчі та нормативні акти, що регламентують організацію і ведення бухгалтерського обліку підприємствами, установами та організаціями різних організаційно-правових форм, встановлюють порядок формування ними інформації у бухгалтерському обліку і наведення її у фінансовій звітності, а також визначають компетенцію державних органів у цій сфері.

Ця система складається з актів декількох рівнів юридичної сили, які перебувають у певній ієрархічній підпорядкованості

⁷² Калетнік Г. М., Мазур А. Г., Кубай О. Г. Державне регулювання економіки: Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес», 2011. 428 с.

⁷³ Україна: бухгалтерський облік та аудит: звіт про стан дотримання стандартів та кодексів (ЗДСК). Світовий банк. URL: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_ukr_ukr.pdf.

⁷⁴ Олійник Я. В. Регламентація бухгалтерського обліку в Україні: стан, проблеми, орієнтири. Формування ринкової економіки. 2010. № 24. С. 504.

(рис.1.14).



Рис. 1.14. Система правового регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Джерело: ⁷⁵

До першого рівня регулювання належить Конституція України, ст. 42 якої визначає, що «кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом», та не допускає зловживання монопольним становищем на ринку, таким як неправомірне обмеження конкуренції і недоброчесна конкуренція. Для реалізації цього та інших прав, а також виконання відповідних обов'язків ст. 13 Конституції України встановлює, що «держава забезпечує захист прав усіх суб'єктів права власності і господарювання, соціальну спрямованість економіки. Усі суб'єкти права власності рівні перед законом»⁷⁶.

⁷⁵ 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.

⁷⁶ Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр>.

Основним нормативним актом другого рівня у сфері організації та ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999⁷⁷, в якому наводиться визначення бухгалтерського обліку, його об'єкта, встановлюються єдині правила бухгалтерського обліку для всіх підприємств незалежно від форм власності та виду діяльності, визначаються правові засади регулювання, організації, ведення та систематичного обліку, його реєстрів, порядок оцінки майна і зобов'язань, правила складання та подання фінансової звітності в Україні. Його норми є підґрунтям для формування сучасної системи бухгалтерського обліку.

До нормативних актів цього рівня також належать інші закони, укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України, які закріплюють обов'язковість ведення бухгалтерського обліку всіма суб'єктами господарювання, визначають основні вимоги до його організації, правила та процедури ведення і розкриття інформації у фінансовій звітності.

Нормативними актами третього рівня є положення та інструкції з бухгалтерського обліку, в яких викладені загальні вимоги державного регулювання бухгалтерського обліку та містяться основні поняття, базові правила і прийоми бухгалтерського обліку.

Серед актів третього рівня ключову роль відіграють Національні (положення) стандарти бухгалтерського обліку, а з 1 січня 2012 р. і Міжнародні стандарти фінансової звітності. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку (П(С)БО) – це нормативно-правовий акт, який «визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам».

Четвертий рівень правового регулювання бухгалтерського обліку охоплює: методичні рекомендації, інструкції та листи, що роз'яснюють застосування окремих стандартів бухгалтерського обліку⁷⁸.

Міністерство фінансів України розробило та затвердило Єдиний план рахунків бухгалтерського обліку, Інструкцію про

⁷⁷ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 966-XIV URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

⁷⁸ Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. За заг. ред. Л. Г. Ловінської. К. : ДНУ «Акад. фін. Управління», 2013. 294 с.

застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а також Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку.

Крім того, Міністерство розробило типові форми документів, облікових реєстрів, форми бухгалтерської документації, а також видає інструкції про порядок ведення бухгалтерського обліку господарських засобів та операцій. Суб'єкти господарювання, незалежно від форми власності та галузей господарства, зобов'язані керуватися цими документами.

П(С)БО роз'яснюються та тлумачаться в методичних матеріалах, які видаються уповноваженими установами (наприклад, банківськими регуляторами, міністерствами та державними комітетами). При цьому слушним є зауваження Світового банку щодо неузгодженості та уривчастості деяких з цих матеріалів, які розроблялися незалежно: «П(С)БО було впроваджено декілька років тому, і вже підготовлено або буде підготовлено сім методик впровадження; однак ці методики не розв'язують в повному обсязі проблем, з котрими нерідко стикаються бухгалтери, коли намагаються застосовувати П(С)БО належним чином»⁷⁹.

До документів п'ятого рівня належать робочі документи організації, зокрема положення, інструкції, накази та ін., що визначають порядок ведення бухгалтерського обліку та перебувають безпосередньо в компетенції суб'єктів господарювання. Цими внутрішніми документами є наказ про облікову політику організації, робочі плани рахунків бухгалтерського обліку, форми внутрішньої звітності тощо.

В Україні діє дві основні професійні організації бухгалтерів – Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ), створена у 1996 р., та Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів (УАСБА), заснована у 2004 р. ФПБАУ є повноправним членом Міжнародної федерації бухгалтерів з листопада 2008 р.⁸⁰, а УАСБА – асоційованим членом⁸¹. ФПБАУ визначає своєю місією «сприяння зростанню довіри громадськості до високої якості їх професійних послуг;

⁷⁹ Звіт Європейської комісії про МСФЗ Раді Європи та Європейському парламенту щодо оцінки механізму застосування МСФЗ. Школа професійного бухгалтера. № 7(91). 2008. С. 6.

⁸⁰ Звіт Європейської комісії про МСФЗ Раді Європи та Європейському парламенту щодо оцінки механізму застосування МСФЗ. Школа професійного бухгалтера. № 7 (91). 2008. С. 6.

⁸¹ Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів. URL: http://www.uasaa.org/ukr/about_us/description

розробку і впровадження національних стандартів та практики бухгалтерського обліку і аудиту, що базуються на міжнародних стандартах; створення Кодексу професійної етики та здійснення контролю за його дотриманням; підвищення рівня професійної освіти»⁸².

Фонд Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку видав ФПБАУ ліцензію на координування діяльності щодо перекладу з англійської на українську мову відповідно до офіційного процесу. Крім того, Фонд Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку уклав з Міністерством фінансів України угоду про відмову від авторських прав на офіційний український переклад.

Місією УАСБА є сприяння розвитку професії й забезпечення фахового зростання бухгалтерів та аудиторів в Україні, захист інтересів професійної спільноти, виведення статусу обліку, аудиту і бухгалтерської справи загалом на якісно новий рівень як у професійному аспекті, так і у сприйнятті їх суспільством⁸³.

Роль та права українських професійних бухгалтерських організацій у створенні нормативної бази обліку на законодавчому рівні на сьогодні не визначено⁸⁴.

В умовах ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності в Україні відповідно до МСФЗ перед підприємствами постає чимало питань із трактування тих чи інших стандартів, оскільки МСФЗ базуються не на вузькоспеціалізованих правилах та методиках, а на фундаментальних принципах.

В Україні провідну роль у державному регулюванні бухгалтерського обліку та фінансової звітності повинно відігравати Міністерство фінансів. Іншими ключовими установами є Національний банк України, Національна комісія України з цінних паперів та фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України.

На підставі проведеного аналізу нормативних та наукових джерел, можна зробити висновок, що нормативне регулювання організації бухгалтерського обліку є п'ятирівневим. Воно регулюється як законами та кодексами, положення яких є обов'язковими до виконання усіма підприємствами України, так

⁸² Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України. URL: <http://www.ufraa.org>.

⁸³Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів. URL: http://www.uasaa.org/ukr/about_us/description.

⁸⁴ Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. За заг. ред. Л. Г. Ловінської. К. : ДНУ «Акад. фін. Управління», 2013. 294 с.

і спеціально розробленими на підприємстві положеннями, що враховують специфіку його діяльності⁸⁵.

Отже, *нормативно-правове забезпечення організації обліку* – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток організації бухгалтерського обліку в нашій державі.

1.2. Предмет і метод організації бухгалтерського обліку

Світова спільнота в умовах сьогодення зіштовхується з низкою глобальних викликів, які породжують необхідність пошуку інноваційних підходів до розвитку традиційних господарських систем. Все гостріше відчувається невпинне зростання чисельності населення, що зумовлює збільшення потреби у продуктах харчування та енергоносіях, а також загострення екологічних проблем, які породжують кліматичні зміни і глобальне потепління. Необхідність протидії зазначеним викликам обґрунтовує потребу переходу від класичних принципів господарювання до інноваційних моделей, базисом яких є максимальна ефективність використання усіх ресурсів та людського капіталу зокрема⁸⁶.

У цих умовах система менеджменту вимагає збільшення обсягу інформації про найдрібніші об'єкти в середині підприємства та за його межами, що в кінцевому результаті впливає на ефективність роботи бізнесу. Нині блок контролю загального циклу управління, в якому облік відіграє провідну роль інформаційного забезпечення, залишається слабкою ланкою менеджменту, що вимагає посилення та удосконалення⁸⁷. Система управління підприємства аграрного сектора економіки передбачає низку послідовних процесів: отримання інформації, обробку інформації, прийняття рішення, виконання рішення, оцінку результатів виконання рішення. Управління сільськогосподарськими підприємствами побудоване на

⁸⁵ Глушко Л. В. Законодавчо-нормативне забезпечення обліку та аналізу доходів. URL: <https://www.sworld.com.ua/konfer42/82.pdf>

⁸⁶ Калетнік Г. М., Гунько І. В. Інноваційні платформи організації науково-дискусійних молодіжних майданчиків у контексті євроінтеграційного розвитку аграрної економіки. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 4. С.7–18.

⁸⁷ Гудзенко Н. М., Китайчук Т. Г. Роль обліку в забезпеченні економічної безпеки підприємств. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 3. С.125–134.

технічній, економічній, соціальній та політичній інформації.

Облікова система підприємства⁸⁸ є першоджерелом створення інформаційного поля для реалізації всіх інших функцій управління. Дані бухгалтерського обліку, що використовуються в процесі прийняття управлінських рішень, представлені звітною інформацією, а також відомостями за аналітичними та синтетичними рахунками, на яких акумулюються відомості щодо формування фінансових результатів підприємства.

Для прийняття ефективних рішень щодо управління сільськогосподарським підприємством необхідно проводити аналіз і оцінку інформації, що формується як на мікрорівні (всередині підприємства), так і на макрорівні (на рівні галузі). Це пов'язано з тим, що основною умовою, необхідною для прийняття ефективних управлінських рішень, є наявність відповідного інформаційно-облікового забезпечення, яке закінчується певними висновками і пропозиціями щодо прийняття рішення менеджерами.

Отже, можна зробити висновок, що рівень управління економікою підприємств багато в чому, якщо не в основному, залежить від раціональної організації обліку, оскільки саме в обліку створюється лівова частка інформації, яку використовує система управління.

Принципи обліку є вихідною базою та вектором прийняття рішення, якими повинен керуватися бухгалтер в обліковій практиці, коли чинні нормативні акти не дають конкретної відповіді щодо повного, правдивого та неупередженого відображення того чи іншого факту господарського життя суб'єкта господарювання. «Принцип – це те, що завжди, за будь-яких умов, без будь-якого винятку властиве певному явищу. Принцип виступає основою, початком, керівною ідеєю у будь-яких відносинах»⁸⁹.

Облік господарської діяльності на підприємствах у різних країнах здійснюється за різними принципами, причому в кожній країні ці принципи формуються історично, що зумовлено специфічними рисами певної країни. Ідея Міжнародних стандартів фінансової звітності полягає у тому, щоб за допомогою дотримання єдиних принципів бухгалтерського обліку зробити

⁸⁸ Правдюк Н. Л. Обліково-аналітичне забезпечення управління прибутком підприємства. Облік і фінанси. № 4 (70). 2015. С. 53–60.

⁸⁹ Малюга Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: [навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів]. За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута». 2003. 476 с.

порівняльною звітністю компаній різних країн. Принципи бухгалтерського обліку в Україні відображено в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»⁹⁰.

У міжнародних стандартах фінансової звітності принципи обліку розглянуто в документі під назвою “Концептуальна основа підготовки і подання фінансової звітності” (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements). Цей документ не є стандартом, але відіграє велику роль у процесі розроблення міжнародних стандартів і гармонізації підходів до складання фінансової звітності⁹¹.

В умовах становлення ринкових відносин принципи організації бухгалтерського обліку набувають нового значення. Адже саме вони є основою формування обліку та забезпечення його подальшої провідної ролі в діяльності підприємства. Використання Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні потребує, перш за все, повного узгодження облікових принципів.

Міжнародні стандарти обліку ґрунтуються на двох основних припущеннях:

1) нарахування (accrual basis) – вплив операцій та інших подій визнається, коли вони відбуваються (а не коли отримані або сплачені грошові кошти чи їх еквіваленти), і вони відображаються в облікових реєстрах та у фінансових звітах того періоду, до якого вони належать;

2) безперервність (going concern) – підприємство, як правило, розглядається як безперервно чинне, тобто таке, що продовжуватиме свою діяльність в осяжному майбутньому (підприємство не має ані наміру, ані потреби ліквідуватися або суттєво скоротити масштаби своєї діяльності)⁹².

Загальноприйняті правила організації бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємства називаються принципами організації бухгалтерського обліку.

В економічній літературі виділяють різні принципи організації обліку (рис. 1.15, 1.16, 1.17).

Принцип цілісності передбачає розгляд системи як об’єкта, як єдності, якість якої не зводиться до властивості будь-якої з окремих частин, що утворюють її. Цілісність обліку системи як

⁹⁰ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

⁹¹ Концептуальна основа підготовки і подання фінансової звітності / перекл. з англ. Т. Шарашидзе. 2009. 60 с.

⁹² Концептуальна основа підготовки і подання фінансової звітності / перекл. з англ. Т. Шарашидзе. 2009. 60 с.

об'єкта виявляється у подвійному узагальненні господарських фактів – явищ та процесів.

Принцип усебічності передбачає врахування всіх внутрішніх зв'язків і відносин системи, усіх факторів, що впливають на її функціонування.

Принцип субординації передбачає необхідність побудови ієрархії елементів та відносин за чітко визначеними критеріями (мобільність, адекватність тощо).

Основним критерієм для системи бухгалтерського обліку є адекватність організаційної та технологічної структур підприємства. Наприклад, облік матеріалів будується адекватно організації складського господарства: за кожною матеріальною відповідальною особою, місцем зберігання матеріалів; облік витрат на управління – за рівнями останнього, структурами, підрозділами.



Рис. 1.15. Принципи організації обліку

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Принцип динамічності встановлює, що всі характеристики

системи слід розглядати не як постійні, а як такі, що змінюються. Динамічність бухгалтерського обліку зумовлена постійним удосконаленням форм і методів його організації, розвитком форм виконання розрахунків, системи рахунків, застосуванням нових методів обліку ресурсів, затрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції.

Принцип випередженого відображення означає постійну наявність проблем, виникнення яких обумовлене часом, а отже, вимагає прогнозування стану системи обліку в майбутньому.



Рис. 1.16. Принципи організації обліку

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Чіткість передбачає забезпечення якісної термінології та достовірної інформації.

Принцип системостворюваних відносин вимагає визначення саме тих зв'язків між частинами (елементами) системи, які забезпечують її цілісність, існування та розвиток.

Адаптивність щодо організації обліку означає пристосування його будови й функцій до конкретних умов управління.

Паралелізм визначається як обов'язкова наявність систем

(підсистем) бухгалтерського обліку в усіх самостійних господарських підрозділах.

Ритмічність в організації обліку означає рівномірне надходження даних й надання вихідної інформації. Недодержання рівномірності призводить до порушення строків обробки такої інформації.

Безпосередність передбачає послідовність облікового процесу під час розв'язування конкретних завдань.

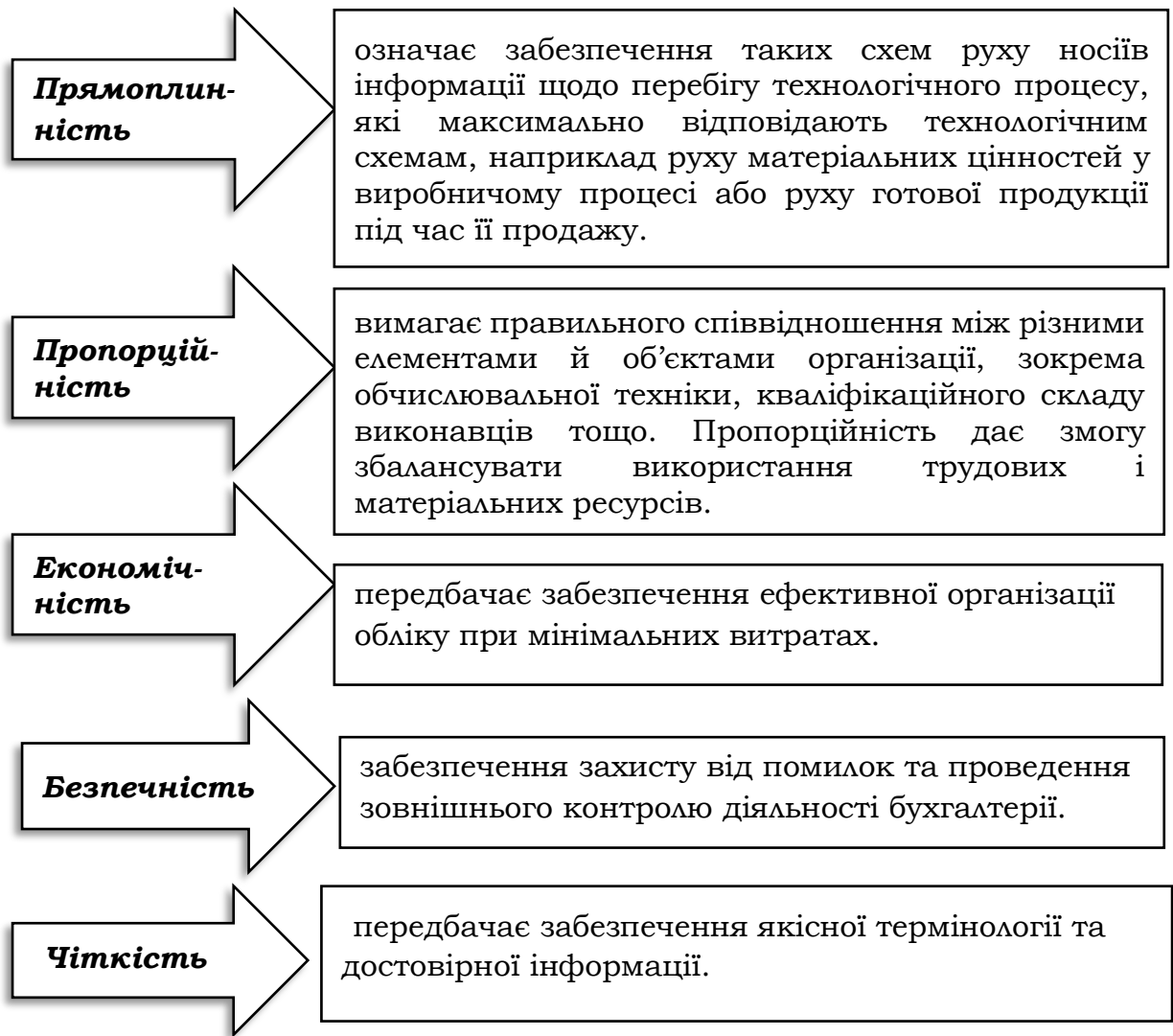


Рис. 1.17. Принципи організації обліку

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Прямоплинність в організації бухгалтерського обліку означає забезпечення таких схем руху носіїв інформації щодо перебігу технологічного процесу, які максимально відповідають технологічним схемам, наприклад руху матеріальних цінностей у виробничому процесі або руху готової продукції під час її продажу.

Пропорційність як принцип організації бухгалтерського

обліку вимагає правильного співвідношення між різними елементами й об'єктами організації, зокрема обчислювальної техніки, кваліфікаційного складу виконавців тощо. Пропорційність дає змогу збалансувати використання трудових і матеріальних ресурсів.

Економічність передбачає забезпечення ефективної організації обліку при мінімальних витратах.

Безпечність – це забезпечення захисту від помилок та проведення зовнішнього контролю діяльності бухгалтерії.

Організація має безпосереднє відношення до формування, розвитку, відображення і представлення всього, що оточує людину та утворює її життєдіяльність. Усі заплановані та здійснювані людські дії, їх результати є проявом сутності організації, а дослідження людиною навколишнього світу починається, передусім, з вивчення того, як все організовано⁹³.

Бухгалтерський облік є, як уже зазначалося, складною багаторівневою системою (підсистемою), яка сприймається з різних позицій. Безперечно, така складність структури та наявність різних підходів до розгляду цієї системи – бухгалтерського обліку – свідчать на користь необхідності її організації.

Виходячи з тлумачення поняття «предмет», що визначається як «те, на що спрямовано дію», під предметом організації бухгалтерського обліку варто розуміти сам бухгалтерський облік. Найбільш поширеним є визначення, відповідно до якого бухгалтерський облік – це система суцільного, безперервного та взаємозв'язаного відображення господарської діяльності підприємства, засіб узагальнення всіх господарських операцій у вартісному вираженні.

Отже, до системи бухгалтерського обліку застосовуються такі характеристики, як суцільний, безперервний, взаємозв'язаний. Зазначені епітети увиразнюють поняття «процес», що являє собою послідовність дій, спрямованих на досягнення деякого результату.

Виокремивши головні складові предмета організації бухгалтерського обліку, можемо подати таке формулювання (рис. 1.18).

Бухгалтерський облік – це передусім процес – процес впливу на економічні інформаційні потоки суб'єкта господарювання.

⁹³ Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. А. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 4-е вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2005. 528 с.

Враховуючи зазначене, можна визначити першу складову предмета організації бухгалтерського обліку, а саме обліковий процес. Зазначений процес не є самопливним у часі і просторі, і для його відтворення потрібні насамперед виконавці, причому з огляду на складність облікового процесу – виконавці, що відповідають певним вимогам. Тобто водночас бухгалтерський облік – це певний (визнаний у світовому масштабі) вид людської діяльності.

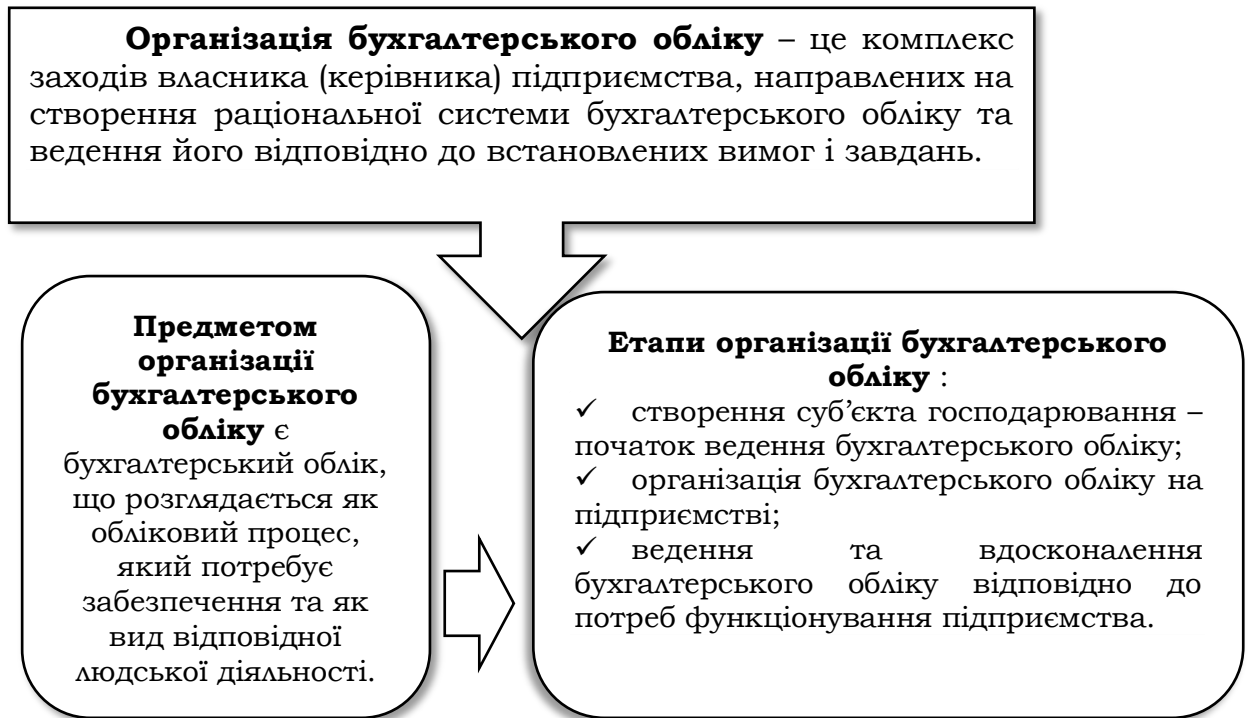


Рис. 1.18. Зміст предмету організації бухгалтерського обліку та її етапи

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Кількість виконавців облікової роботи залежить від масштабів фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, а отже, і від обсягу облікових робіт. Але в будь-якому разі – коли це монопраця чи поєднання колективних зусиль – така діяльність потребує спеціальної організації. Звідси другою складовою предмета організації бухгалтерського обліку виступає праця виконавців⁹⁴.

Також необхідно зазначити, що для ведення обліку необхідно мати нормативне та технічне забезпечення праці цих виконавців.

Отже, третьою складовою предмета організації обліку є забезпечення здійснення облікового процесу.

⁹⁴ Свірко С. В. Організація бух. обліку в бюджетних установах. Навч. посібник. К. : КНЕУ, 2003. 380 с.

Суб'єктами організації бухгалтерського обліку є власник (керівник) і головний бухгалтер підприємства.

Сутність будь-якого предмета, його внутрішню структуру та зовнішні характеристики вивчають, як відомо, через об'єкти, що є частинами цього предмета.

Організація бухгалтерського обліку розглядається як єдина цілісна система, всі елементи якої працюють паралельно і взаємоузгоджено.

Ідентифікація об'єктів обліку за його напрямками (як у просторі, так і в часі) визначає аспект облікового процесу, що відбиває його внутрішню структуру за паралельними складовими. У практиці господарської діяльності підприємств визначено таку загальну сукупність об'єктів обліку: необоротні активи; запаси; грошові кошти; розрахунки; зобов'язання; доходи; витрати; власний капітал.

Зазначені об'єкти обліку поділяються водночас на такі групи:

необоротні активи – основні засоби; інші необоротні активи; нематеріальні активи;

запаси – виробничі запаси; малоцінні та швидкозношувані предмети; сировина і матеріали; готова продукція; продукція сільськогосподарського виробництва тощо;

грошові кошти – безготівкові грошові кошти на поточних, реєстраційних, особових рахунках, готівкові грошові кошти в національній та іноземній валюті;

розрахунки – розрахунки за виплатами працівникам; розрахунки з підзвітними особами; розрахунки з відшкодування завданих збитків; розрахунки з іншими дебіторами; розрахунки з іншими кредиторами тощо;

зобов'язання – зобов'язання перед бюджетом, кредиторами;

доходи – дохід від реалізації продукції (робіт, товарів, послуг), фінансові доходи, інші операційні доходи, інші доходи;

витрати – витрати на виробництво продукції, загальновиробничі витрати, витрати на збут, фінансові витрати тощо;

власний капітал – статутний капітал, пайовий капітал, капітал в дооцінках, додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал.

На рис. 1.19 представлено об'єкти організації бухгалтерського обліку.

Отже, як за етапами, так і за напрямками облікового процесу відбувається рух інформації, що фіксується в різних її носіях.

Якість і швидкість руху облікової інформації залежать від ступеня оптимальності облікових номенклатур, носіїв облікової інформації; документообігу та руху облікових реєстрів. Зазначені характеристики облікової системи залежать також від технічного та інформаційного забезпечення процесу бухгалтерського обліку.

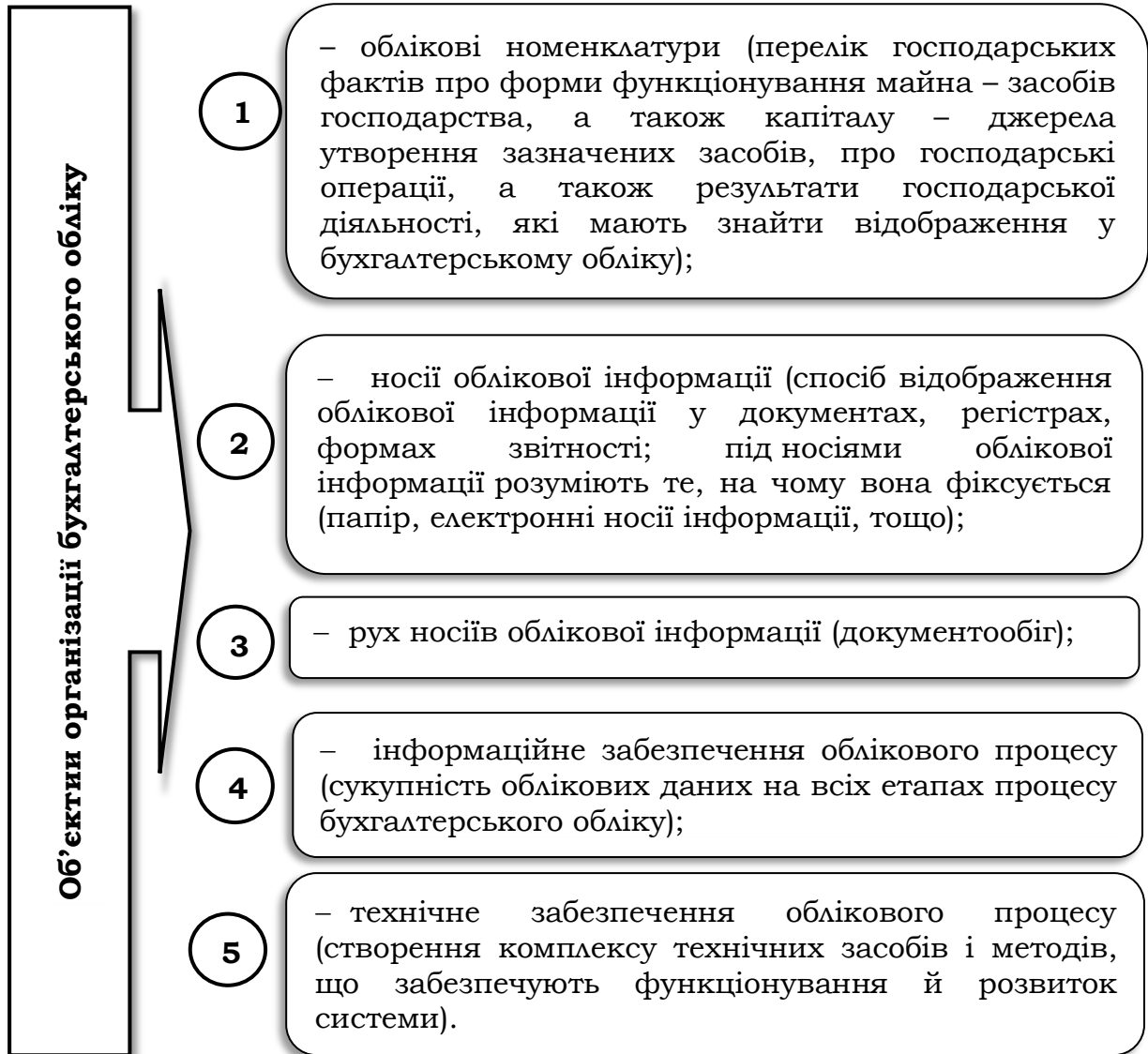


Рис. 1.19. Об'єкти організації бухгалтерського обліку
Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Ще одна складова предмета організації бухгалтерського обліку – це праця виконавців облікових функцій, яка може бути колективною або індивідуальною. Щодо першої передбачається вивчення особливостей утворення колективу працівників, поєднаних спільними функціональними обов'язками – виконанням облікових робіт. Такий колектив називається апаратом бухгалтерії (бухгалтерською службою тощо).

Оптимізація і раціоналізація такої колективної праці безпосередньо залежать від вибору структури апарату бухгалтерії

та визначення кількості персоналу.

Об'єктів організації бухгалтерського обліку як виду діяльності в колективному та індивідуальному плані налічується досить значна кількість (рис. 1.20).



Рис. 1.20. Об'єкти організації бухгалтерського обліку як виду діяльності в колективному та індивідуальному планах

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Колективна праця передбачає, як відомо, вироблення єдиного кінцевого продукту (у цьому разі – інформації про фінансовий стан підприємства чи організації), отриманого в результаті послідовно взаємозв'язаних послідовних дій усіх членів

колективу. Тому важливою є якість зв'язків між підрозділами бухгалтерської служби, що виконують облікові функції, – працівниками бухгалтерії, а також між виконавцями окремих облікових функцій (працівниками установи) та бухгалтерською службою. Коли йдеться про індивідуальну працю, як об'єкт її організації, розглядається праця кожного з працівників бухгалтерської служби. У цьому аспекті важливим для організації бухгалтерського обліку загалом є чітке визначення функціональних обов'язків усіх працівників бухгалтерської служби, установлення оптимальних часових нормативів для виконання певних операцій за відповідними етапами та напрямками облікового процесу.

Обидва аспекти праці – колективний та індивідуальний – перебувають під впливом соціального, ергономічного та мотиваційного забезпечення діяльності працівників бухгалтерської служби. Проте розглянуті складові предмета організації бухгалтерського обліку не вичерпують його, оскільки бухгалтерський облік і як технологія, і як певний вид людської діяльності перебуває в постійному розвитку. Тому розвиток бухгалтерського обліку також є предметом організації бухгалтерського обліку.

Розробка сучасної теорії бухгалтерського обліку в Україні має відбуватися синхронно до економічної ситуації, як внутрішньої, так і зовнішньої, що вимагає постійного переосмислення її термінів у вимірі облікової науки. Використання результатів аналізу впливу факторів на становлення теорії облікової системи має сприяти розробці напрямів і змісту роботи щодо зближення облікових систем різних країн, прогнозуванню облікових проблем, пошуку шляхів їх вирішення для нашої держави⁹⁵.

У цей час напрямками вдосконалення бухгалтерського обліку слід визнати розвиток послідовних теоретичних і методологічних концепцій, за допомогою яких можна оцінити вже усталені і нові облікові уявлення і розробити на цій основі теоретичне, нормативно-правове та методичне забезпечення облікового процесу. Найважливішою характеристикою сучасної стадії розвитку бухгалтерського обліку є зростання тенденції до єдності наукового знання, яка знаходить своє втілення широкому розгортанні міждисциплінарних напрямків дослідження, у використанні ідей і методів одних наук в інших, переході від

⁹⁵ Правдюк Н. Л. Огляд шляхів розвитку теорії бухгалтерського обліку України у контексті міжнародного досвіду. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. 2014, № 2. С. 103–114.

дисциплінарних методів дослідження до проблемно-орієнтованих⁹⁶.

Методи кожної науки є своєрідними інструментами для вивчення чи пізнання її предмета та об'єктів.

Метод (грец. *metodos*) у широкому розумінні слова – «шлях до чого-небудь», спосіб досягнення дійсності. Метод (у тій чи іншій формі) зводиться до сукупності визначених правил, прийомів, способів, норм пізнання і діяльності. Він є системою принципів, вимог, які орієнтують суб'єкта на вирішення конкретного завдання, досягнення результатів у певній сфері діяльності. Метод дисциплінує пошук істини, дозволяє зекономити сили і час, рухатися до мети найкоротшим шляхом, регулюючи пізнавальну та інші форми діяльності людини⁹⁷.

Вчення про методи окремої науки називають методологією цієї науки.

Наукова розвідка свідчить, що вчені-теоретики і фахівці-практики проявляють значний інтерес до методологічних основ системи бухгалтерського обліку, до методологічного базису науково-емпіричного розкриття показниками фінансової звітності різнопланової характеристики функціонування підприємства як облікової одиниці. Методологія як система принципів наукового дослідження повинна бути обґрунтованою доказовістю різноманітних положень, сукупністю стійких (стандартизованих, регламентованих) правил, що лежать в основі певної науково-теоретичної концепції чи парадигми обліку⁹⁸.

Методологічний інструментарій бухгалтерського обліку є сукупністю філософських, загальнонаукових та приватно-наукових методів, які в сукупності становлять багаторівневу концепцію методів бухгалтерського обліку.

Методи організації бухгалтерського обліку поділяються на загальнонаукові, які застосовуються в різних науках, та специфічні, притаманні лише обліковій науці.

Для дослідження сутності та властивостей предмета та

⁹⁶ Правдюк Н. А. Огляд шляхів розвитку теорії бухгалтерського обліку України у контексті міжнародного досвіду. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. 2014, № 2. С. 103–114.

⁹⁷ Щерба С. П., Заглада О. А. Філософія: Підручник. 3-є вид. Житомир : Полісся, 2009. 548 с.

⁹⁸ Яремко І. Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції: актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін (7–8 жовтня 2010 р., Полтава). Полтава, 2010. С. 246–252.

об'єктів організації обліку використовуються такі загальнонаукові методи (рис. 1.21).

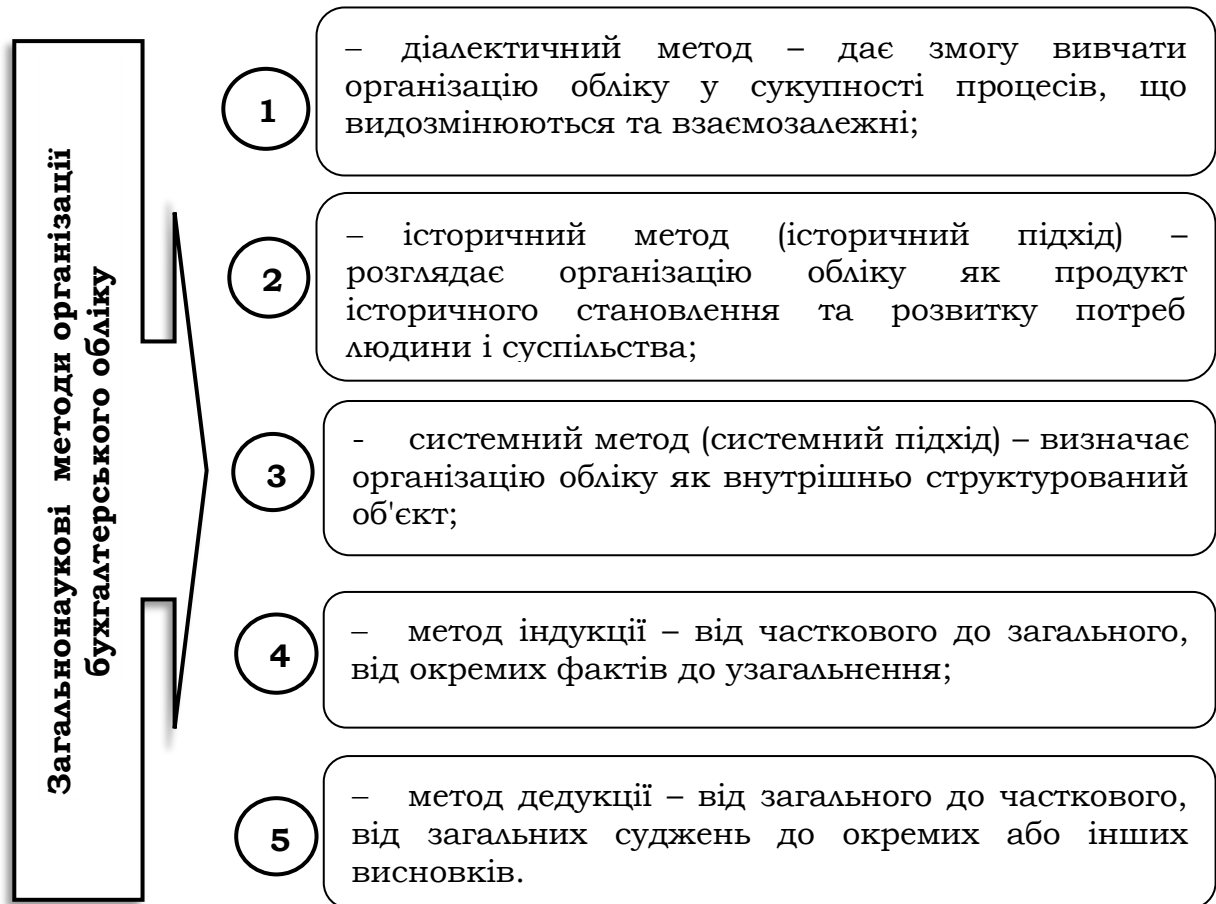


Рис. 1.21. Загальнонаукові методи організації бухгалтерського обліку

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Методи індукції і дедукції тісно пов'язані з методичними прийомами: синтезом та аналізом, які відповідно виявляються в організації синтетичного та аналітичного обліку.

Водночас, спираючись на економічні категорії та закони економічної теорії, на положення філософії, організація бухгалтерського обліку має свої методи дослідження, які зумовлені сутністю його предмета, вимог, принципів та функцій.

Метод як спосіб пізнання організації бухгалтерського обліку є сукупністю методичних і технологічних прийомів, які забезпечують їх раціональне функціонування в системі управління⁹⁹.

Використовують і специфічні методи організації бухгалтерського обліку (рис. 1.22).

⁹⁹ Кудря-Висоцька О. П. Організація обліку : Навчальний посібник. К. Алерта. 2007. 223 с.

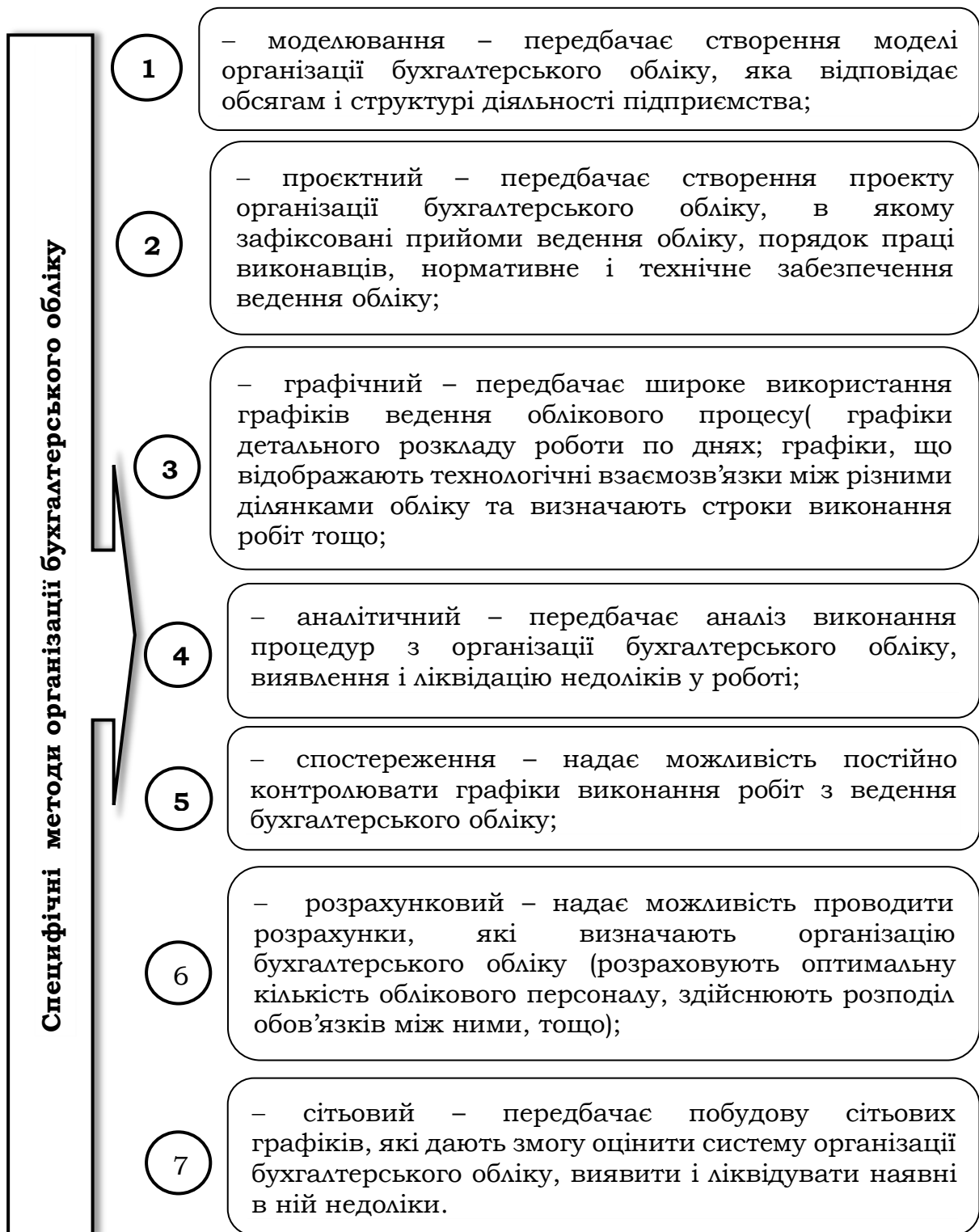


Рис. 1.22. Специфічні методи організації бухгалтерського обліку

Джерело: ¹⁰⁰

Організація бухгалтерського обліку складається з відповідних елементів (рис. 1.23).

¹⁰⁰ Кудря-Висоцька О. П. Організація обліку : Навчальний посібник. К. Алерта. 2007. 223 с.

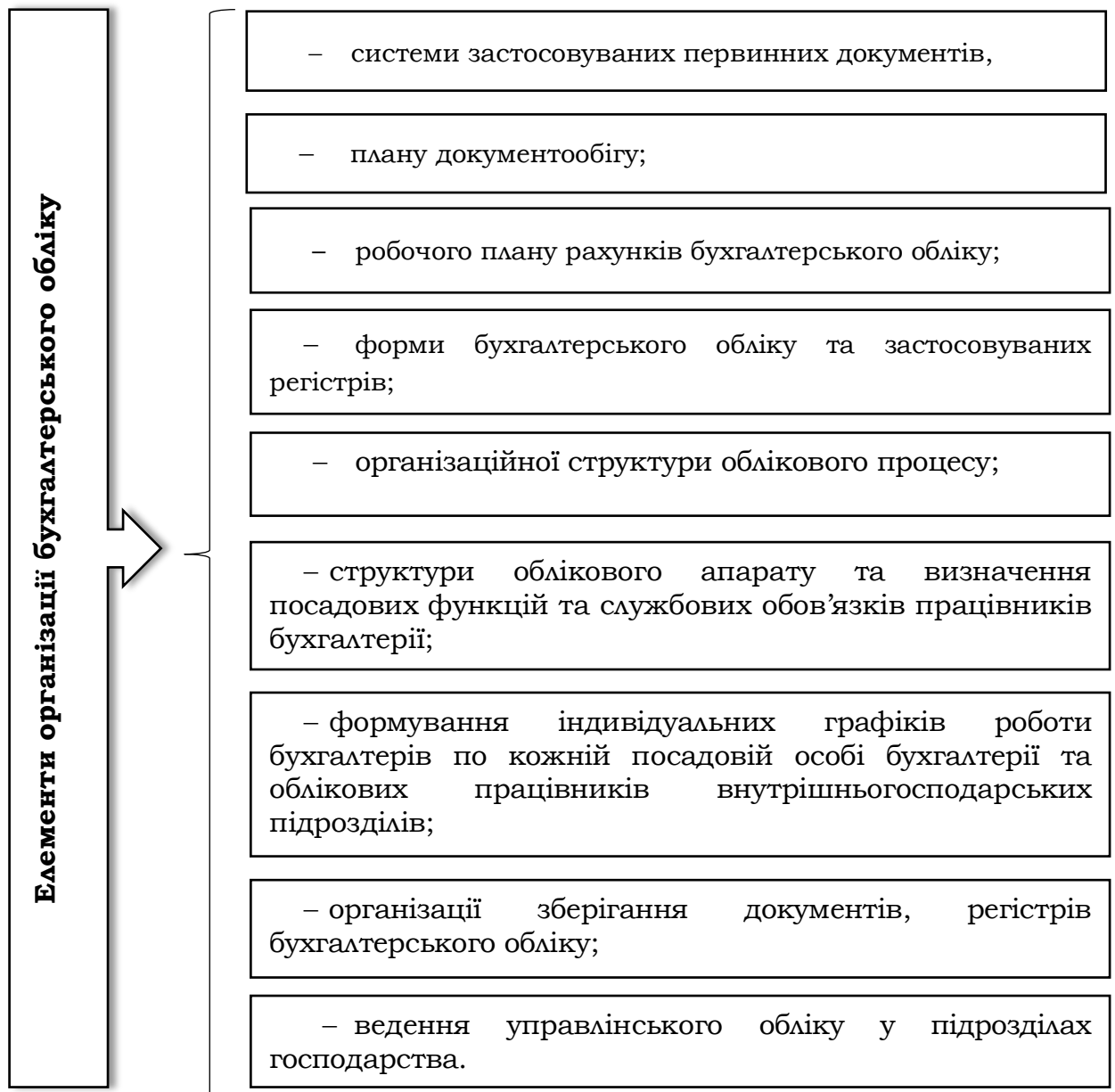


Рис. 1.23. Елементи організації бухгалтерського обліку
Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Розглянемо елементи організації бухгалтерського обліку більш детально.

Бухгалтерський облік як процес технологічно розпочинається з виявлення, вимірювання та реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання інформації про господарські операції. Суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві здійснюється за допомогою документування.

Документування є важливою ланкою в ланцюгу функціонування бухгалтерського обліку. Це початок і основа бухгалтерського обліку. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежать повнота і

достовірність облікової інформації для користувачів. Бухгалтерський документ – це письмове свідоцтво певної форми і змісту, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення¹⁰¹.

При здійсненні господарської діяльності виникає необхідність фіксування операцій у відповідних первинних документах, на підставі яких здійснюються записи у бухгалтерському обліку.

Складання первинних документів відповідно до чинної нормативної бази має відбуватись у момент здійснення операції, в окремих випадках – безпосередньо після її закінчення.

Первинні документи складаються на бланках типових форм, затверджених нормативно для використання у відображенні фактів господарської діяльності як уніфікованих, так і типових для бюджетних установ і організацій.

Планування організації документування господарських операцій охоплює розробку форм документів, добір документів для оформлення операцій на підприємстві, методику й техніку складання документів.

У процесі бухгалтерського обліку здійснюється обробка облікової інформації та її рух. Зазначені дії відтворюються у формі опрацювання носіїв інформації: їх складання, обробки, руху, зберігання.

Поєднання всіх перелічених дій становить одне з основних понять організації бухгалтерського обліку – *документообіг*.

Отже, під документообігом розуміють рух документів в установі від моменту їх складання чи отримання до передачі їх до архіву.

Таким чином, розробка механізму управління документообігом є необхідною складовою організації бухгалтерського обліку, що забезпечує: стабільність роботи бухгалтерської служби; чіткість руху та оперативність обробки документів; своєчасність прийняття управлінських рішень.

На основі структурної схеми підприємства, положень про структурні підрозділи та посадові інструкції співробітників, інших внутрішніх нормативних актів підприємства розробляється графік документообігу на підприємстві, який є додатком до наказу про облікову політику. Він розробляється головним бухгалтером, затверджується і вводиться в дію наказом керівника.

Робочий план рахунків бухгалтерського обліку. План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності у

¹⁰¹ Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 2-ге вид., перероб. і доп. К. : Знання, 2006. 525 с.

бухгалтерському обліку і є обов'язковим для всіх підприємств.

Підприємства на основі типового формують робочий план рахунків.

Робочий план рахунків повинен гарантувати таку організацію бухгалтерського обліку, щоб облікові регістри велись систематизованим способом, подані рахунки гарантували повною мірою складання фінансових звітів, а також, щоб накопичену інформацію можна було використовувати для управлінських потреб підприємства. У ньому повинні бути передбачені всі необхідні рахунки для обліку операційної, фінансової та інвестиційної діяльності підприємств.

Включаючи рахунки до робочого плану рахунків, бухгалтер керується практичними потребами підприємства. В такому плані може бути використано стільки рахунків і субрахунків, скільки необхідно для відображення господарської діяльності.

Робочий план рахунків бухгалтерського обліку містить синтетичні рахунки (субрахунки) та аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку відповідно до вимог своєчасності та повноти обліку і звітності.

Позабалансові рахунки, враховуючи їх специфіку, у плані рахунків відокремлені та розкривають інформацію про наявність і рух майна, що не належать підприємству, але знаходяться в тимчасовому його користуванні або розпорядженні.

Розглянемо форми бухгалтерського обліку та застосовуваних регістрів (рис. 1.24).

За технічними ознаками існують дві форми організації бухгалтерського облікового процесу: ручна та машинна.

До ручної форми бухгалтерського обліку належать:

- спрощена;
- меморіально-ордерна;
- журнально-ордерна (повна, спрощена);
- книжково-журнальна.

До машинної форми організації бухгалтерського облікового процесу належать: таблично-перфокарткова; таблично-автоматизована; діалогово-автоматизована.

Останнім етапом руху носіїв інформації є їх архівування. Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку всі первинні документи та облікові реєстри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву – установи чи структурного підрозділу, який відповідає за зберігання носіїв інформації.



Рис. 1.24. Форми бухгалтерського обліку та застосовуваних реєстрів

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Умовою успішного ведення управлінського обліку є чітка організація його процесу як системи раціональних, скоординованих дій вивчення об'єкта дослідження відповідно до визначеної мсти. Для забезпечення ефективності управлінського обліку його потрібно добре продумати, спланувати й організувати.

Процес управлінського обліку повинен здійснюватись упорядковано, у певній послідовності. Адже управлінський облік слід розглядати як цілісну систему, механізм оцінки, ефективна дія якого забезпечується чітким дотриманням його технології і методики ведення.

*Організацію управлінського обліку*¹⁰² можна уявити як технологічний процес, в якому необхідні процедури здійснюються у встановленому порядку і реалізуються за допомогою сукупності організаційних, методичних і технічних методів, способів і прийомів.

Відповідно до чинного законодавства підприємство самостійно організовує систему обліку, оскільки кожне з них має низку організаційно-правових, технологічних та інших особливостей, включаючи різні запити користувачів щодо диференціації інформації. Отже, для всіх підприємств неможливо визначити єдиний порядок організації управлінського обліку.

Сучасна концептуальна основа організації управлінського обліку побудована на чотирьох категоріях, пов'язаних з його: функціями; використанням результатів; процесом і технологією; потенціалом для виконання функцій.

Перша група концепцій описує функції управлінського обліку з точки зору їх орієнтації на: продуктивність ресурсів; створення вартості підприємства; потенціал господарських процесів; виконання командних дій.

Друга група концепцій пов'язана з використанням результату здійснення функцій управлінського обліку – з точки зору контролю, результативності та порівняння з еталоном.

Третя група концепцій пояснює зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління та є основою або керівництвом для розроблення технологій, що використовуються в управлінському обліку.

Четверта група концепцій розглядає потенціал, необхідний для ефективного виконання функцій управлінського обліку з позиції компетенції, безперервного вдосконалення, творчих можливостей та критичної свідомості інтелектуала-перетворювача.

Управлінський облік слід організовувати таким чином, щоб визначати й досягти рівня компетентності, який відображає найкращу практику і забезпечує ефективні результати. Водночас необхідно створити культуру безперервного вдосконалення. Така культура означає постійну наявність спектра ініціатив щодо вдосконалення шляхів і методів виконання функцій управлінського обліку. Складовою цієї культури є постійний творчий пошук можливостей створення приросту вартості підприємства. При цьому управлінський облік має бути предметом постійного критичного оцінювання його ефективності

¹⁰² Цал-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Цегельник Н. І. Управлінський облік : Підручник. Житомир : ПП «Рута», 2015. 632 с.

з точки зору співвідношення «витрати – вигоди».

Розглянуті концепції взаємопов'язані й у сукупності становлять концептуальне підґрунтя управлінського обліку та формують потребу у фахівцях з управління доходами і витратами підприємства.

Служба управлінського обліку на підприємстві може бути організована за 4 варіантами (рис. 1.25).

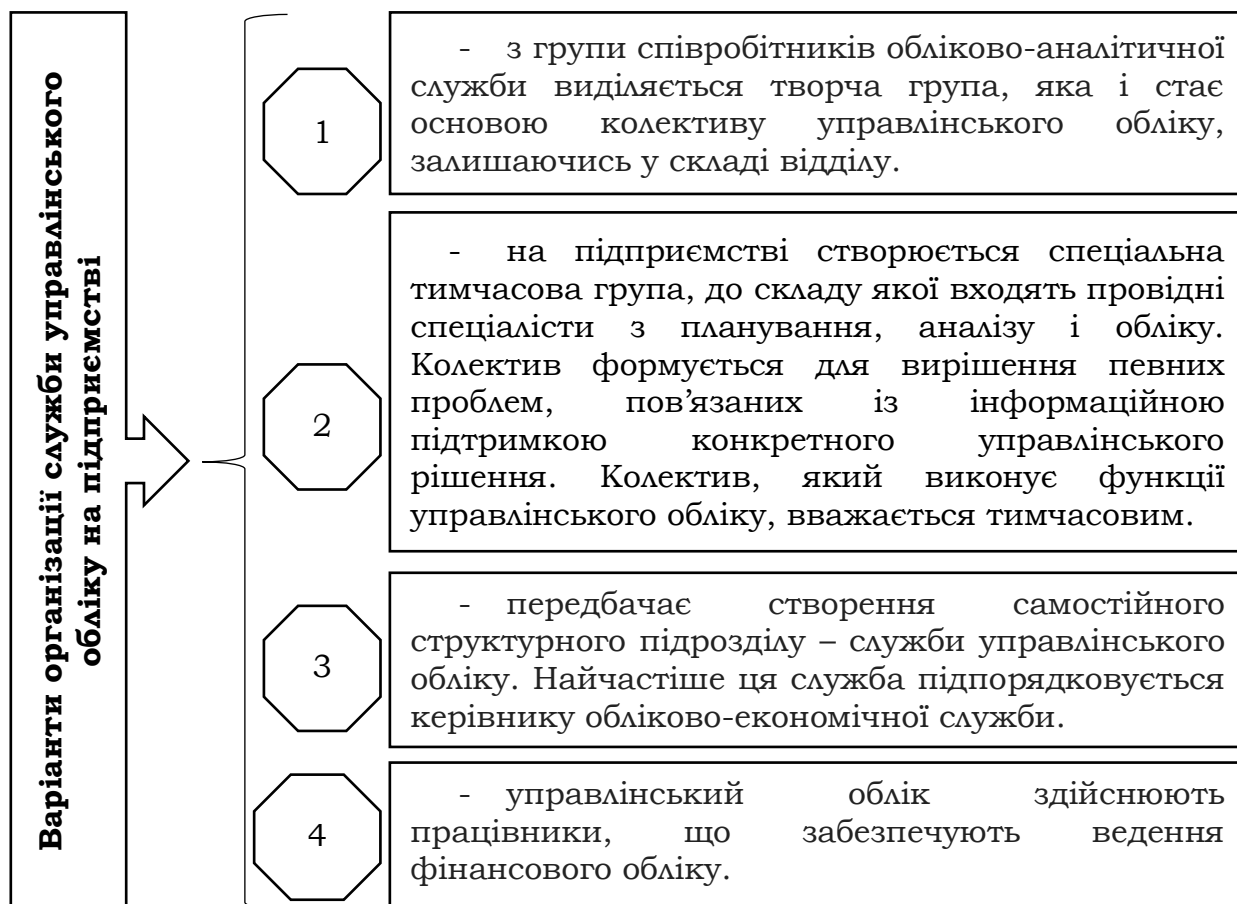


Рис. 1.25. Елементи організації управлінського обліку

Джерело: сформовано авторами на підставі ¹⁰³

Незалежно від підходу до організації управлінського обліку частина інформації про його об'єкти формується в системі рахунків бухгалтерського обліку, тому важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є визначення його місця в системі рахунків бухгалтерського обліку.

На підприємствах цю проблему розв'язують по-різному.

Управлінський облік в системі рахунків здійснюють за двома підходами¹⁰⁴:

¹⁰³ Цал-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Цегельник Н. І. Управлінський облік: Підручник. Житомир : ПП «Рута», 2015. 632 с.

¹⁰⁴ Цал-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю., Цегельник Н. І. Управлінський облік: Підручник. Житомир : ПП «Рута», 2015. 632 с.

- автономний (роздільний) підхід: виокремлення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового й управлінського обліку. Господарські операції відображаються за подвійним записом на рахунках одночасно в системі фінансового і управлінського обліку, правда з різним ступенем деталізації;

- інтегрований (спільний) підхід: створені додаткові рахунки управлінського обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків. Система рахунків обирається підприємством самостійно, виходячи з масштабів і характеру його діяльності.

Побудова системи управлінського обліку пов'язана організаційними зв'язками в управлінні підприємства. При цьому необхідно забезпечити зворотній зв'язок між механізмом управління і управлінським обліком.

Отже, на сьогодні в обліку не існує єдиного методу (підходу) побудови бухгалтерських теорій, а теорія і методологія бухгалтерського обліку реалізується за допомогою формування і здійснення певних концепцій. Необхідність звернення до концепцій бухгалтерського обліку визначається, передусім, відставанням облікової практики від нових вимог до якості облікової інформації, які диктуються сучасними процесами глобалізації та інтеграції у світовий економічний простір.

У методологічних дослідженнях бухгалтерського обліку необхідно виділити сфери, що розмежовуються за сферами досліджень: аналітична, архівна та експериментальна¹⁰⁵.

Нині в економічній теорії спостерігається перехід від трудової теорії до теорії ресурсної вартості як джерела прибутку, і необхідно розроблювати ці концепції обліку. Основою їх може бути прийнято позитивні теорії, призначені для розкриття мотивації прийняття управлінських рішень.

Оскільки більшість досліджень теорії обліку обмежується вимогами зовнішніх користувачів інформації, це звужує їх сферу, і визначити реальні потреби практики як для мезо-, так і макрорівня в рамках традиційних бухгалтерських методів неможливо. Тому напрямками вдосконалення теорії бухгалтерського обліку слід визнати розвиток послідовних теоретичних і методологічних концепцій міждисциплінарних знань, за допомогою яких можна оцінити вже усталені і нові облікові уявлення і розробити на цій основі теоретичне, нормативно-правове та методичне забезпечення облікового

¹⁰⁵ Правдюк Н. Л. Огляд шляхів розвитку теорії бухгалтерського обліку України у контексті міжнародного досвіду. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. 2014, № 2. С. 103–114.

процесу¹⁰⁶.

1.3. Організація облікового процесу на підприємстві

Прийняття обґрунтованих управлінських рішень і забезпечення їх реалізації неможливе без раціональної організації всієї економічної інформації. Рівень управління економікою підприємств значною мірою залежить від повноти, обґрунтованості та достовірності інформації, яка міститься в бухгалтерському обліку і звітності. Від того, як організовано бухгалтерський облік на підприємстві, як він виконує свої контрольні функції, значною мірою залежить рівень економічної роботи. Чим раціональніше організовано бухгалтерський облік на підприємстві, чим менше він потребує затрат праці облікових працівників, тим більше залишається у них часу для аналізу і контролю.

Механізм формування інформаційного забезпечення розробки та прийняття управлінських рішень охоплює підсистеми бухгалтерського обліку та економічного аналізу підприємства з притаманними їм внутрішньо-системними та позасистемними зв'язками. Ця інформація повинна готуватися на основі організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку та економічного аналізу, розроблених відповідно до стратегічних, поточних та оперативних завдань управління діяльністю підприємства¹⁰⁷.

Організація обліку – це складний процес, дію якого мають забезпечувати висококваліфіковані спеціалісти – організатори обліку на підприємствах. Це спеціалісти широкого профілю, які, крім глибоких знань з бухгалтерського обліку, вміють працювати з кадрами, управляти потоками ресурсів, використовувати внутрішню і зовнішню інформацію для формування компетентних суджень і прийняття обґрунтованих рішень тощо¹⁰⁸.

Обліковий процес є невід'ємною частиною організації бухгалтерського обліку в усіх аспектах і на всіх рівнях. Це потужний інструмент, використання якого гарантує належне оформлення всіх обліково-інформаційних операцій з підтримкою складання та подання обліково-звітної інформації. Нові чинники

¹⁰⁶ Правдюк Н. Л. Огляд шляхів розвитку теорії бухгалтерського обліку України у контексті міжнародного досвіду. Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки. 2014, № 2. С. 103–114.

¹⁰⁷ Правдюк Н. Л. Обліково-аналітичне забезпечення управління прибутком підприємства. Облік і фінанси. № 4 (70). 2015. С. 53–60.

¹⁰⁸ Васільєва Л. М., Чеpecь О. Г. Поняття та основні передумови раціональної організації. Інвестиції: практика та досвід. № 14. 2013. С. 31–33.

(знання, технології, інтелект), які стали основою всіх інформаційних процесів, визначили об'єктивну потребу в налаштуванні комплексної організаційно-технічної діяльності, спрямованої на підвищення ефективності інформаційного забезпечення різних груп користувачів. Обліковий процес є «процесом у процесі», оскільки, з одного боку, є завершеним незалежним циклом, а з іншого – повністю підпорядкований безперервному процесу організації бухгалтерського обліку, вимога розвитку якої походить з принципів обліку та логіки економічного простору¹⁰⁹.

За аналогією до виробничого процесу, де з різних вхідних компонентів (сировини, матеріалів, напівфабрикатів тощо) у результаті певної обробки отримують готовий продукт, обліковий процес можна розглядати як технологічний процес, де із вхідних даних у наслідок виконання певної сукупності облікових операцій дістають вихідну продукцію у формі показників.

Інформація проявляє свою цінність для суспільства, якщо є істинною, тобто такою, що реально та в повному обсязі класифікує будь-які події. В іншому випадку йдеться про певні відомості, які не можуть бути задіяні в бізнесі і які мають високий ступінь ризикованості.

Бухгалтерський облік як динамічна економіко-правова прикладна інформаційна система проявляє всі свої якості у сконцентрованій формі через здійснення облікового процесу, який є центральною ланкою облікової діяльності. Обліковий процес є своєрідною лабораторією практичного застосування інноваційних облікових технологій¹¹⁰.

Саме облікова інформація отримала переконливу першість у визнанні єдиним, беззаперечно достовірним і правдивим джерелом відомостей про бізнес і для бізнесу.

Облікова інформація складається із сукупності економічних показників, які характеризуються певним набором якісних характеристик (достовірність, зрозумілість, надійність, раціональність та ін.). Тому на початковому етапі оцінки необхідно сформулювати систему якісних характеристик облікової інформації на основі ідентифікації інформаційних потреб та

¹⁰⁹ Бочуля Т. В., Савицька Н. А. Актуалізація облікового процесу: вплив технологій та інтелекту. *Фінанси, облік і аудит* : зб. наук. пр. / М-во освіти і науки України, Держ. ВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана»; [редкол.: А. М. Мороз (голов. ред.) та ін. ; ред. англ. тексту О. М. Сабат]. Київ : КНЕУ, 2014. Вип. 1 (23). С. 179–194.

¹¹⁰ Шпак В. А. Обліковий процес у часово-просторовому вимірі. *Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія «Економіка і управління»*. Вип. 28. 2014. С. 278–284.

вимог різних груп користувачів.

Кількість виокремлених якісних характеристик бухгалтерської інформації може варіюватися та визначається вимогами, які ставляться до інформації користувачами. При виділенні якісних характеристик облікової інформації потрібно виходити з найбільш вагомих її властивостей, які відображають цінність інформації для користувачів при обґрунтуванні та прийнятті рішень¹¹¹.

Уся фінансово-господарська діяльність аграрного підприємства через узгоджену сукупність способів і методичних прийомів обробки всієї сукупності інформації вміщується у фінансовій звітності, що трактується у вузькому змісті як обліковий процес.

Обліковий процес, як сукупність робіт технологічного, методичного та організаційного характерів, є основою інформаційної діяльності з підтримки управлінських рішень на всіх рівнях усіма користувачами облікових даних.

Обліковий процес є основою організації обліку, яка, в свою чергу, є «системою умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства»¹¹².

Кожний вид облікових робіт функціонує як технологічний процес, у результаті якого вхідні дані переробляються на вихідні¹¹³.

Обліковий процес розглядається вченими як здійснення облікових процедур за технологічною послідовністю оброблення облікової інформації.

Обліковий процес на аграрних підприємствах має дві складові (рис. 1.26)

Процедура облікового процесу на аграрних підприємствах як порядок функціонування системи бухгалтерського обліку, у практичному її розумінні – це логічно та юридично визначена і прописана чітка послідовність виконання облікових дій з виявлення, відображення, реєстрації, накопичення, групування інформації з метою формування бухгалтерської звітності для прийняття рішень.

Від чітко прописаного алгоритму дій бухгалтера значною

¹¹¹ Правдюк Н. А., Правдюк М. В. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки. Облік і фінанси. № 2 (72). 2016. С. 58–64.

¹¹² Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 3-є вид., доп. і перероб. Житомир : ПП«Рута», 2002. 592 с.

¹¹³ Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. К. : КНЕУ, 2004. 411 с.

мірою залежать своєчасність та достовірність отриманої інформації і подальші управлінські рішення.



Рис. 1.26. Складові облікового процесу на аграрних підприємствах

Джерело: сформовано авторами

Практика бухгалтерського обліку засвідчує, що процес обліку можна розглядати як технологічний, так і організаційний процес облікової діяльності (рис. 1.27).

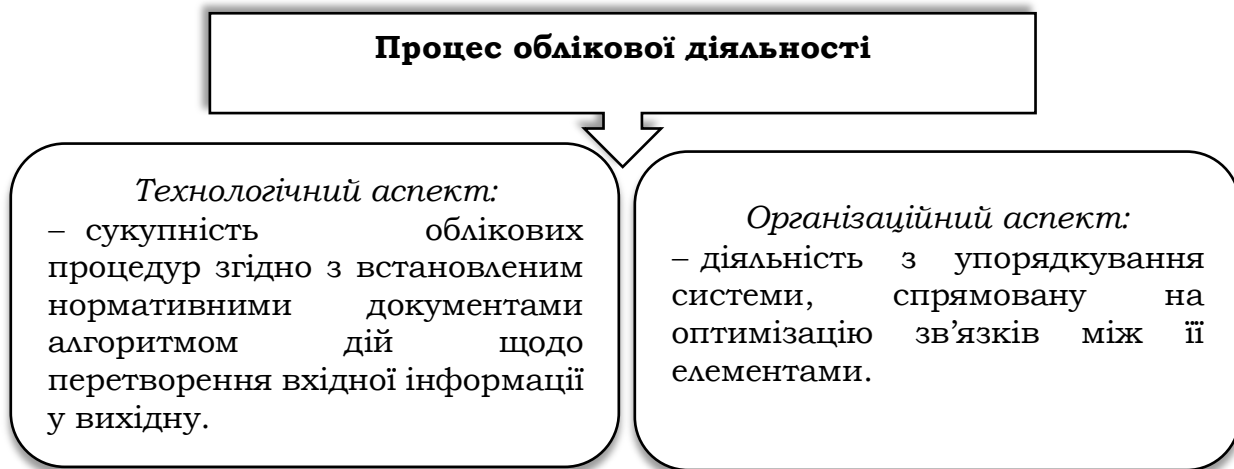


Рис. 1.27. Сутність облікової діяльності

Джерело: сформовано авторами

Якщо організаційний аспект вказує на організацію облікової діяльності загалом, то технологічний аспект – враховує, насамперед, технологію цієї діяльності.

Організація облікового процесу на аграрному підприємстві передбачає виконання наступних завдань (рис. 1.28).

У вітчизняній науці та практиці, зокрема і у аграрних підприємствах, бухгалтерський облік як обліковий процес традиційно поділяють на три етапи:

- первинний облік;

- поточний облік ;
- підсумковий облік.

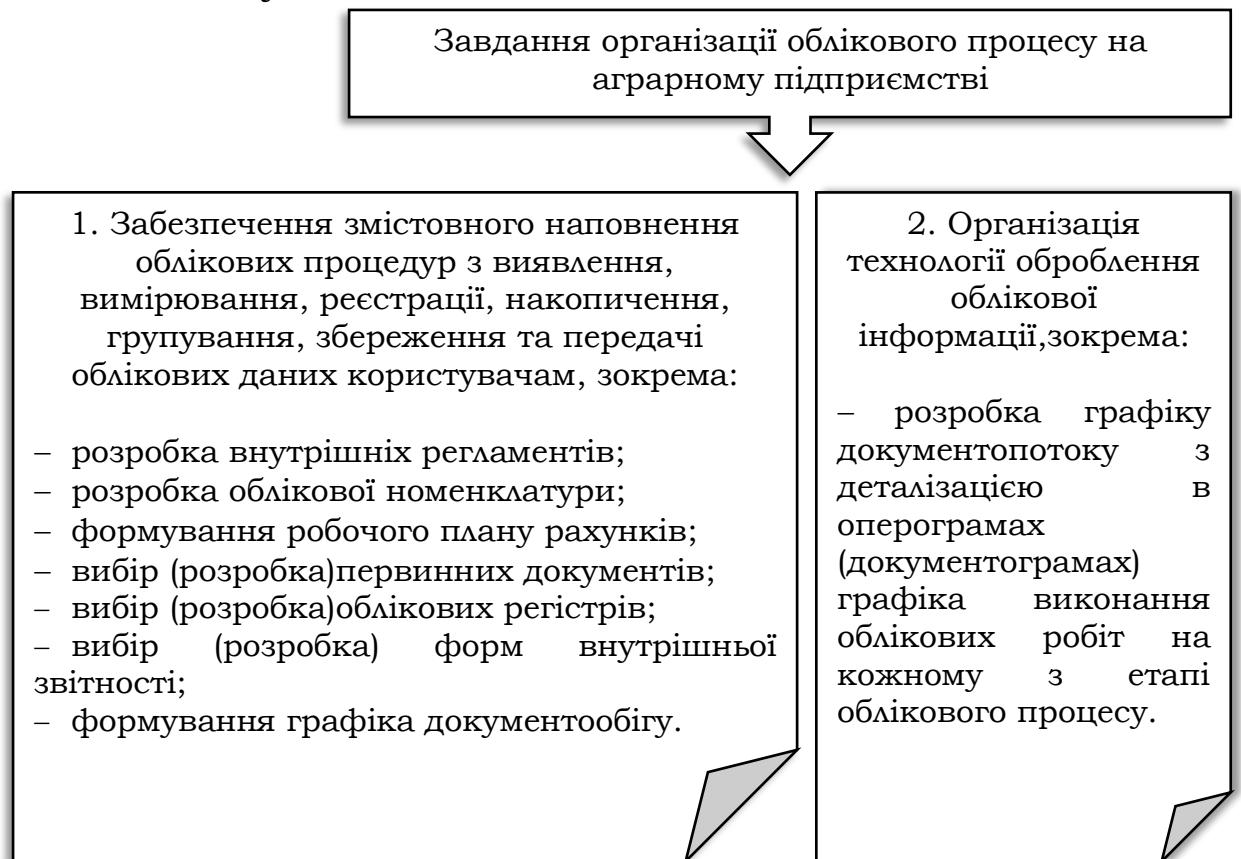


Рис. 1.28. Завдання організації облікового процесу на аграрному підприємстві

Джерело: сформовано авторами

Етапи облікового процесу відрізняються один від одного не тільки послідовністю виконання облікових робіт (первинний облік передує поточному, поточний – підсумковому), а й різним рівнем оброблення облікової інформації.

Так, рівень оброблення підсумкової інформації про господарську діяльність аграрного підприємства на порядок вище інформації поточного обліку, яка, водночас, на порядок вище первинної інформації. Отже, етапам облікового процесу притаманна послідовна зміна стану облікової інформації.

Послідовність здійснення облікових процедур призводить до підвищення рівня оброблення облікової інформації. Якщо на етапі первинного обліку облікова інформація фіксується в первинних документах, то поточний облік передбачає її систематизацію в облікових реєстрах, а підсумковий – узагальнення систематизованої інформації у формах звітності.

Етапи обліку інтегрують два взаємопов'язаних напрями облікового процесу:

- послідовність (черговість) здійснення облікових процедур;
- рівень оброблення облікової інформації.

Етапи обліку відображають черговість та рівень оброблення (фіксації, систематизації, узагальнення) облікової інформації.

На рис. 1.29. наведено схему облікового процесу за етапами та процедурами обліку.

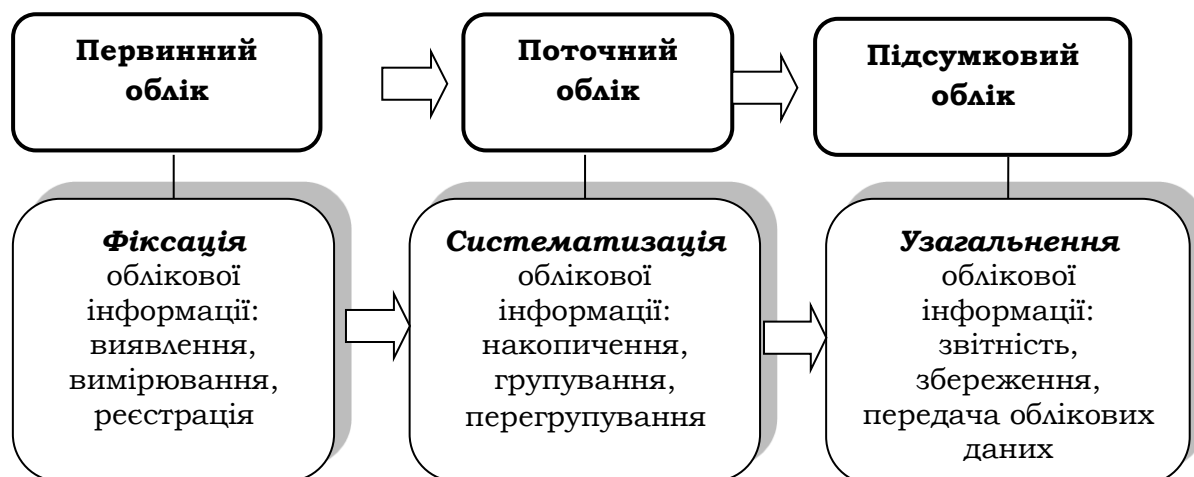


Рис. 1.29. Етапи та процедури облікового процесу
Джерело :¹¹⁴

Для зазначеного поділу в економічній літературі також використовується термін «стадія». У довідково-енциклопедичній літературі поняття «стадія» трактується як відрізок процесу, який має власне проміжне завдання і через це має відносну самостійність та завершеність.

Стадія облікового процесу – це сукупність послідовно здійснюваних облікових робіт (процедур), які пов'язані одна з одною єдністю змісту і методів виконання та забезпечують підготовку та реалізацію облікового процесу в просторі.

Стадії облікового процесу характеризують порядок послідовного здійснення облікових процедур, їхню черговість у межах певного етапу (рис. 1.30).

Для визначення рівня оброблення облікової інформації можливе використання поняття «фаза обліку».

Якщо весь обліковий процес розглядати як цикл (цикл – завершена послідовність, круг подій, явищ), що має початок і кінець, то можна виділити такі об'єкти облікового процесу як фази облікового циклу, які характеризують якісну зміну стану

¹¹⁴ Шпак В. А. Обліковий процес у часово-просторовому вимірі. Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія «Економіка і управління». Вип. 28. 2014. С. 278–284.

облікової інформації.

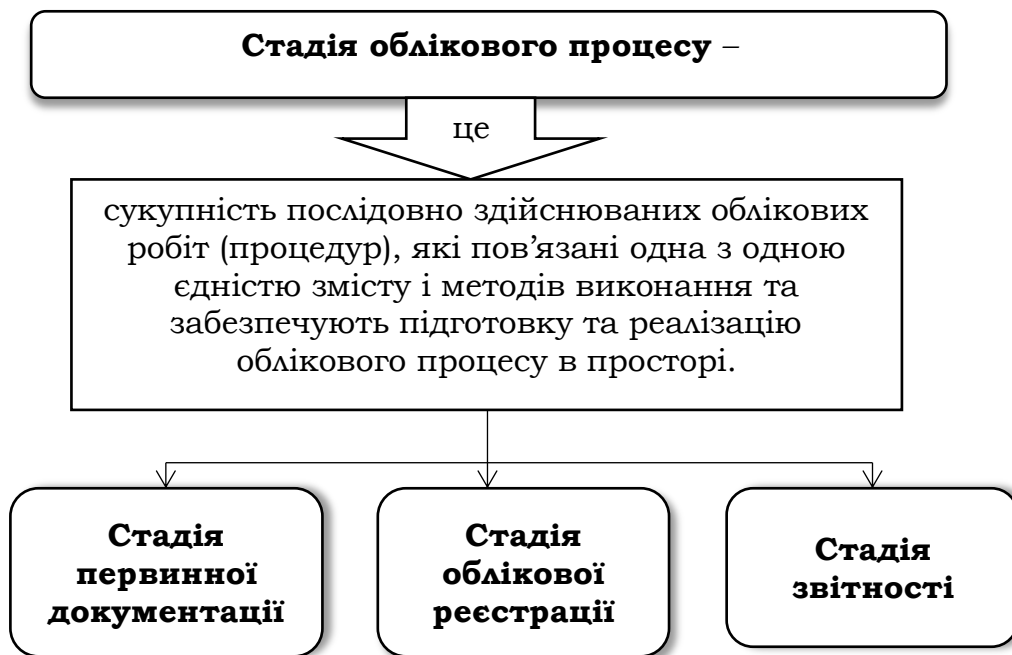


Рис. 1.30. Зміст стадії облікового процесу та її складові
Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Згідно з етапами облікового процесу, визначено і фази облікового процесу (рис. 1.31)

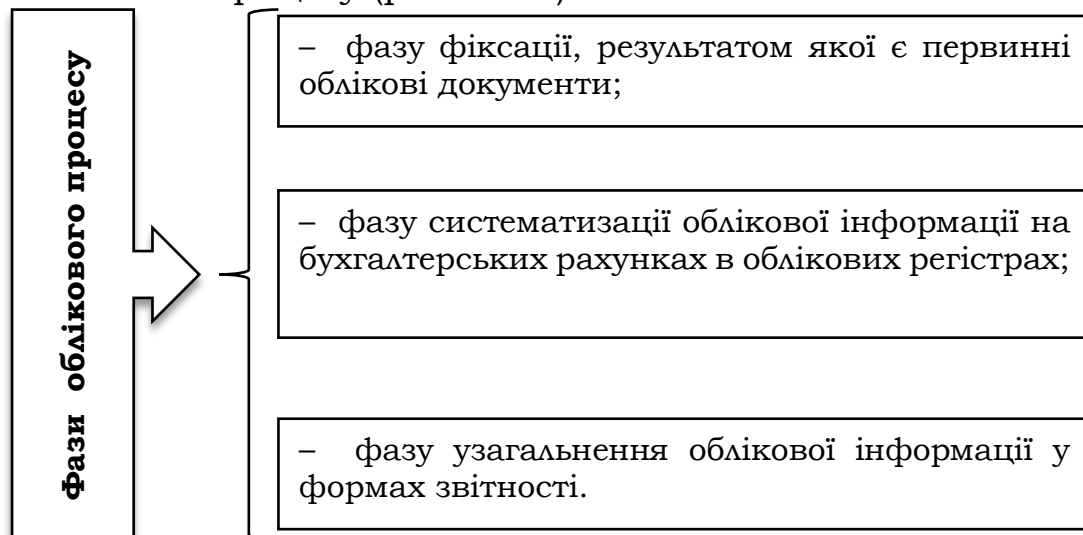


Рис. 1.31. Фази облікового процесу
Джерело: сформовано авторами

Якщо під етапом обліку розуміти період розвитку системи, то його можна ототожнити з поняттям «стадія», а якщо під ним розуміти стан системи на певний момент часу, її ступінь розвитку, тоді етап облікового процесу ототожнюється із фазою облікового циклу.

Розгляд організації бухгалтерського обліку в розрізі стадій та

фаз дозволяє поглибити розуміння сутності облікового процесу та дослідити зміст його етапів. Якщо стадії характеризують кількісні прояви облікового процесу, то фази – його якісну складову.

Отже, стадії та фази характеризують різні аспекти облікового процесу на всіх етапах обліку, відображають порядок здійснення облікових процедур та показують вплив організації обліку на стан облікової інформації в процесі її оброблення.

На етапі первинного обліку на аграрних підприємствах здійснюються процедури виявлення, вимірювання фактів господарського життя підприємства, їх документування, що дозволяє зафіксувати первинну інформацію на відповідних носіях, забезпечуючи її юридичну доказовість. Фіксація первинної інформації у документах забезпечує бухгалтерському обліку особливий статус серед інших видів господарського обліку.

Доказовість у поєднанні з суцільним відображенням первинної інформації робить бухгалтерський облік важливим та незамінним інструментом управління господарською діяльністю підприємств, який узгоджує економічні процеси з правовими нормами господарювання.

Важливою умовою виконання облікових процедур є дотримання юридичного (формального) оформлення господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку, у поєднанні із їх сутнісною характеристикою.

Для цього необхідно дотримуватись принципу превалювання сутності над формою, коли господарські операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише зважаючи на юридичні форми.

На рис. 1.32 проілюстровано співвідношення між етапами, стадіями і фазами облікового процесу в часі та просторі.

Зафіксовані у первинних документах факти господарського життя є основою для їхнього подальшого оброблення з метою отримання упорядкованої (систематизованої за однорідними ознаками) облікової інформації.

Систематизація облікової інформації на етапі поточного обліку, яка здійснюється у відповідних облікових регістрах з використанням таких облікових процедур, як реєстрація, накопичення, бухгалтерські проведення на синтетичних та аналітичних рахунках, дозволяє отримати інформацію, потрібну для контролю та управління господарською діяльністю.

Якщо порівняти вихідну інформацію первинного та поточного обліку, то можна побачити, що, пройшовши стадію поточного обліку, вона досягає облікової фази, на якій вона має значно вищий ступінь оброблення і, отже, є більш транспарентною та придатною для прийняття рішень на її основі.

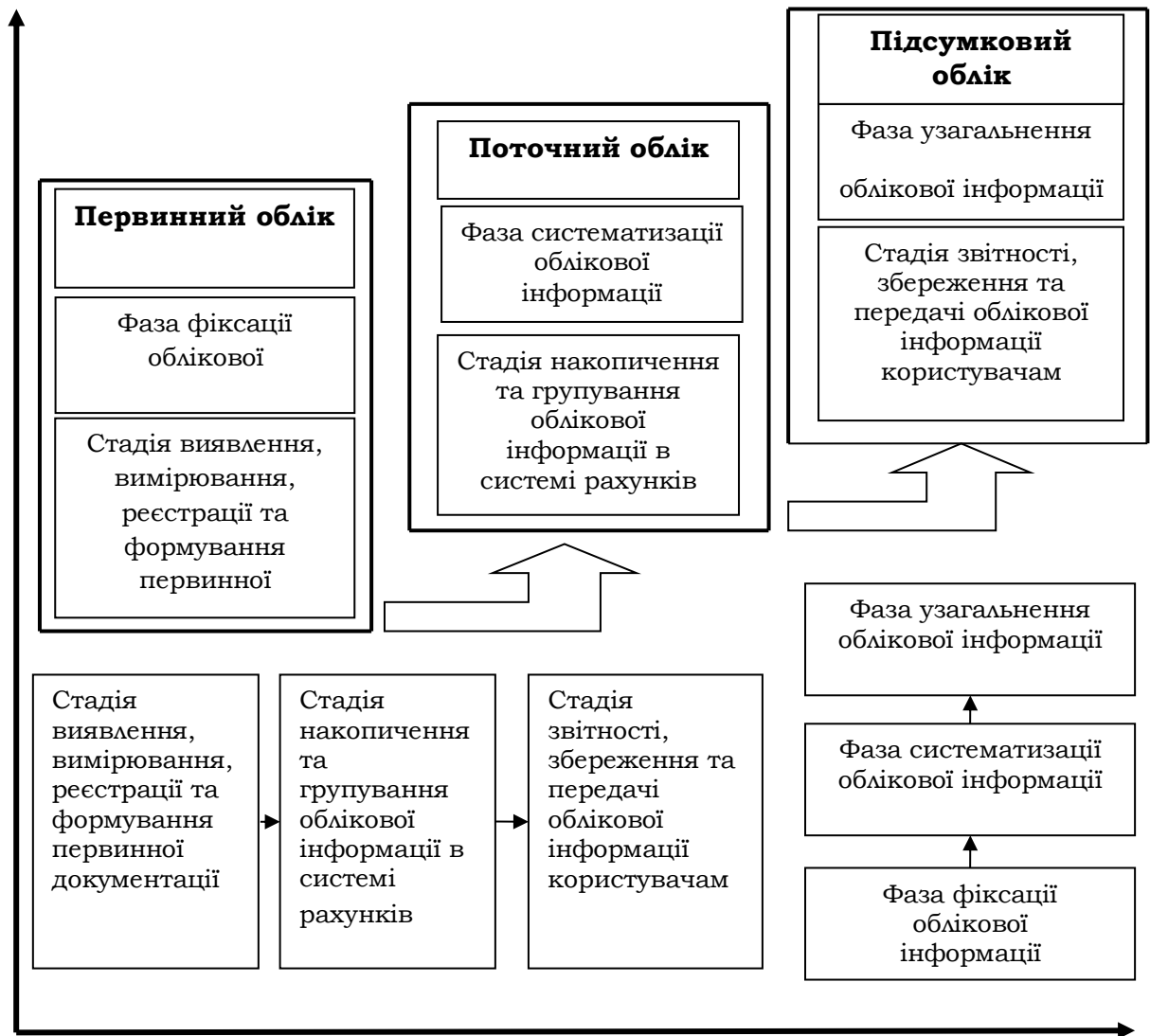


Рис. 1.32. Організація стадій та фаз облікового процесу за етапами обліку

Джерело :¹¹⁵

Групування первинної інформації на стадії поточного обліку здійснюється системно, як правило методом подвійного запису, що дозволяє одночасно вирішувати два основних завдання – контролювати методичну коректність та законність здійснення облікових процедур та забезпечувати отримання систематизованої облікової інформації у необхідному для складання звітності розрізі.

На стадії поточного обліку на аграрних підприємствах здійснюється трансформація первинної інформації, яка

¹¹⁵ Шпак В. А. Обліковий процес у часово-просторовому вимірі. Збірник наукових праць ДЕТУТ. Серія «Економіка і управління». Вип. 28. 2014. С. 278–284.

поступово переходить із фази систематизації у фазу узагальнення облікових даних на стадії складання звітності для передачі кінцевого облікового продукту користувачам та його збереження і подальшого аналізу фінансового стану та результатів господарської діяльності підприємств.

З погляду на організацію облікового циклу бухгалтерського обліку в розумінні його завершеності, тобто як інформаційної системи, що має внутрішні механізми самоконтролю, науковці вважають за потрібне доповнити фазу узагальнення облікової інформації у формах звітності фазою рефлексії.

Рефлекс у широкому розумінні – це наслідок, результат діяльності; вторинне явище, спричинене іншим явищем, результатом якого є оцінка реалізованої системи¹¹⁶. Тому фаза рефлексії облікового процесу – це фаза аналізу, оцінювання проведеної облікової роботи, яка включає перевірку правильності ведення первинного обліку, поточного обліку та складання бухгалтерської звітності на етапі підсумкового обліку.

Облікова рефлексія у поєднанні з суцільною документацією, інвентаризацією, подвійним записом та іншими елементами методу бухгалтерського обліку забезпечує унікальність бухгалтерської системи як основного та надійного джерела інформації про господарську діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень.

Обліковий процес складається з багатьох блоків, які мають бути конкретизовані й подані в технологічних та структурних аспектах. Склад цих блоків та об'єктів управління визначається галуззю діяльності підприємства (сільське господарство), місцем структурного підрозділу (бригада, цех, відділ) в ієрархії діяльності, управління та іншими господарськими характеристиками підприємства, його діяльності. У межах кожного аграрного підприємства на організацію технології облікового процесу впливають вид діяльності (основна, неосновна), структура організації виду діяльності (за регіонами, за відділами), характер технології (перервна або безперервна) та ін.

Об'єктом організації облікового процесу на підприємстві вважається предмет (явище, процес), на який спрямована організаційна діяльність осіб, безпосередньо пов'язаних із підготовкою і систематизацією облікової інформації.

Основними об'єктами організації облікового процесу визначено такі¹¹⁷ .:

¹¹⁶ Рефлекс. URL: //uk.wikipedia.org/wiki/

¹¹⁷ Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник [для студ. вищ. навч. закл.].

- 1) облікова номенклатура;
- 2) носії облікової номенклатури;
- 3) рух носіїв;
- 4) технологія облікового процесу забезпечення руху носіїв.

Обліковий процес як організаційну сукупність об'єктів організації наведено на рис. 1.33.



Рис. 1.33. Об'єкти організації облікового процесу

Джерело:¹¹⁸

Цільова функція бухгалтерського обліку як економічної системи полягає у вивченні всіх господарських фактів, явищ або процесів суспільного виробництва, що супроводжують утворення сукупного суспільного продукту праці, з метою подання вартісного вираження стану продуктивних сил і виробничих відносин з урахуванням їх взаємозв'язків. Для цього потрібна систематизована номенклатура даних, що характеризує господарські факти, явища або процеси.

Сукупність таких даних визначається різними господарськими характеристиками, які згодом підлягають обліковій обробці. Це означає, що першим об'єктом організації облікового процесу аграрних підприємств є облікова номенклатура¹¹⁹.

Для використання даних у технологічному процесі кожен облікову номенклатуру слід зафіксувати на будь-якому

К. : КНЕУ, 2004. 412 с.

¹¹⁸ Бенько М. М. Концепція організації облікового процесу в торговельному підприємстві. Агросвіт. № 10. 2011. С. 15-17.

¹¹⁹ Гнатишин А. Б., Прокопишин А. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів : «Магнолія 2006». 2014. 432 с.

технічному носії. Головними технічними носіями даних про господарські факти, явища або процеси, які підлягають обліку, контролю чи аналізу, можуть бути аркуш паперу, перфострічка, перфокарта, магнітна стрічка, магнітний диск і т. ін. Вибір носія даних залежить від засобів їх обробки, а також типів, видів цих даних. Іншим об'єктом організації технології облікового процесу є носії даних (номенклатур) про господарський факт, явище або процес.

Облікові номенклатури – це перелік господарських фактів про форми функціонування майна – засобів господарства, а також капіталу – джерел утворення зазначених засобів, про господарські операції, а також результати господарської діяльності, які мають знайти відображення у бухгалтерському обліку^{120, 121, 122}.

Сукупність об'єктів бухгалтерського обліку визначається змістом господарської діяльності конкретного господарства, вимогами управління і потребами в інформації, контролі та оцінюванні діяльності на підставі аналізу. Історично склалося так, що обсяг робіт з бухгалтерського обліку в умовах ручної праці збільшувався поступово. Поява нової облікової номенклатури сприймалася механічно, і оформлення її здійснювалося за методом аналогії. Значний обсяг бухгалтерської інформації потребує наукової організації облікового процесу і навіть в умовах ручної праці – розробки облікової номенклатури. Що ж до організації бухгалтерського обліку в умовах його автоматизації, то без розробки облікових номенклатур сама автоматизація стає неможливою.

На аграрних підприємствах облікова номенклатура формується залежно від фактичних умов організації, технології та інших факторів. Складнішою є розробка облікової номенклатури в новостворених господарствах, оскільки треба визначити перелік об'єктів господарювання, які підлягають документуванню. Облікові номенклатури на цих об'єктах розробляють з урахуванням досвіду діючих господарств¹²³.

На підприємствах при розробці облікових номенклатур

¹²⁰ Бугинець Ф. Ф., Івахненко С. В. Інформаційні системи обліку. Курс лекцій: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.]. Житомир : ЖІТІ. 1997. 304 с.

¹²¹ Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник [для студ. вищ. навч. закл.]. К. : КНЕУ, 2004. 412 с.

¹²² Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. К. : КНЕУ, 2006. 526 с.

¹²³ Гнатишин Л. Б., Прокопишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів: «Магнолія 2006». 2014. 432 с.

особливу увагу необхідно надавати певним об'єктам (рис. 1.34).



Рис. 1.34. Об'єкти особливої уваги при розробці облікових номенклатур

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Враховуючи різноманітність та велику кількість об'єктів формування облікових номенклатур, на аграрних підприємствах їх вибирають за топологічною ознакою бухгалтерського обліку (основні засоби, матеріали, оплата праці, виробництво, продукція, гроші тощо) окремо для кожного технологічного етапу: первинного, поточного та підсумкового обліку. З кожної топологічної ділянки бухгалтерського обліку та на кожному етапі складають перелік облікових номенклатур.

Облікові номенклатури розробляє бухгалтерія під керівництвом головного бухгалтера. До цієї роботи залучають також працівників планового, фінансового та інших відділів, спеціалістів інших служб господарства.

Формування облікових номенклатур на підприємстві – важливий момент організації бухгалтерського процесу, їх наявність сприяє ліквідації дублювання в обліку, обґрунтованому виборі первинних документів, облікових реєстрів, формуванню документообігу, документопотоків, розв'язанні інших питань бухгалтерського обліку.

Організація первинного обліку (розробка облікових номенклатур первинного обліку) починається з вивчення складу облікових номенклатур. Насамперед визначають господарські

факти, які слід відобразити в системі бухгалтерського обліку та зафіксувати у первинних документах – носіях обліково-економічної інформації.

На склад облікових номенклатур впливають система звітності, об'єкти проміжного контролю їх формування. Тому перш ніж розпочати формування облікових номенклатур первинного обліку, на підприємстві ознайомлюються із системою фінансової та внутрішньої звітності.

Для того щоб визначити перелік облікових номенклатур з кожного топологічного підрозділу бухгалтерського обліку (обліку коштів, матеріалів, основних засобів тощо), на підприємстві складають перелік усіх об'єктів, які мають бути зафіксовані в первинних документах.

При розробці облікових номенклатур первинного обліку потрібно там, де це можливо, укрупнювати одиниці вимірювання. Це дасть змогу зменшити кількість носіїв і обсяг облікової роботи. Після визначення облікової номенклатури переходять до вибору носіїв облікової інформації.

Організація поточного обліку (розробка облікових номенклатур поточного обліку) також починається з вивчення складу облікових номенклатур, які слід відобразити, проте вже в системі облікових реєстрів та різних розрахункових формах. Розробляючи облікові номенклатури поточного обліку, на підприємстві передусім визначають склад господарських фактів – явищ та процесів (господарські операції).

На аграрних підприємствах в основу розробки складу облікових номенклатур поточного обліку покладено систему показників внутрішньої та зовнішньої звітності, план рахунків, класифікацію об'єктів, які визначено нормативними актами та методичними рекомендаціями.

За своєю технічністю (технікою) вибір облікових номенклатур поточного обліку аналогічний вибору їх на етапі первинного обліку. За кожним топологічним підрозділом (обліку матеріалів, коштів, основних засобів тощо) на підприємстві складають докладний перелік тих об'єктів, які становлять інтерес з погляду управління економікою на відповідному етапі обліку.

Формування облікових номенклатур поточного обліку складніше, ніж первинного.

За своїм змістом облікові номенклатури поточного обліку бувають двох видів: ¹²⁴

– прості (тобто такі, які в майбутньому не будуть

¹²⁴ Гнатишин Л. Б., Прокопишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів : «Магнолія 2006». 2014. 432 с.

деталізовані);

– складні (які треба далі деталізувати).

Наприклад, типова класифікація потребує поділу основних засобів за галузями, видами та іншими ознаками. Тому на цій ділянці розробку облікової номенклатури слід розпочати із встановлення груп, далі підгруп, субпідгруп, з огляду на потреби конкретного підприємства.

Після завершення необхідно скласти перелік облікової номенклатури з кожної підгрупи, субпідгрупи, іншими ознаками (табл. 1.2).

Таблиця 1.2.

**Перелік облікової номенклатури поточного обліку
основних засобів**

Група	Підгрупа	Субпідгрупа
Будівлі	магазини	цегляні, скляні, бетонні
	склади, комори та ін.	цегляні, скляні, бетонні
Споруди	Водонапірні башти	За потреби
	Резервуари	За потреби
	Шляхи	За потреби
Передавальні пристрої	Машини і устаткування автоматизовані	За потреби
	Машини і устаткування неавтоматизовані та ін.	За потреби

Джерело: ¹²⁵

Отже, визначення переліку облікових номенклатур поточного обліку на підприємстві – це своєрідний перелік об'єктів обліку та руху їх за ознаками виду засобів, їх джерелами та процесами. Ця робота тісно переплітається з групуванням об'єктів обліку за різними ознаками, наявністю їх та рухом. Аналогічно виконують роботу з визначення облікових номенклатур поточного обліку на інших топологічних підрозділах – матеріали, кошти, продукція тощо.

Облікові номенклатури господарських операцій обліку основних засобів можуть бути трьох видів:

- надходження,
- передача в межах підприємства,
- вибуття.

З кожного виду операцій добирають показники вищого рівня групування, а далі групи поділяють на підгрупи відповідно до потреб управління основними засобами.

Орієнтовний перелік облікової номенклатури основних засобів наведено в табл. 1.3.

¹²⁵ Бенюк М. М. Концепція організації облікового процесу в торговельному підприємстві. Агросвіт. № 10. 2011. С. 15–17.

Перелік облікової номенклатури поточного обліку руху основних засобів

Види руху	Підвид руху	Субпідвид, субпідгрупа руху
Надходження	Від відділу капітального будівництва, від підрядної організації, інвентаризації та ін. безоплатно,	Капітальне будівництво. Капітальне придбання від інших господарств та ін.
Вибуття	За ліквідацією, безоплатне передавання, реалізація та ін.	Повна непридатність, реконструкція та ін.
Внутрішнє переміщення	За потреби	За потреби

Джерело: ¹²⁶

Облікова номенклатура поточного обліку є основою майбутнього робочого плану рахунків.

На кожному підприємстві (у господарстві) затверджений єдиний план рахунків, який деталізований для поточних потреб управління. Конкретизація здійснюється відповідно до технологічних та організаційних особливостей того чи іншого господарства¹²⁷.

При розробці робочого плану рахунків на аграрних підприємствах використовують єдиний план рахунків, інструкцію щодо його застосування, різні нормативні акти, які стосуються окремих об'єктів обліку (основних засобів, матеріалів, продукції тощо). Далі складають систематизований перелік об'єктів поточного обліку.

Кожному об'єкту, групі, підгрупі, субпідгрупі присвоюють порядковий номер. Виходячи з порядкового номера об'єкта найбільшої підгрупи, номерів груп устанавлюють номер для кожного об'єкта і записують його у перелік. Якщо, наприклад, порядковий номер останнього об'єкта в основних засобах у найбільшій субпідгрупі буде 100 або вище, але не більше від 999, то номер першого за списком об'єкта у першій підгрупі, першій групі і першій субпідгрупі буде 111 001, другого об'єкта відповідно 111 002 і т.п. Цей номер буде також номером для побудови аналітичного обліку і разом з тим інвентарним.

Організація підсумкового (узагальненого) обліку на підприємстві починається з виявлення складу облікових номенклатур, які мають бути відображені у відповідних підсумкових носіях облікової інформації. Ці номенклатури

¹²⁶ Бенюк М. М. Концепція організації облікового процесу в торговельному підприємстві. Агросвіт. № 10. 2011. С. 15–17.

¹²⁷ Гнатишин А. Б., Прокопишин А. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів : «Магнолія 2006». 2014. 432 с.

являють собою систему показників, що характеризують стан та зміну стану господарських фактів – явищ та процесів, а також активів, пасивів, затрат, доходів та результати діяльності.

Формування показників залежить від багатьох факторів, які впливають на організацію підсумкового обліку.

Важливим фактором є звітність, яку має подати та чи інша господарська система, періодичність цієї звітності, строки її подання, джерела одержання інформації. За цими ознаками номенклатуру підсумкового обліку поділяють на певні групи¹²⁸.

При цьому до періодичної номенклатури підсумкового обліку належить разова, місячна, квартальна, піврічна та дев'ятимісячна. Цей поділ має певне значення при організації підсумкового обліку.

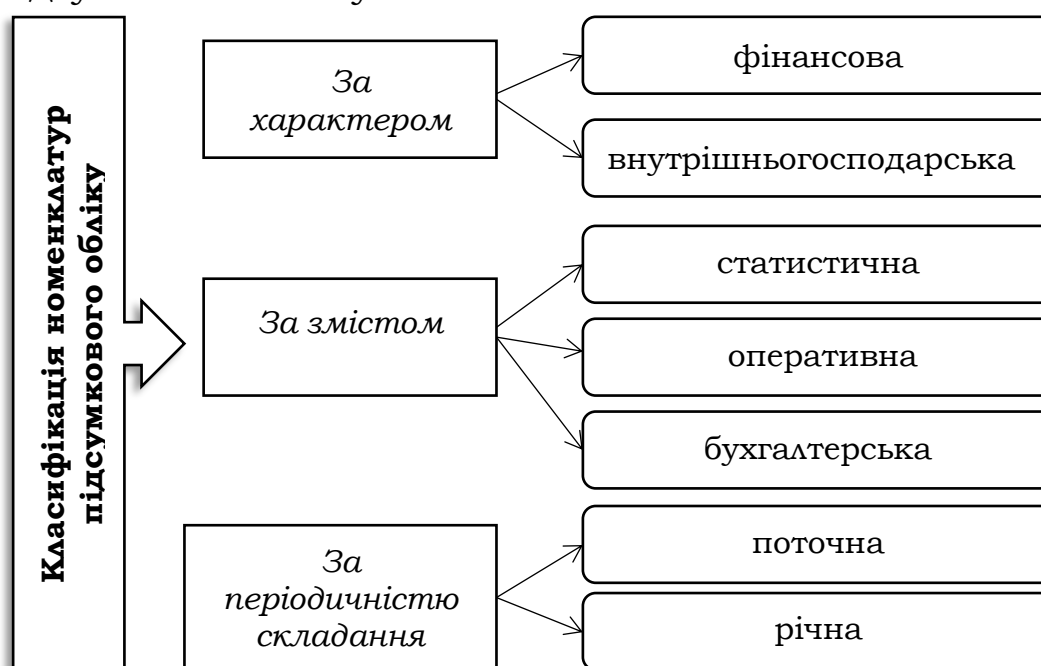


Рис. 1.35. Класифікація номенклатур підсумкового обліку

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Формуючи облікові номенклатури підсумкового обліку, варто пам'ятати, що в окремих випадках звітні дані господарства заносять у зведену консолідовану звітність підприємства. Тому номенклатуру підсумкового обліку формують з урахуванням цієї вимоги. При цьому виокремлюють номенклатуру, яка використовуватиметься лише для складання зведеного звіту і внутрішніх потреб господарства.

Безпосередньо вибір облікової номенклатури на аграрних підприємствах здійснюється як і для первинного, так і для

¹²⁸ Гнатишин А. Б., Прокопишин А. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів : «Магнолія 2006». 2014. 432 с.

поточного обліку, проте має деякі особливості. Облікові номенклатури підсумкового обліку як система фінансової звітності регламентовані законодавчими актами та стандартами бухгалтерського обліку. Тому кожна таку номенклатуру вибирають, переглядаючи ці нормативні акти.

Номенклатуру або показники внутрішньої звітності формують відповідно до потреб управління кожного структурного підрозділу залежно від характеру діяльності та інших характеристик. Відправним моментом у формуванні номенклатури звітності для внутрішніх потреб є організація внутрішньогосподарського поділу підприємства.

Внутрішня звітність формується для потреб управління, оцінювання діяльності відповідного підрозділу. При розробці зазначеної номенклатури на підприємствах виходять з конкретних завдань, поставлених перед підрозділом.

При розробці облікової номенклатури підсумкового обліку на досліджуваному підприємстві враховують ще одну особливість: номенклатура тісно пов'язана з нормуванням та плануванням, бюджетуванням, контролем та аналізом. Саме тому до складу облікової номенклатури підсумкового обліку (звітності) крім фактичних даних мають входити також планові, нормативні, кошторисні та інші аналогічні показники, а також показники відхилення від них як в абсолютному, так і у відносному вираженні.

Облікові номенклатури підсумкового обліку для зовнішньої і внутрішньої звітності на підприємствах формують за топологічними ознаками. У всіх випадках формування номенклатури внутрішньої звітності слід додержувати затверджених у відповідних нормативних актах показників, щоб уникнути зайвої роботи на рівні господарства загалом.

Формування облікової номенклатури – важливий елемент організації облікового процесу, їх наявність сприяє ліквідації дублювання в бухгалтерському обліку, обґрунтованому вибору первинних документів, облікових реєстрів, формуванню документообігу, потоків документів, розв'язанню інших питань організації бухгалтерського обліку.

Особливістю розробки облікової номенклатури в умовах автоматизації є створення системи нормативно-довідкової інформації із застосуванням кодування.

Отже, визначення переліку облікової номенклатури – це своєрідний перелік об'єктів бухгалтерського обліку та їх руху за ознаками виду засобів, їх джерелами та процесами. Ця робота тісно переплітається з групуванням об'єктів бухгалтерського обліку за різними ознаками, їх наявністю та рухом.

Під матеріальним носієм облікової інформації розуміють матеріальний об'єкт, призначений для запису, передавання та зберігання облікової інформації.

Відповідно до етапів бухгалтерського обліку виокремлюють три види носіїв облікової інформації:

- первинні документи,
- облікові реєстри
- бухгалтерську звітність (рис. 1.36).



Рис. 1.36. Характеристика етапів бухгалтерського обліку через носії облікової інформації

Бухгалтерський облік – це документально обґрунтований облік. Кожний запис в обліку повинен бути здійснений тільки на підставі первинного документа. Документ – це письмове свідоцтво про фактичне здійснення або про право на здійснення господарської операції¹²⁹. Окремі науковці вважають, що документ – це «письмове свідоцтво, доказ певної дії»¹³⁰, «результат документування, тобто зафіксована на матеріальному носії інформація з реквізитами, які дозволяють її ідентифікувати»¹³¹, «система закономірно пов'язаних елементів, які становлять цілісне утворення або єдність»¹³².

Отже, документи – це початок всіх записів в обліку, його база і основа. У зв'язку з цим якість системи бухгалтерського обліку безпосередньо залежить від якості первинних документів та їх правильної організації.

Загалом можна вважати, що бухгалтерський документ – письмове свідоцтво (доказ) певної форми та змісту про фактичне

¹²⁹ Безруких П. С., Вербов Г. Д., Кашаев А. Н. Курс бухгалтерского учета: учебник для техникумов. М. : «ФИНАНСЫ», 1977. 360 с.

¹³⁰ Россинская Е. Р. и др. Судебно-бухгалтерская экспертиза: [учеб. пособие для студентов вузов]; под ред. Е. Р. Россинской, Н. Д. Эриашвили. М. : ЮНИТИ-ДАНА. 2006. 351 с.

¹³¹ Подольский В. И., Макарова Н. С., Подольский В. И. Аудит первинного учета предприятий: [практик.пособие]. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 173 с.

¹³² Пушкар М. С. Розробка систем обліку: [навч. посібник]. Тернопіль : Карт-бланш. 2003. 198 с.

здійснення господарської операції (процесу) або право її виконання.

Спосіб оформлення господарських операцій документами називається документацією.

Документ – це: ¹³³

1) матеріальний носій інформації, призначений для її обробки і передачі у часі та просторі. Відомості, що містяться в документі, повинні бути зручними для обробки та мати відповідно до чинного законодавства правове значення;

2) письмове свідоцтво (доказ) здійснення факту господарської діяльності або права на його здійснення.

Значення документації полягає в тому, що вона служить для передачі розпоряджень від керівництва до виконавців.

Таким чином, успішне функціонування будь-якого суб'єкта господарювання залежить від якості зафіксованої у документах інформації, яка відображає сутність всіх процесів його господарської діяльності. Якісні характеристики облікової інформації, а саме: точність, достовірність, доступність для сприйняття є характерними рисами системи бухгалтерського обліку і основою прийняття управлінських рішень¹³⁴.

Під первинними документами розуміють письмові свідоцтва, що фіксують та підтверджують господарські операції, вимагаючи розпорядження та дозволу адміністрації (власника) на їх проведення ¹³⁵.

Первинний документ є базовою ланкою формування інформації в бухгалтерському обліку. Правильне оформлення первинних документів є запорукою підтвердження здійснення господарської операції, що необхідно з метою формування повної інформації для управління діяльністю та виконує роль доказів при податковій перевірці або аудиті. Відсутність або некоректне заповнення первинних документів може бути підставою для невизнання витрат у суб'єкта оподаткування при здійсненні податкової перевірки, та впливає на висновок аудитора при незалежній перевірці. Незважаючи на всю значимість первинних документів в бухгалтерському обліку, національна судова практика свідчить про високий рівень судових спорів у питаннях документального оформлення господарських операцій, що пов'язано як із недотриманням контрагентами порядку

¹³³ Кеворкова Ж. А., Савин А. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: [учеб. пособие]. М. : Вузовский учебник. 2007. 129 с.

¹³⁴ Білоусько В. С. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. Видання 4-те. Х. : Кондо., 2014. 423 с.

¹³⁵ Сльозко Т. М. Організація обліку. К. : ЦУЛ, 2008. 224 с.

формування первинних документів, так і на основі двозначного трактування законодавства або відсутності конкретних приписів під час формування первинних документів¹³⁶.

Первинні документи – це документи, які складаються під час проведення бухгалтерських операцій і є першим її формальним доказом, є підставою для відображення записів в облікових регістрах та належно оформлені^{137,138}.

В аудиторському словнику первинний документ визначається як документ, що фіксує факт господарського життя, який підлягає відображенню в бухгалтерському обліку та складений у момент здійснення цього факту або зразу після нього¹³⁹.

У термінологічному словнику з обліку і аудиту поняття «первинний документ» визначається як документ, що містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення¹⁴⁰.

Щодо поняття «первинний облік», то найбільш прийнятним є таке визначення: «первинний облік – це єдина, повторювана в часі, організована система збору, виміру, реєстрації, накопичення інформації, а в умовах комп'ютеризації і функціонування автоматизованих систем управління – її передачі і первісної обробки»¹⁴¹.

Дослідивши концепції щодо сутності та значення первинного обліку в обліковій системі суб'єктів господарювання, а також визначення дефініції «первинний облік» в наукових працях вітчизняних та зарубіжних вчених, можна констатувати, що серед науковців немає єдиного підходу до визначення функціональної ролі первинного обліку та його місця в системі господарського обліку. Найбільш прийнятне є визначення первинного обліку, коли його представляють як систему, що спостерігає, оцінює і реєструє процес формування облікової інформації на електронних та паперових носіях в момент

¹³⁶ Герман Р. Т. Проблеми первинного обліку : національний та зарубіжний досвід вирішення. Вісник ЖДТУ. 2016. № 4 (78).

¹³⁷ Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і доп.) /уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. К., Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с.

¹³⁸ Большой бухгалтерский словарь. Под ред. А. Н. Азрилияна. М. : Институт новой экономики, 1999. 574 с.

¹³⁹ Бычкова С. М., Райхман М. В., Соколов В. Я. и др. Аудиторский словарь.; под ред. В. Я. Соколова. М. : Финансы и статистика, 2003. 192 с.

¹⁴⁰ Загородній А. Г., Вознюк Г. А., Партин Г. О. Облік і аудит: Термінологічний словник. Львів : Центр Європи, 2002. 671 с.

¹⁴¹ Кирьянова З. Совершенствование первичного учета в управлении предприятием. Совершенствование учета деятельности промышленного предприятия: материалы семинара. М. : БИ, 1986. 135 с.

здійснення господарської операції, а також контролює кількісний та якісний реквізитний склад первинних документів.

Система первинного обліку є інформаційною основою управління, елементи якої пов'язані інформаційними та технічними каналами. Кожен елемент системи первинного обліку створює, накопичує та використовує властиву йому інформацію різного ступеня ієрархії. Інформаційне забезпечення кожного елемента системи первинного обліку взаємодіє з попереднім та подальшим процесом формування системи первинного обліку. Ці зустрічні потоки циркулюють за визначеними об'єктивними законами, що надає право розглядати ці потоки як систему. Отже, більш змістовним буде визначення первинного обліку та його системи, представлене на рис. 1.37.

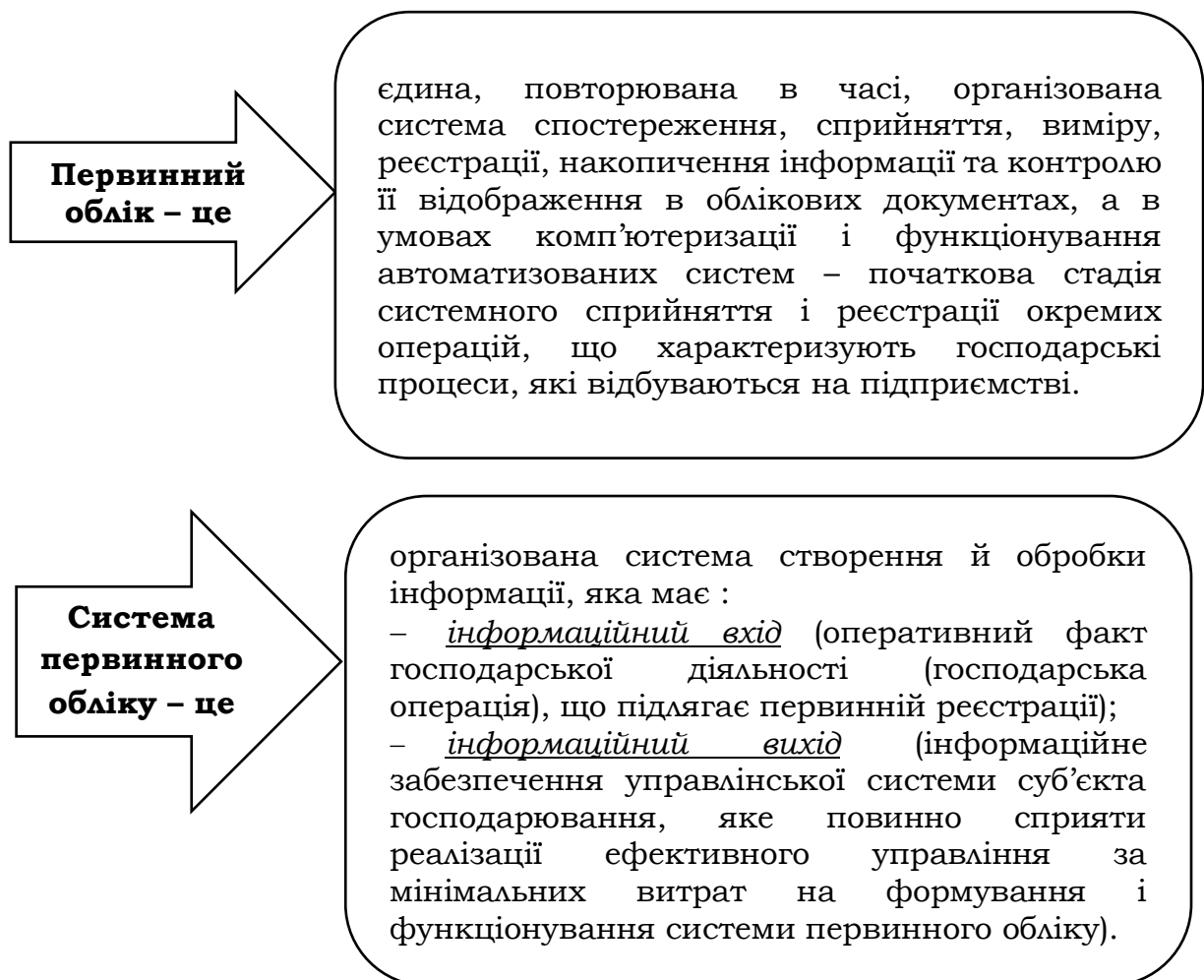


Рис. 1.37. Зміст первинного обліку та його системи

Джерело: сформовано авторами на підставі¹⁴²

Ключовими елементами системи первинного обліку є процес документування та первісна обробка інформації, під якою слід

¹⁴² Волошан І. Г. Процес документування та первісної обробки облікової інформації в умовах автоматизованих облікових систем. Глобальні та національні проблеми економіки. № Випуск 16. 2017. С. 828–824.

розуміти диференційоване накопичення кількісних та вартісних даних, що характеризують господарські операції. Як випливає з досліджених визначень первинного обліку, у жодному з них не зазначена стадія первісної обробки інформації, на якій здійснюється диференційоване накопичення кількісних даних про господарські процеси. Водночас стадія первинної обробки інформації характерна для всіх суб'єктів господарської діяльності.

Це підтверджується нормами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»¹⁴³: «бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством».

Первинні облікові документи, крім інформаційної основи, є юридичним доказом факту здійснення господарської операції суб'єктом господарювання.

Безспірним є твердження, що основою для відображення операції в бухгалтерському обліку є первинний документ.

Сучасне нормативне визначення первинного документу звучить так: «Первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію»¹⁴⁴.

У технологіях обліку, які традиційно склалися на сучасному етапі розвитку науки, від якості первинних документів значною мірою залежать якість та достовірність усього бухгалтерського обліку. Бухгалтерські документи підтверджують правдивість і точність облікових даних та допомагають знаходити помилки в бухгалтерських записах і в економічних розрахунках. У зв'язку з цим висуваються особливі вимоги до змісту та порядку оформлення бухгалтерських документів¹⁴⁵.

Доказовість надають первинним документам обов'язкові та додаткові реквізити. Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу

¹⁴³ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 № 966-XIV.URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

¹⁴⁴ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16.07.1999 № 966-XIV.URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

¹⁴⁵ Безверхий К. В. Облікові документи як первинна складова обліково-звітної інформації підприємства. Європейський вектор економічного розвитку. № 1 (14). 2013. С. 11–18.

ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Керівник підприємства забезпечує фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах та виконання всіма підрозділами, службами і працівниками правомірних вимог головного бухгалтера щодо порядку оформлення та подання для обліку відомостей і документів.

Керівником підприємства затверджується перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій з видачі особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, повинно бути обмежено. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці первинні документи¹⁴⁶.

Первинні документи підлягають обов'язковій перевірці (в межах компетенції) працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників.

Докорінно змінює саму процедуру документообігу, зокрема й організацію первинного обліку, застосування нових інформаційних технологій.

Сучасні інформаційні системи оперують даними двох видів:

- структурованими (із баз даних);
- неструктурованими (електронні документи).

Відсоткове співвідношення між цими видами інформації характеризує рівень автоматизації документообігу на підприємстві.

¹⁴⁶ Орлова О. Організація та ведення бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання: господарсько-правовий аспект. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Юридичні науки. № 1(99). 2014. С. 81–86.

Електронний документ, створений за допомогою засобів автоматизації документообігу, підписаний електронним цифровим підписом і збережений у системі у вигляді файлу відповідного формату, значно спрощує роботу з великими обсягами інформації. Тому електронний вигляд документів накладає на документообіг певні вимоги.

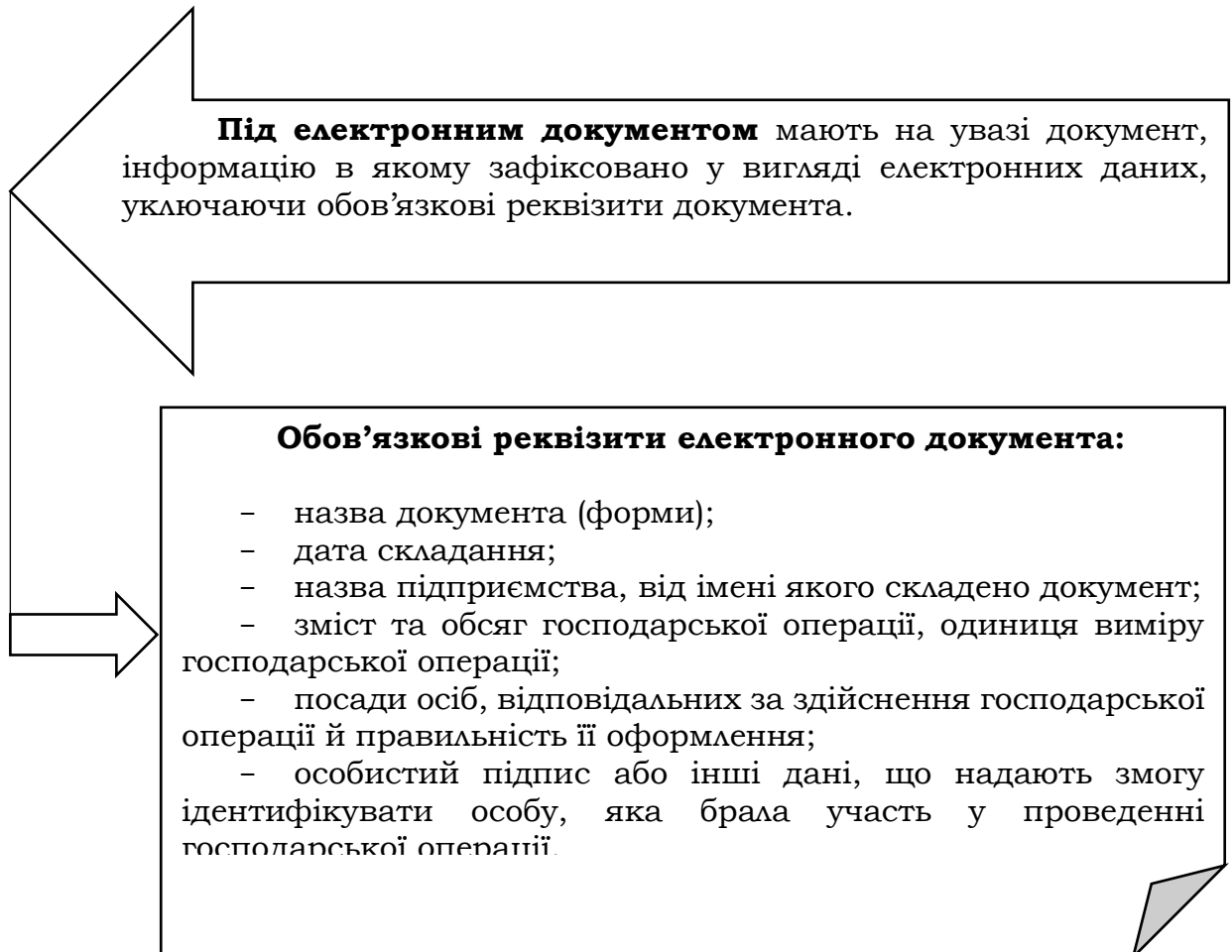


Рис. 1.38. Сутність електронного документа
Джерело: сформовано авторами

Юридичною основою для використання електронних документів у господарській діяльності є законодавчі й нормативні документи.

Згідно зі ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»¹⁴⁷, пт 2.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку¹⁴⁸ дозволено складати первинні документи в електронній формі, але

¹⁴⁷ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 966-XIV.URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

¹⁴⁸ Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Мінфіну від 24.05.95 № 88. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи й електронний документообіг.

Основним нормативом щодо цього є Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг»¹⁴⁹.

Разом із тим Закон вимагає, щоб електронна форма була візуалізована та придатна для сприймання її змісту людиною. Такий документ вважають оригіналом, а всі його паперові відображення є копією.

Електронний документ, який складено відповідно до вимог чинного законодавства та містить усі необхідні реквізити, має таку саму юридичну силу, як і документ, складений у паперовому вигляді. Але для надання електронному первинному документу легітимності та для завершення створення електронного первинного документа необхідне накладення головного реквізиту – електронного підпису автора чи підпису, прирівняного до власноручного^{150,151}.

За його наявності оригіналом уважатимуть будь-який створений примірник електронної первинки.

Отже, підписання електронного документа потрібно підтвердити (засвідчити) наявністю сертифіката цього ключа. Сертифікат, як, власне, і сам ключ, надає акредитований центр сертифікації електронних ключів. Процедура засвідчення дійсності електронного цифрового підпису є нормативно затвердженою¹⁵².

Суть цієї процедури полягає в тому, що акредитований центр сертифікації електронних ключів повинен зробити свою помітку часу на документі, тобто підтвердити, що електронний цифровий підпис належить конкретній особі й на момент підписання є чинним (дійсним), оскільки електронний цифровий підпис має свій термін дії, зі змінюванням якого його потрібно поновлювати (підтверджувати). На практиці це означає, що підписання повинно відбуватися не лише за допомогою спеціального програмного забезпечення, але й у режимі онлайн (зазвичай через мережу Інтернет).

¹⁴⁹ Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15>

¹⁵⁰ Закон України «Про електронний цифровий підпис» від 22.05.2003 р. № 852-IV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/852-1>

¹⁵¹ Закон України «Про електронні довірчі послуги» від 07.11.2018 р. № 2155-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19>

¹⁵² Порядок засвідчення наявності електронного документа (електронних даних) на певний момент часу, затверджений постановою КМУ від 26.05.2004 р. № 680. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/680-2004-п>

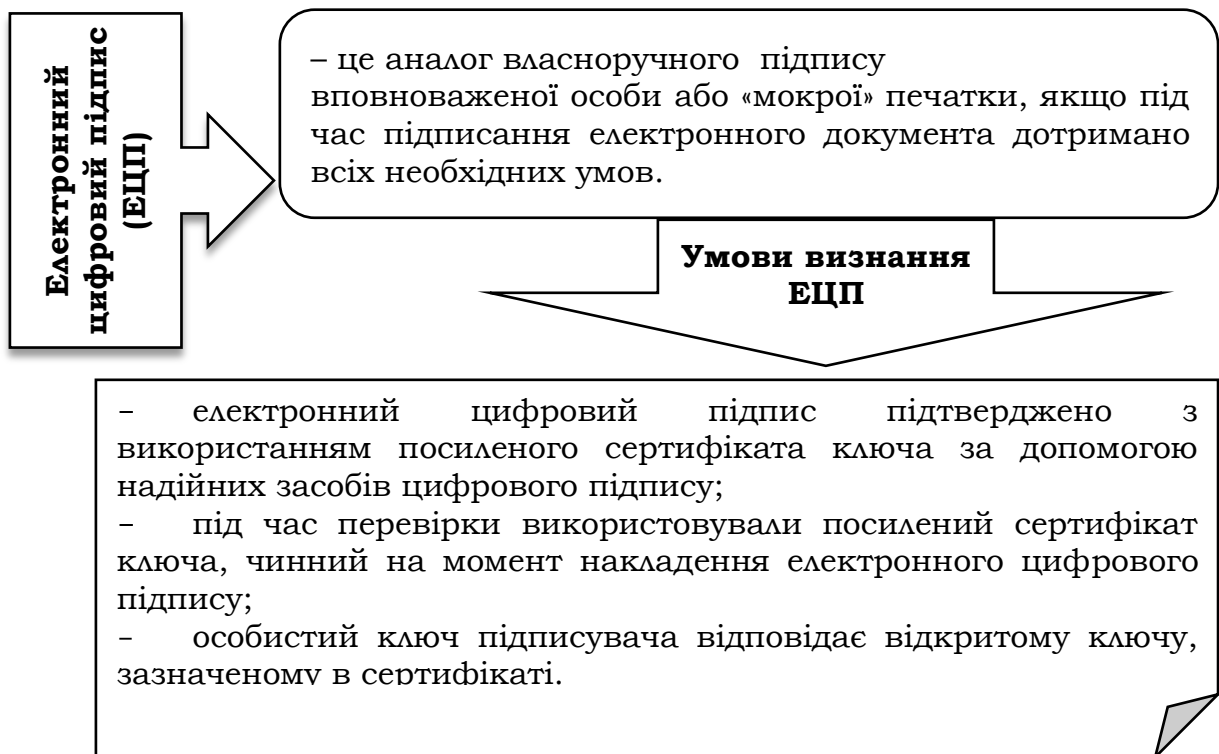


Рис. 1.39. Сутність електронного цифрового підпису та умови його визнання

Джерело: сформовано авторами

Електронний документообіг – це єдиний механізм із роботи з документами, представленими в електронному вигляді, що реалізовує концепцію «безпаперового діловодства». Електронний документообіг містить роботу з документами, придатними для автоматичного прочитування інформації, що міститься в ньому, записаний на магнітних оптичних й інших носіях інформації.

Електронний варіант документа має всі види захисту та забезпечує повноцінний документообіг за всіма правилами. Оскільки кожен виконавець, залучений у документообіг, повинен мати електронний підпис, то організований за всіма правилами документообіг має всі переваги та виключає всі недоліки паперових документів¹⁵³.

Як відомо, первинні документи у бухгалтерському обліку потрапляють як носії інформації, яка підлягає упорядкуванню, групуванню та узагальненню. Ці носії повинні бути десь зареєстровані, щоб інформація узагальнювалася та ущільнювалася. Тому для цього й призначені інші носії – таблиці встановленої форми і змісту, призначені для реєстрації,

¹⁵³ Кулич М. Документування як методичний інструментарій у бухгалтерському обліку: перспективи впровадження електронного документообігу. Економічний часопис Східно-європейського національного університету імені Лесі Українки. № 4. 2018. С. 148–154.

групування й узагальнення господарських операцій, оформлених відповідними первинними документами – облікові реєстри або реєстри¹⁵⁴.

Записи в них господарських операцій називаються обліковою реєстрацією.

На підприємстві необхідно розробити план організації документування господарських операцій.

План організації документування господарських операцій – це процес розробки форм документів, добору документів для оформлення операцій, визначення методики і техніки складання документів.

Організація фіксування облікової інформації у облікових реєстрах – одне з основних завдань організації бухгалтерського обліку.

Визначення сутності облікових реєстрів та етапи організації фіксування облікової інформації у відповідних носіях представлено на рис. 1.40.

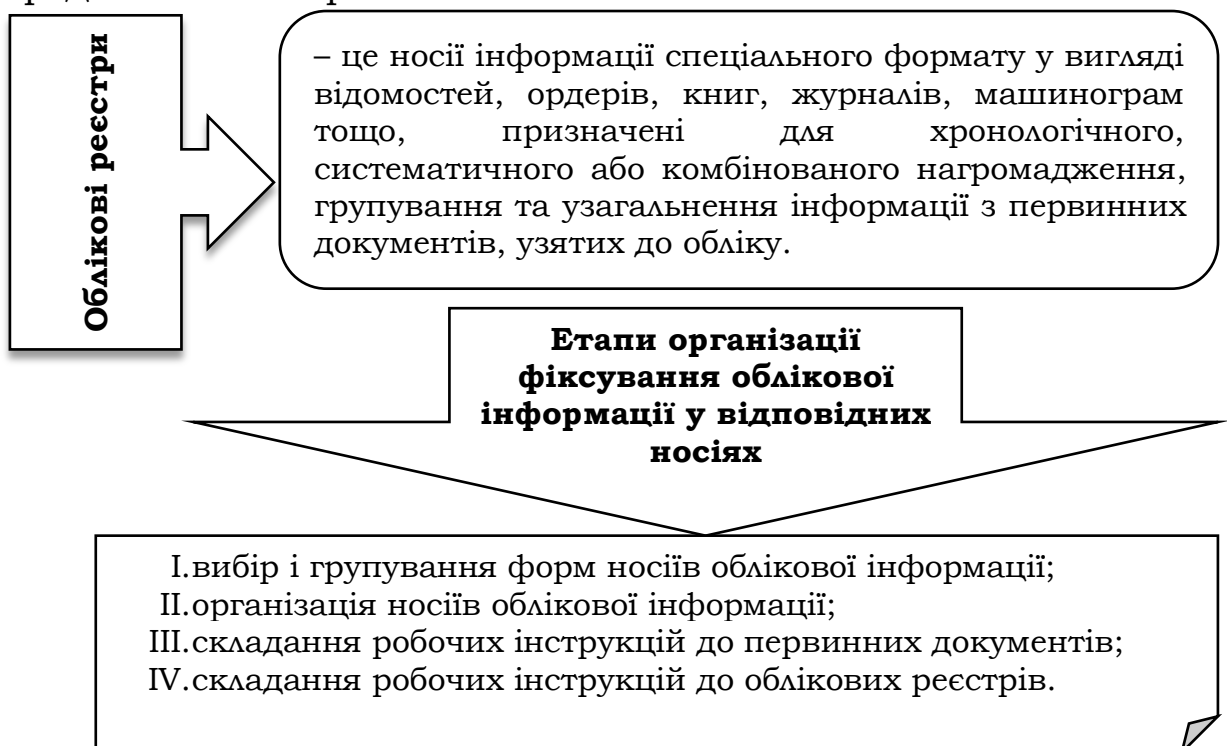


Рис. 1.40. Сутність облікових реєстрів та етапи організації фіксування облікової інформації у відповідних носіях

Джерело: систематизовано авторами

Як і первинні документи, облікові реєстри є досить різномірними, причому у спеціалізованій літературі можна знайти

¹⁵⁴Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 року URL: <http://www.uazakon.com/big/text574/pg1.htm>;

від 4 до 8 класифікаційних ознак реєстрів бухгалтерського обліку.

Вибір носіїв облікової інформації здебільшого зводиться до використання нормативно закріплених за відповідним напрямком обліку первинних документів чи реєстрів і залежить від наявності технічних засобів, організаційної та обчислювальної техніки¹⁵⁵.

При організації технології та вибору носіїв облікової інформації слід орієнтуватися на раціоналізацію облікового процесу.

Раціональними вважають носії інформації, які орієнтовані на контрольно-аналітичні процеси, прості, не потребують складних процедур обробки.

Вибору носіїв облікової інформації сприяє те, що багато паперових носіїв розробляють централізовано:

- типові форми документів;
- облікові реєстри (наприклад, журнально-ордерної форми обліку тощо);
- звітні форми.

Деякі форми документів визначено нормативними актами, наприклад, касові документи – правилами ведення касових операцій.

Вибір форм первинних документів полегшує наявність типових і уніфікованих форм, виготовлених різними центральними органами – банками, фінансовими органами і т. ін. Якщо типових або уніфікованих форм первинних документів немає, їх розробляють на підприємстві, включаючи до робочого альбому документів та зазначаючи в наказі «Про облікову політику підприємства».

До бухгалтерських документів висувають такі вимоги:

- наявність обов'язкових спеціальних реквізитів;
- забезпечення контролю за господарськими фактами;
- виготовлення звітних даних;
- зручність обробки;
- чіткість;
- компактність.

Крім уніфікації та стандартизації, як основних напрямів удосконалення форм первинних документів, загалом вдосконаленню процесу документування сприяють заміна разових документів накопичувальними, застосування документів багаторядкових і тривалого використання, реєстрація операцій безпосередньо у реєстрах, створення комплексних документів.

¹⁵⁵ Гнатишин А. Б., Прокопишин А. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів : «Магнолія 2006». 2014. 432 с.

Зменшення кількості документів скорочує облікову процедуру.

В умовах використання комп'ютерів, функціонування автоматизованого робочого місця первинні дані слід формувати в основному безпосередньо на технічних носіях (терміналах, дисплеях), широко впроваджувати автоматичну фіксацію первинних даних, вилучати постійні реквізити і використовувати бази даних і розподілені бази даних.

Для того щоб одержати облікову інформацію, сформувати різні показники про результати господарської діяльності, потрібні дані, зафіксовані на носіях первинної облікової інформації – документах, які в подальшому слід зареєструвати відповідно до їх економічного змісту та вимог управління в облікові реєстри поточного обліку: відомості, журнали, журнали-ордери, машинограми тощо.

Облікові реєстри є основними, проте не єдиними способами відображення облікової інформації поточного обліку. Крім облікових реєстрів на цьому етапі облікового процесу формують реєстри розрахункового характеру, наприклад розрахунок розподілу витрат на управління, визначення транспортно-заготівельних витрат, амортизації основних засобів тощо. Тому на цьому етапі облікового процесу крім облікових реєстрів використовують нові носії – розрахункові таблиці.

Крім облікових реєстрів та розрахункових таблиць у процесі поточного обліку складають різні бухгалтерські довідки, наприклад, про виправлення помилок, відображення в обліку результатів інвентаризації, що мають індивідуальний характер. Таким чином, на етапі поточного обліку використовують три види форм відображення облікової інформації: облікові реєстри, розрахункові таблиці та бухгалтерські довідки ¹⁵⁶.

Значна кількість носіїв – первинних документів і реєстрів – типові й уніфіковані. Якщо типових або уніфікованих форм немає, розробляють власні форми, керуючись загальними вимогами і методичними рекомендаціями.

Необхідно також визначити належність документа до топологічної структури обліку, характер, призначення, склад потрібних документів, рух у процесі обробки, осіб, які повинні взяти участь в обробці, кількість примірників.

Відібрані чи розроблені форми первинних та зведених документів, внутрішньої і зовнішньої звітності формують у робочі альбоми.

¹⁵⁶ Гнатишин Л. Б., Прокопишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів : «Магнолія 2006». 2014. 432 с.

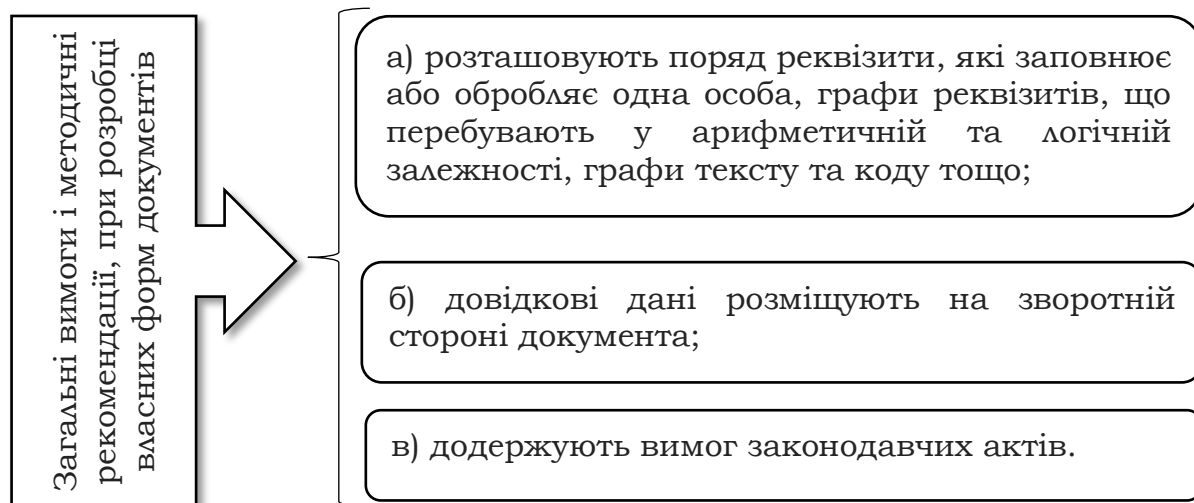


Рис. 1.41. Загальні вимоги і методичні рекомендації при розробці власних форм документів

Джерело: систематизовано авторами

Робочі альбоми документів є основою для замовлення чи закупівлі бланків, що обумовлює їх класифікацію (рис. 1.42).

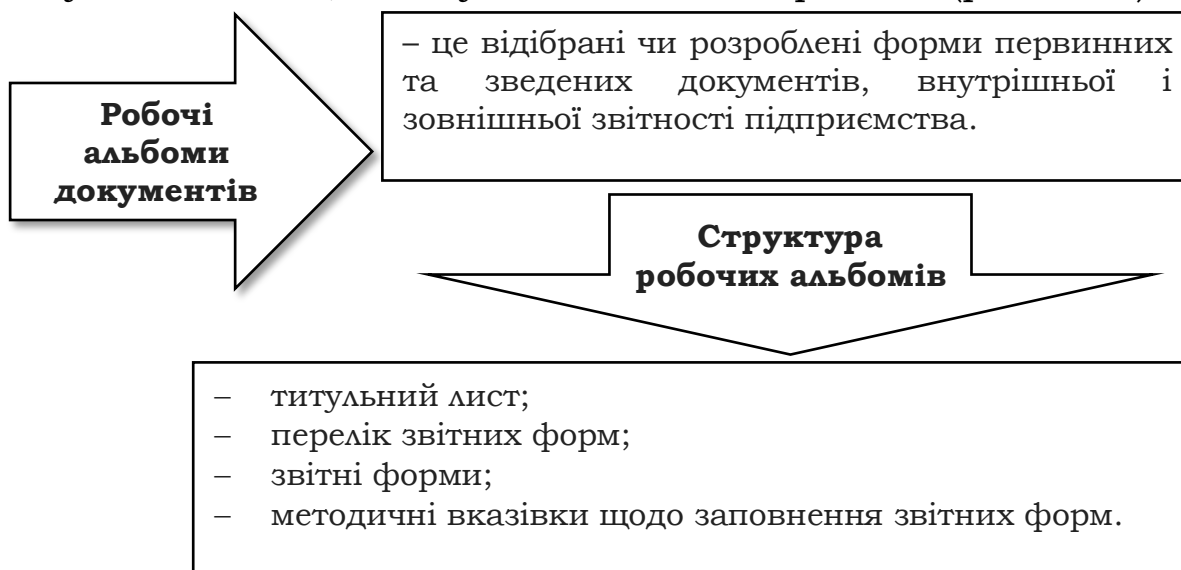


Рис. 1.42. Поняття робочих альбомів документів та їх структура

Джерело: сформовано авторами

Робочі альбоми документів складає головний бухгалтер, його зберігають в бухгалтерії на рівні з іншими інструктивними документами.

Загальні питання методики та техніки складання первинних документів обумовлені у Положенні № 88¹⁵⁷. Проте там не

¹⁵⁷ Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Мінфіну від 24.05.95 № 88. URL:

враховані специфічні особливості конкретного господарства. Наприклад, господарство може мати у складі підрозділи, які не є типовими для нього, зокрема сільськогосподарське підприємство може мати спеціалізовані магазини тощо.

Загальні питання методики та техніки складання первинних документів обумовлені у Положенні № 88¹⁵⁸. Проте там не враховані специфічні особливості конкретного господарства. Наприклад, господарство може мати у складі підрозділи, які не є типовими для нього, зокрема сільськогосподарське підприємство може мати спеціалізовані магазини тощо.

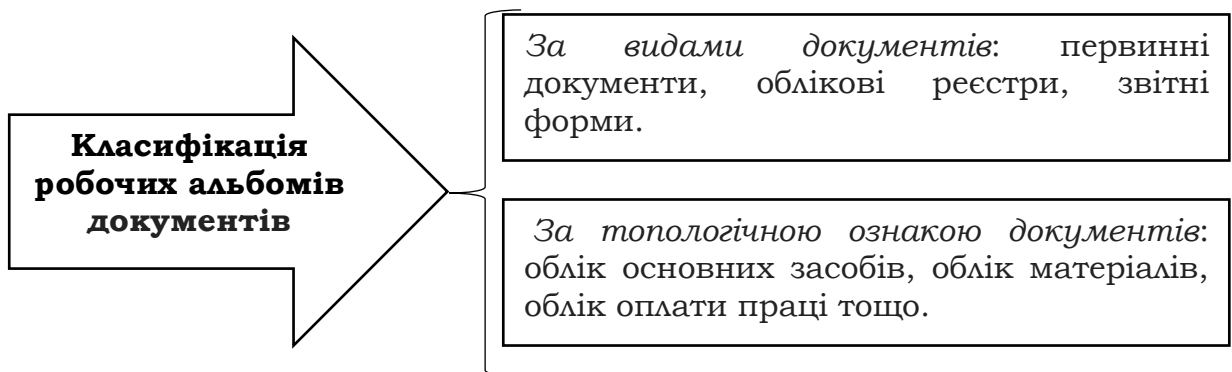


Рис. 1.43. Класифікація робочих альбомів документів
Джерело: сформовано авторами

За таких умов виникає потреба у розробці внутрішніх регламентів підприємства, тобто усі вказівки щодо порядку документування операцій і складання документа треба викласти письмово або на самому зразку документа, або у вигляді робочої інструкції, яка додається до зразка (рис. 1.44).

Побудова і структура оперограм залежать від їх виду. Це, як правило, індивідуальні (подокументні) графіки, де за підметом фіксують види робіт, за присудком – служби, структурні підрозділи (посади осіб, що повинні виконувати ту чи іншу роботу).

На перетині відповідних операцій і виконавців проставляють символічні знаки, які в подальшому з'єднують ламаною лінією. Саме цей графік є маршрутом документа на етапі його створення та опрацювання первинної інформації¹⁵⁹.

<http://zakon2.rada.gov.ua>

¹⁵⁸ Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Міністерства фінансів від 24.05.95 № 88. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

¹⁵⁹ Гнатишин Л. Б., Прокопишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів : «Магнолія 2006». 2014. 432 с.

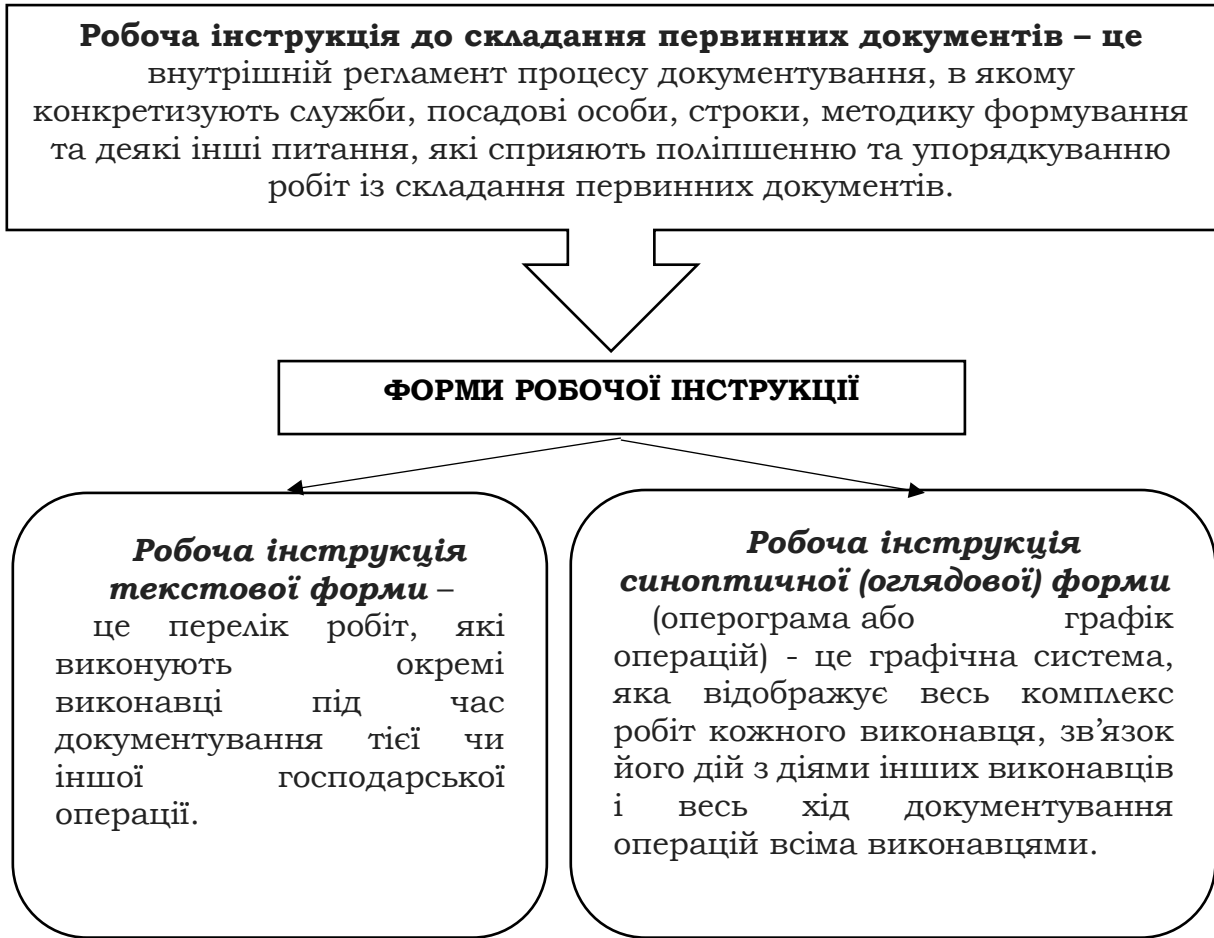


Рис. 1.44. Сутність робочої інструкції до складання первинних документів та її форми
Джерело: сформовано авторами

Приклад оперограми накладної-вимоги (для отримання мінеральних добрив зі складу) (подокументного графіка) представлено на рис. 1.45.

№ п.п	Господарські операції з мінеральними добривами	Виконавці						
		Відділ забезпечення	Склад мінеральних добрив		Матеріальний відділ бухгалтерії	Адміністрація підприємства		Центральна бухгалтерія
			Завідуючий складом	Оператор		Керівник	Головний бухгалтер	
1.	Отримання дозволу на відпуск мінеральних добрив							
2.	Складання документа на отримання мінеральних добрив	1						

3.	Відбір і передача мінеральних добрив		2					
4.	Заповнення документа на отримання мінеральних добрив			3				
5.	Перевірка та таксування документа				4			
6.	Підписання документа					5	6	
7.	Відмітка про надходження документа на обробку і зберігання в бухгалтерію							7

Рис. 1.45. Оперограма (подокументний графік) накладної-вимоги (для отримання мінеральних добрив зі складу)

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Робочі інструкції слід вручити всім виконавцям, а також занести в альбом форм первинних документів, що є матеріальним виявом плану документування господарських операцій.

Загальна тривалість складання документа має бути мінімальною. Для цього необхідно обмежити кількість осіб, які беруть участь у складанні того або іншого документа, та встановити раціональну послідовність графіка руху первинного документа на етапі його створення.

Зміст раціональної організація руху документів представлено на рис. 1.46.

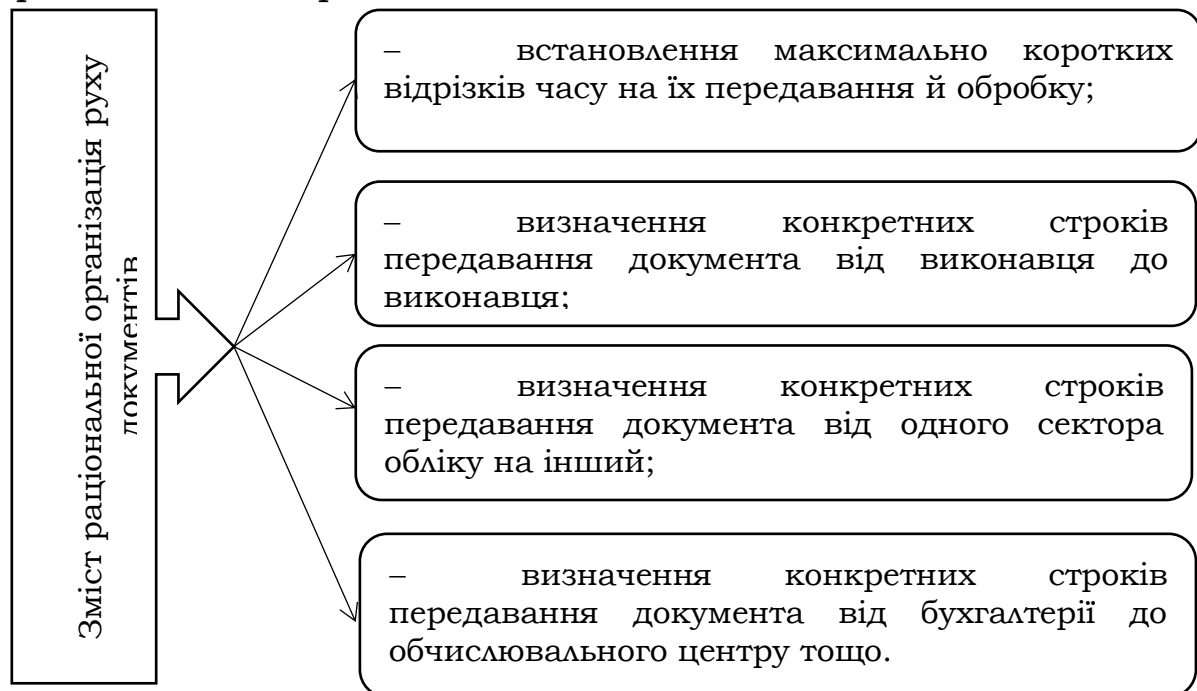


Рис. 1.46. Зміст раціональної організація руху документів

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Форма оперограми не регламентована, оскільки вона є внутрішнім розпорядчим документом. Оперограма може мати й іншу форму – також табличну, але без графічної частини, більш наближену до текстової. Хоча в ній також показують увесь шлях руху первинного документа.

Створення форм документів формування різних первинних, проміжних та підсумкових (узагальнених) даних та показників, складання звітності пов'язані з великою кількістю операцій, у здійсненні яких бере участь багато виконавців. Це потребує заздалегідь продуманої системи їхніх дій і процедур руху облікової інформації (документів) як у просторі, так і в часі. Велике значення при цьому відіграє правильно спланований документообіг, тобто заздалегідь продумана і впорядкована система дій і процедур руху документів від моменту їх створення до здачі в архів.

Основними завданнями організації руху документів на етапі первинного обліку є:

- встановлення раціональної послідовності їх створення;
- мінімізація витрат часу на цей процес.

Для виконання цих завдань необхідно:

- визначити перелік робіт, які слід виконувати від першої стадії до останньої операції над документом;
- склад осіб, відповідальних за правильне і своєчасне складання того або іншого документа;
- час роботи над документом від першої до останньої операції;
- технічні засоби, за допомогою яких можуть бути виконані ті чи інші операції над документом;
- спосіб і час передачі документа від одного виконавця іншому, від однієї операції на іншу;
- відповідальних осіб за своєчасну передачу документа в процесі документообігу.

Операції поточного обліку умовно можна розділити на чотири види:

- 1) пересування (прийом-передача) первинних документів;
- 2) арифметичні дії;
- 3) угруповання, перегруповання;
- 4) зберігання документів і здача їх в архів бухгалтерії.

Першою операцією поточного обліку є приймання документів. Прийом бухгалтерських документів бухгалтерією від матеріально відповідальних осіб підтверджується підписом про прийом в супровідному документі-ярлику або записом у спеціальних книгах. Організація прийому документів залежить від форми обліку і розподілу праці. Так, при оперативно-

виробничому розподілі праці в бухгалтерії прийом документів здійснює відповідний сектор: обліку матеріалів, обліку основних засобів та ін. У разі функціонального розподілу праці всі документи надходять у спеціальний функціональний сектор – прийому документів на обробку. У цьому секторі документи перевіряють за всіма ознаками: за змістом, законністю, правильністю оформлення та ін. Далі документи за графіком передають на обробку, тобто для відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Наступним етапом після обробки є зберігання документів і здача їх до архіву бухгалтерії. Після закінчення поточного року всі документи здають до архіву підприємства.

На підсумковому етапі при організації руху носіїв необхідно визначити:

- перелік робіт, які треба виконати при заповненні окремих форм звітності;
- взаємозв'язок окремих форм;
- склад осіб, які відповідають за підготовку даних для заповнення конкретної форми;
- термін підготовки даних;
- спосіб передачі даних виконавцеві та ін.

Об'єктом організації документообігу є рух не тільки документів, а й цілих масивів. Крім того, слід мати на увазі, що в окремих випадках переміщуються і самі облікові реєстри і форми звітності (масиви облікової інформації) у процесі їх складання.

Організації підлягає рух усіх видів облікової інформації. Організацією мають бути охоплені всі операції – від першого запису до здачі документа в архів. Обробка документів і даних, які вони містять в обліковому процесі, полягає у перетворенні вхідної інформації у вихідну різними механічними і логічними операціями, які можуть бути здійснені вручну або із застосуванням обчислювальних машин. У будь-якому випадку поділ облікового процесу на частини залежить від масштабів робіт та наявності технічних засобів¹⁶⁰.

Раціональна організація руху носіїв облікової інформації передбачає мінімізацію часу на обробку на кожній стадії, на кожному робочому місці. Час на обробку визначають за типовими нормами часу, хронометражем, на підставі досвіду та іншими методами.

За нормативними вимогами¹⁶¹ та з метою упорядкованості

¹⁶⁰ Гнатишин Л. Б., Прокопишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів : «Магнолія 2006». 2014. 432 с.

¹⁶¹ Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у

руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства встановлюється графік документообігу, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

Зміст графіка документообігу та його завдання представлено на рис. 1.47.

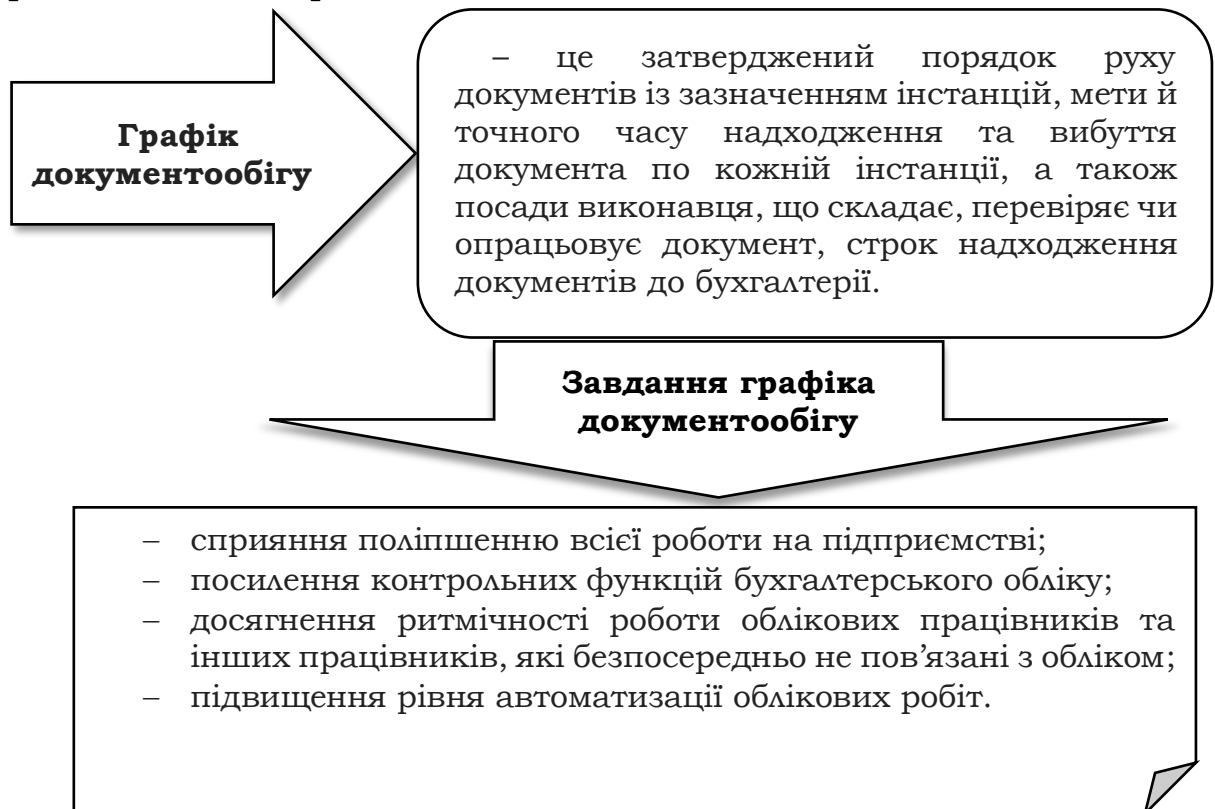


Рис. 1.47. Зміст графіка документообігу та його завдання
Джерело: сформовано авторами

Графік документообігу розробляє головний бухгалтер, затверджується і вводиться в дію наказом керівника.

Графік документообігу на підприємстві повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний строк його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

Графік документообігу оформляється у вигляді схеми (графічний метод) або переліку робіт зі створення, перевірки та

обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт (описувальний (текстуальний) метод).

Працівники підприємства створюють і подають первинні документи, які належать до сфери їх діяльності, за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю видається витяг із графіка. У витязі наводиться перелік документів, що належать до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, до яких передаються ці документи. Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу на підприємстві здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів та відомостей є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства¹⁶².

Форма графіка не регламентована. Порядок складання графіків та обсяг характеристик у кожному конкретному випадку визначають організатори, проектувальники. Найчастіше у графіках фіксують тільки основні характеристики руху, які забезпечують виконання облікового процесу та плановість у роботі виконавців, строки передавання (здавання) документів; особи або структурні підрозділи, які відповідають за передавання (здавання) документа та додержання строків. В окремих випадках характеристики руху конкретизують. Наприклад, вказують не тільки посади виконавців, а й їхні прізвища, а строки можуть бути конкретизовані не тільки у днях, а й годинах, а іноді у хвилинах. У всіх випадках встановлюють точні строки виконання робіт.

Графік складають у двох примірниках: перший передається структурному підрозділу, другий зберігається як додаток до Наказу про облікову політку.

Графіки документообігу можна складати як окремо на кожен вид документів, так і на весь перелік документів, що використовуються в структурному підрозділі підприємства (груповий графік документообігу). Такий варіант застосовується за умови невеликої кількості документів з одними і тими самими інстанціями просування. Проте перший варіант доцільніший, оскільки дає змогу конкретно й детально описувати шлях руху кожного виду документа, не обтяжуючи графік рядками, які потрібні для інших документів, але зайві для зазначеного виду. У

¹⁶² Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року URL:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

таких випадках для організації руху носіїв облікової інформації доцільно застосовувати графіки табличної форми. Коли документи складають у кількох примірниках, у графіку вказують, який примірник документа слід передати до бухгалтерії та який порядок його обробки.

Зведені графіки руху носіїв облікової інформації значно відрізняються від індивідуальних. У них планують тільки найважливіші шляхи пересування документів від оперативних працівників до бухгалтерії, до передавання в архів. У цих графіках не відображують порядок складання документа.

Зведені графіки поділяють¹⁶³:

- за темами (надходження матеріалів, відпуск матеріалів тощо);
- за топологічною ознакою (облік праці та її оплати, облік основних засобів тощо);
- по господарству загалом.

Наприклад, зведені графіки з обліку матеріалів – це таблиці, де у підметі вказано назву всіх первинних документів, з яких визначають операції, а у присудку – служби, структурні підрозділи, осіб, які працюватимуть над документом, строки обробки (передавання), види процесів обробки.

Однак, на переважній більшості підприємств в реальному господарському житті графіки документообігу за кожним окремим документом не складаються. Тому нерідко порушуються графіки складання звітності, оскільки несвоєчасно наданий у бухгалтерію відповідний документ не дозволяє вчасно його провести у системі подвійного запису, а тому неможливо своєчасно скласти бухгалтерський баланс. Доцільнішим було б складання графіка документообігу не за кожним документом, а загалом за окремою ділянкою роботи. Причому, акцентувати увагу варто насамперед на своєчасності складання звітності і лише потім – на архіві¹⁶⁴. Графік документообігу має відповідати певним принципам побудови (рис. 1.48).

Кожний етап облікового процесу організація руху носіїв облікової інформації має свої особливості, зокрема¹⁶⁵:

- на етапі первинного обліку – це утворення первинного документа;
- на етапі поточного обліку – організація руху первинних

¹⁶³ Гнатишин А. Б., Прокопишин А. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів : «Магнолія 2006». 2014. 432 с.

¹⁶⁴ Сльозко Т. М. Організація обліку. К. : ЦУЛ, 2008. 224 с.

¹⁶⁵ Гнатишин А. Б., Прокопишин А. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів : «Магнолія 2006». 2014. 432 с.

документів за графіками і документопотоків;

– на етапі підсумкового обліку (узагальнення) особливості руху носіїв облікової інформації визначаються характером показників, які формуються у різних таблицях звітності.



Рис. 1.48. Основні принципами побудови графіків документообігу

Джерело: сформовано авторами

На великих підприємствах документообіг досягає великих об'ємів. Якщо раніше всі документи потрібно було обов'язково вести в паперовому вигляді, то тепер, як ми вже зазначали, є можливість ведення електронного варіанта документів. Такий документообіг дає змогу в будь-який момент тримати документи під контролем.

Для низки підприємств, які ефективно використовують новинки у сфері інформаційних технологій, електронний документообіг став незамінним поняттям у їхній роботі, оскільки значно спрощує роботу з документами, підвищуючи продуктивність і точність роботи працівників.

Перевагою електронного документообігу є й те, що офіси позбавляються від великого обсягу паперових документів, а отже, проблем, пов'язаних із їх використанням (утрата документів, складності внесення змін, розподіленого доступу).

Слово «технологія» у перекладі з грецької мови означає наука про виробництво. За класичним визначенням технологією називають науку, що вивчає способи і процеси одержання (виробництва) сировини та її переробки сировини на предмети споживання і засоби виробництва для людини.

Важливою ознакою сучасної технології є те, що вона вивчає переважно методи масового виробництва.

За сучасних умов технологізація різних сторін виробничої діяльності стрімко зростає, водночас глибоких змін зазнає саме поняття технології. Сучасний рівень виробництва наповнює його новим змістом.

Технологія – це процес послідовної зміни стану, властивостей, структури, форми та інших характеристик предметів праці з метою виготовлення певної продукції.

У сучасному суспільстві застосовуються різні предмети праці, різні виробництва, а, отже, різні види технологій.

Технологія – це наука про найбільш економічні способи і процеси виробництва продукції, а також надання послуг.

Процес – це розвиток певного явища, послідовна зміна стадій, етапів, операцій (видів діяльності), які здійснюються над початковими матеріалами, збільшуючи їх цінність, і приводять до певного результату.

Цінність початкового матеріалу збільшується за рахунок застосування кваліфікованої праці та знань.

Технологічний процес – це сукупність операцій з використання сировини і матеріалів і виготовлення готової продукції.

Кожен технологічний процес можна поділити на типові технологічні ланцюги або операції і подати як технологічну схему¹⁶⁶.

Основними принципами проектування та організації технологічних процесів є такі:

- спеціалізація – підвищення однорідності технології виробництва через свідоме обмеження різноманітності операцій;
- пропорційність – узгодженість пропускну (виробничої) спроможності виробничих підрозділів, окремих стадій виробничого процесу;
- паралельність – одночасне виконання окремих операцій і

¹⁶⁶ Мальська М. П., Гаталяк О. М., Ганич Н. М. Ресторанна справа: технологія та організація обслуговування туристів (теорія та практика): підручник. К. : «Центр учбової літератури». 2013. 304 с.

процесів з метою їх суміщення у часі;

- прямолінійність – на всіх стадіях та операціях технологічного процесу предмети праці мають пересуватися за найкоротшими маршрутами;

- безперервність – мінімізація прогалин у структурі технологічного циклу в дискретному виробництві шляхом синхронізації операцій, упровадження прогресивних методів оперативного управління виробництвом;

- ритмічність – забезпечення роботи всіх підрозділів підприємства за певним ритмом і з планомірною повторюваністю для рівномірного (в однакові проміжки часу) виробництва продукції;

- автоматичність – економічно обґрунтоване вивільнення людини від безпосередньої участі у виконанні операцій технологічного процесу;

- гнучкість – оперативна адаптація технологічного процесу до переходу на виготовлення іншої продукції;

- гомеостатичність – спроможність технологічної системи стабільно виконувати свої функції в межах допустимих відхилень.

Виробничий процес неможливий без реалізації одного або декількох технологічних процесів. Технологічний процес є частиною виробничого процесу, що охоплює дії, спрямовані на зміну стану предмета праці. Для здійснення технологічного процесу складається схема, в якій описуються всі технологічні операції з виробництва продукції або створення певного виду послуг.

Технологічний процес є сукупністю менш складних процесів, що називаються стадіями, або операціями. Кожен технологічний процес можна зобразити у вигляді технологічної схеми – послідовного опису або зображення процесу і відповідного обладнання, пристроїв, устаткування. Заклади ресторанного господарства послуговуються стандартами на виконання технологічних схем.

Технологічні процеси, що забезпечують перетворення матеріалів на готову продукцію, називаються основними. Ті технологічні процеси, які забезпечують якісне виконання основних процесів, операцій, що їх використовують для обслуговування основного виробництва, називаються допоміжними. Наприклад, транспортування, пакування готової продукції тощо.

Технологічні процеси проєктують. Процес проєктування технологічних процесів є одним із найважливіших етапів будь-якого виробництва. Саме на етапі проєктування вибирається

найбільш ефективний технологічний процес.

Основними техніко-економічними показниками, на підставі яких визначають ефективність кожного технологічного процесу, є витрати сировини та енергії на одиницю продукції; капітальні витрати на організацію виробництва; продуктивність обладнання (процесу); якість і собівартість продукції; інтенсивність процесу, ступінь його механізації та автоматизації.

Будь-який технологічний процес можна розглядати як систему, що має входи (склад сировини, її кількість тощо) і виходи (готова продукція, сировина, кількість, якість та інші параметри)¹⁶⁷.

Розглядаючи процес бухгалтерського обліку на підприємствах як своєрідне виробництво, можна виокремити в ньому характерні засоби виробництва. До них слід віднести традиційні засоби праці, а також предмети праці, які відповідно до сакраментальної схеми економічної теорії виражаються в конкретному випадку широким колом різноманітних матеріальних і нематеріальних засобів, що впливають на предмет праці виконавця бухгалтерської праці – інформацію¹⁶⁸.

На аграрних підприємствах кожний вид облікової роботи функціонує як технологічний процес – вхідні дані переробляються на вихідні. Зі змісту бухгалтерського обліку випливає, що цей вид діяльності як система формується господарськими фактами (явищами та процесами), оброблюваними згідно з вимогами управління. Тому бухгалтерський облік може бути описаний як технологічна система, що організаційно формує певний послідовний порядок етапів відповідного процесу. А це означає, що кожен таку структурну одиницю – етап, або фазу, можна виокремити як самостійний об'єкт організації.

Перший етап – вхід до системи.

За сукупністю операцій, скажімо, у бухгалтерському обліку його характеризують порівняно однозначно як первинне спостереження, що складається зі споглядання, сприйняття, вимірювання, фіксування відповідного господарського факту на певному носії інформації. Водночас формуються докази для здійснення бухгалтерських записів у майбутньому. Цей етап можна охарактеризувати як первинний облік. Аналогічно готують дані до контролю чи аналізу господарської діяльності.

¹⁶⁷ Мальська М. П., Гаталяк О. М., Ганич Н. М. Ресторанна справа: технологія та організація обслуговування туристів (теорія та практика) [текст] підручник. К. : «Центр учбової літератури», 2013. 304 с.

¹⁶⁸ Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: Навч. посібник. К. : КНЕУ. 2003. 380 с.

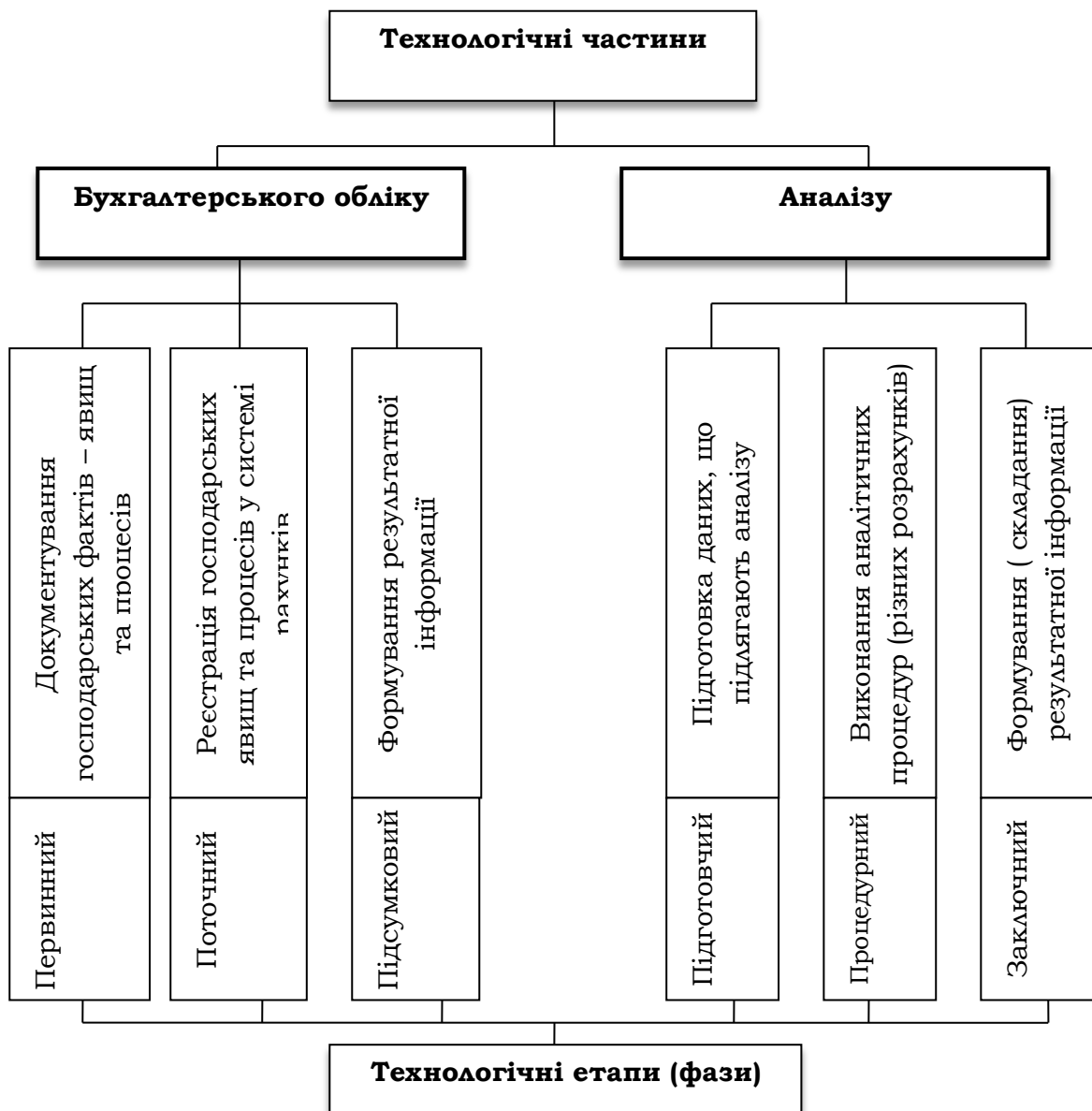


Рис. 1.49. Технологічна структура обліково-аналітичного процесу

Джерело : сформовано авторами за використання ¹⁶⁹

Другий етап – процес системи. У разі бухгалтерського обліку виконуються операції з реєстрації господарських фактів у системі рахунків на відповідних технічних носіях облікової інформації - облікових реєстрах (книгах, картках, журналах тощо), підсумування даних, їх розподілу та перерозподілу, складання різних розрахункових таблиць. Цей етап може бути охарактеризований як поточний облік. Аналогічно виконують контрольну або аналітичну обробку.

Третій етап – вихід із системи. За сукупністю операцій він являє собою складання різних зведених даних облікового чи

¹⁶⁹ Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу. Підручник. К. : КНЕУ, 2004. 411 с.

аналітичного характеру. Цей етап у бухгалтерському обліку називають узагальненим (підсумковим) обліком.

Етапи роботи в разі контролю та аналізу, що розглядаються як системи, називають аналогічно. З огляду на сказане, обліково-аналітичний процес можна подати як структурний аспект організації відповідної технології¹⁷⁰.

Водночас бухгалтерський облік виконує специфічні контрольні функції, які стосуються стягнення дебіторської заборгованості, додержання правил інвентаризації, законності фінансових операцій тощо. Отже, бухгалтерський облік як технологічна сукупність і об'єкт організації з кібернетичного погляду поділяють на три самостійні етапи (фази). Основу такого поділу формує змістова характеристика етапу, яка впливає з відповідної цільової функції. Зазначимо, проте, що чіткої межі між етапами технологічних процесів немає – вони тісно переплітаються.

Перший організаційний етап технології бухгалтерського обліку та аналізу – первинний облік – основа всіх видів обліку й аналізу господарської діяльності. Це сукупність робіт з утворення доказів господарських фактів – явищ та процесів, тобто процес документування – юридичної доказовості здійснення операцій, створення тих носіїв первинних даних, на підставі яких надалі відбуваються всі облікові, контрольні та аналітичні процеси стосовно господарських фактів у тому чи іншому господарстві.

До первинного обліку, як і звичайно, належить прийом первинного спостереження – сприйняття, вимірювання, фіксації, нагромадження та обробки даних. Але формування первинних даних, здобутих у результаті перевірки, вимірювання, оцінювання об'єкта управління, сягає далеко за межі суто первинного обліку, торкаючись складних технічних, технологічних, економічних, правових питань, розв'язання яких потребує відповідної організації.

Однак яким би досконалим не був процес первинного обліку, завжди постають питання забезпечення вірогідності та повноти первинних даних, їх зв'язку з рішеннями конкретних осіб, своєчасності відбиття цих даних у бухгалтерському обліку, тобто питання контрольного та аналітичного забезпечення первинних даних, їх відповідного контролю й аналізу та юридичної доказовості таких даних.

Відображення даних на документах потребує попереднього їх оцінювання. Необхідно забезпечити адекватність дійсного

¹⁷⁰ Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу. Підручник. К. : КНЕУ, 2004. 411 с.

стану (або змін) господарського факту та його інформаційного відображення. Це означає, що первинний облік супроводжує контроль та аналіз. При цьому первинний облік можна охарактеризувати як процедуру формування первинних документів, носію даних та інформації. Контроль як процедура підготовки даних первинного обліку являє собою лише попередній процес, що охоплює одержання вихідних даних стосовно об'єкта, за яким спостерігають, який вимірюють і оцінюють у документі – носії первинних даних.



Рис. 1.50. Технологічні етапи обліку в аграрних підприємствах

Джерело : сформовано авторами за використання¹⁷¹

На етапі первинного обліку виконують і таку контрольну функцію як ототожнювання даних. Останні фіксують у носії інформації з реальними фактами, явищами, подіями для

¹⁷¹ Труш Ю. Т., Король Г. О., Потрус Н. П. Організація обліку. Частина 1. Основи організації обліку: Навч. посібник. Дніпропетровськ : НМетАУ, 2015. 69 с.

підтвердження. Підготовка даних до контролю та аналізу як етапів технологічного процесу – це система способів (прийомів) вибору, визначення, оцінювання вихідних даних про господарські факти (явища і процеси), а також відомі відхилення від заздалегідь визначених параметрів (норм, квот, плану тощо), оцінка їх із погляду впливу на результати діяльності.

На першому (підготовчому) етапі контролю та аналізу у господарстві характеризують дібраний матеріал для подальшої його обробки. Підготовка даних до контролю значною кількістю прийомів (як порівняння фактичних даних з нормами, квотами, плановими даними тощо) подібна до підготовки даних до аналізу.

На другому організаційному етапі технології бухгалтерського обліку, етапі в аграрних підприємствах здійснюють реєстрацію даних первинного обліку у відповідних облікових реєстрах, групування та перегрупування таких даних. Якщо первинний облік значною мірою пов'язаний з підготовчими етапами контролю та аналізу, то поточний є головною вихідною базою контрольного процесу господарської діяльності. Крім того, поточний облік слугує базою складання різних звітних форм, що становить основу аналітичних розрахунків, – другого етапу аналітичного процесу. Процедури другого етапу контрольного та аналітичного процесів подібні між собою. Проте саме на цьому етапі загалом і відбувається відокремлення контролю від аналізу.

Третій організаційний етап технології бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах – підсумковий (узагальнений) облік – це процеси складання різних вихідних даних, кінцевого бухгалтерського балансу та різних розшифрувань до нього, де наводяться дані про той чи інший господарський факт чи явище, а також характеристика його у статиці та динаміці.

Оскільки, як уже зазначалось, за своїм характером технологія бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах поділяється на три етапи доказовості (первинне, вторинне та третинне), кожному з них притаманні свої елементи й прийоми доказовості та відповідно характеристики технологій обліку – як процесу. Звідси, кожний етап облікового процесу як об'єкт організації за змістом характеризується певним складом об'єктів технології.

Для того щоб визначити об'єкти організації технологічного процесу, потрібно розглянути сукупність операцій, які формують обліковий етап. На кожному етапі сукупність операцій визначають з огляду на цільову функцію бухгалтерського обліку як економічної системи.

Виділяють три основні етапи організації обліку: ¹⁷²

- методичний,
- технічний,
- організаційний.

Вони між собою тісно пов'язані, кожний з них має певне призначення.

Так, на першому, методичному, етапі організації бухгалтерського обліку здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, на яких базуються документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс та звітність. Тобто на цьому етапі здійснюється вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку.

Другий, технічний етап організації бухгалтерського обліку, полягає у виборі способу обробки облікових даних за тією чи іншою технологією (у ручному чи комп'ютеризованому режимі); розробці переліку облікових регістрів та їх форм за ручної обробки інформації, переліку комп'ютерних програм для обліку – за комп'ютеризованого обліку; встановленні порядку здійснення записів у регістрах і переносу даних у регістри, а також порядку надання інформації, отриманої в електронній обліковій системі.

Якщо під час першого та другого етапів здійснюється організація ведення облікових записів, то третій етап – організаційний – полягає в організації роботи облікового апарату, або іншими словами – це організація бухгалтерської служби, яка всі ці роботи має виконувати. Він охоплює:

- встановлення форми організації обліку, за якої визначається раціональне розміщення облікового апарату (розташування поруч з оперативними підрозділами чи працівниками, які часто взаємодіють з бухгалтерією тощо);
- визначення оптимальної структури облікового апарату (розподіл облікової праці за ділянками обліку);
- встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт і визначення оптимальної чисельності бухгалтерів;
- набір кадрів та їх навчання;
- організацію робочих місць бухгалтерів;
- встановлення належних інформаційних зв'язків між

¹⁷² Організація бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.

окремими частинами бухгалтерії та між бухгалтерією і оперативними підрозділами підприємства, а також із зовнішнім середовищем (встановлення належного діловодства та документообігу);

- організація матеріального, інформаційного і технічного забезпечення облікових працівників;

- мотивація працівників бухгалтерії (оплата праці, інші види стимулювання);

- встановлення правильного і точного обліку роботи працівників та контроль за виконанням ними своїх функцій;

- організація архіву бухгалтерських документів;

- організація безпеки та захисту облікової інформації.

Під організацією облікового процесу розуміють сукупність операцій, виконання яких забезпечує комплексну організацію бухгалтерського обліку, виходячи із ознак аграрних підприємств, відносно яких вона застосовується.

В обліковій літературі науковці розглядають різні визначення форм організації обліку. Якщо протягом кількох десятиліть говорили про три форми: централізовану, децентралізовану та змішану (комбіновану), то останнім часом з'явився зовсім інший підхід до їх трактування. Його поява обумовлена введенням у дію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»¹⁷³, в якому виділені наступні форми організації обліку:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби;

- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку – фізичної особи, зареєстрованої як суб'єкт підприємницької діяльності;

- договір зі спеціалізованою бухгалтерською або аудиторською фірмою;

- ведення бухгалтерського обліку власником або керівником підприємства¹⁷⁴.

У результаті виникла певна невизначеність і в науці, і в практиці, яку науковці¹⁷⁵ сформулювали у вигляді такого питання: що слід розуміти під формою організації обліку та які із наведених форм слід такими вважати?

Питання форм організації обліку розглядається в основному в

¹⁷³ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

¹⁷⁴ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: [tp://zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)

¹⁷⁵ Сльозко Т. М. Два поняття форми організації обліку. Формування ринкової економіки. № 23. 2010. С. 486–494.

навчальних джерелах. Так, в одному з підручників названі форми організації обліку (централізована, децентралізована, змішана) тлумачать як варіанти організації облікового апарату¹⁷⁶. Тобто йде змішування понять, що свідчить про відсутність єдиного підходу до їх трактування.

Перед тим, як обирати ту чи іншу форму організації обліку, потрібно спершу визначитися із самими поняттями. Ми вже у першому розділі своєї роботи розглядали різноманітні точки зору на сутність поняття «організація бухгалтерського обліку», однак вважаємо за необхідне ще раз наголосити, що організація як смислове поняття передбачає упорядкованість, взаємодію окремих елементів, що перебувають у певній функціональній залежності між собою.

Найчастіше термін «організація» вживається для позначення такої властивості, як упорядкування всіх елементів визначеного об'єкта в часі і просторі. Щодо організації бухгалтерського обліку, то таке поняття може бути визначено як науково-обґрунтована сукупність умов, за яких найбільш економно і раціонально здійснюється збір, обробка і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за правильним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої фінансової звітності. Загалом, організація – це один із найвідповідальніших етапів створення підприємства та підготовки його до ефективної діяльності. Без організації управління підприємством неможлива організація обліку. Для того, щоб бухгалтерський облік організувати, потрібно щоб власник підприємства застосував заходи, які були б спрямовані на забезпечення реєстрації фактів господарського життя, їх узагальнення з метою отримання необхідної інформації для складання звітності та прийняття управлінських рішень. Організація передусім означає послідовність виконання операцій чи процедур, а будь-яка послідовність передбачає порядок, який можна структурувати в етапи.

На аграрних підприємствах виділяють три основні етапи організації обліку:

- методичний;
- технічний;
- організаційний.

Вони між собою тісно пов'язані, кожний з них має певне

¹⁷⁶ Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спец. «Облік і аудит» вищ. навч закладів. За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 3-є вид., доп і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.

призначення та притаманні лише йому процедури. Так, на першому, методичному етапі, здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, тобто елементів методу бухгалтерського обліку, на яких базуються оцінка та калькулювання, документування та інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, бухгалтерський баланс та звітність.

Другий, технічний етап, полягає у виборі способу обробки облікових даних за тією чи іншою технологією (у ручному чи комп'ютеризованому режимі); розробці переліку облікових реєстрів та їх форм за ручної обробки інформації, переліку комп'ютерних програм для обліку – за комп'ютеризованого обліку; встановленні порядку здійснення записів у реєстрах і переносу даних у реєстри, а також порядку надання інформації, отриманої в електронній обліковій системі.

Якщо під час першого та другого етапів здійснюється організація ведення облікових записів, то третій етап – організаційний – полягає в організації роботи облікового апарату. Іншими словами, це організація бухгалтерської служби, яка всі ці роботи має виконувати. Він включає: встановлення форми організації обліку, за якої визначається раціональне розміщення облікового апарату (розташування поруч з оперативними підрозділами чи працівниками, які часто взаємодіють з бухгалтерією тощо); визначення оптимальної структури облікового апарату (розподіл облікової праці за ділянками обліку); встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт і визначення оптимальної чисельності бухгалтерів; набір кадрів та їх навчання; організацію робочих місць бухгалтерів; встановлення належних інформаційних зв'язків між окремими частинами бухгалтерії та між бухгалтерією і оперативними підрозділами підприємства, а також із зовнішнім середовищем (встановлення належного діловодства та документообігу); організація матеріального, інформаційного і технічного забезпечення облікових працівників; встановлення обліку роботи працівників та контроль за виконанням ними своїх функцій; організація архіву бухгалтерських документів; організація безпеки та захисту облікової інформації.

Від раціональної організації обліку багато в чому, якщо не в основному, залежить рівень управління економікою підприємств і об'єднань, фірм і компаній. Це пов'язано з тим, що в обліку створюється лівова частка інформації, яку використовує система управління. Від її повноти, обґрунтованості та достовірності залежить повнота управлінських рішень. Тому чим раціональніше організовано бухгалтерський облік на підприємстві, тим більше якісної інформації отримають фахівці всіх служб управління для

аналізу, контролю, регулювання і планування. Все це потрібно враховувати при організаційній побудові бухгалтерської служби, під якою розуміють форму поділу праці, що передбачає розподіл облікових робіт між виконавцями. Конкретне вираження ця форма знаходить у відповідній структурі бухгалтерії і системі управління підприємством у цілому. Як правило, при досить великому обсязі облікової інформації, бухгалтерська служба виступає як окремий структурний підрозділ, який може мати різну форму організації: централізована, децентралізована, змішана.

Оскільки за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» тлумачаться інші форми, перелічені вище, то, поділяючи думку науковців, ми можемо говорити про існування двох понять форм організації бухгалтерської служби або організації обліку – класичне та новітнє (рис. 1.51).

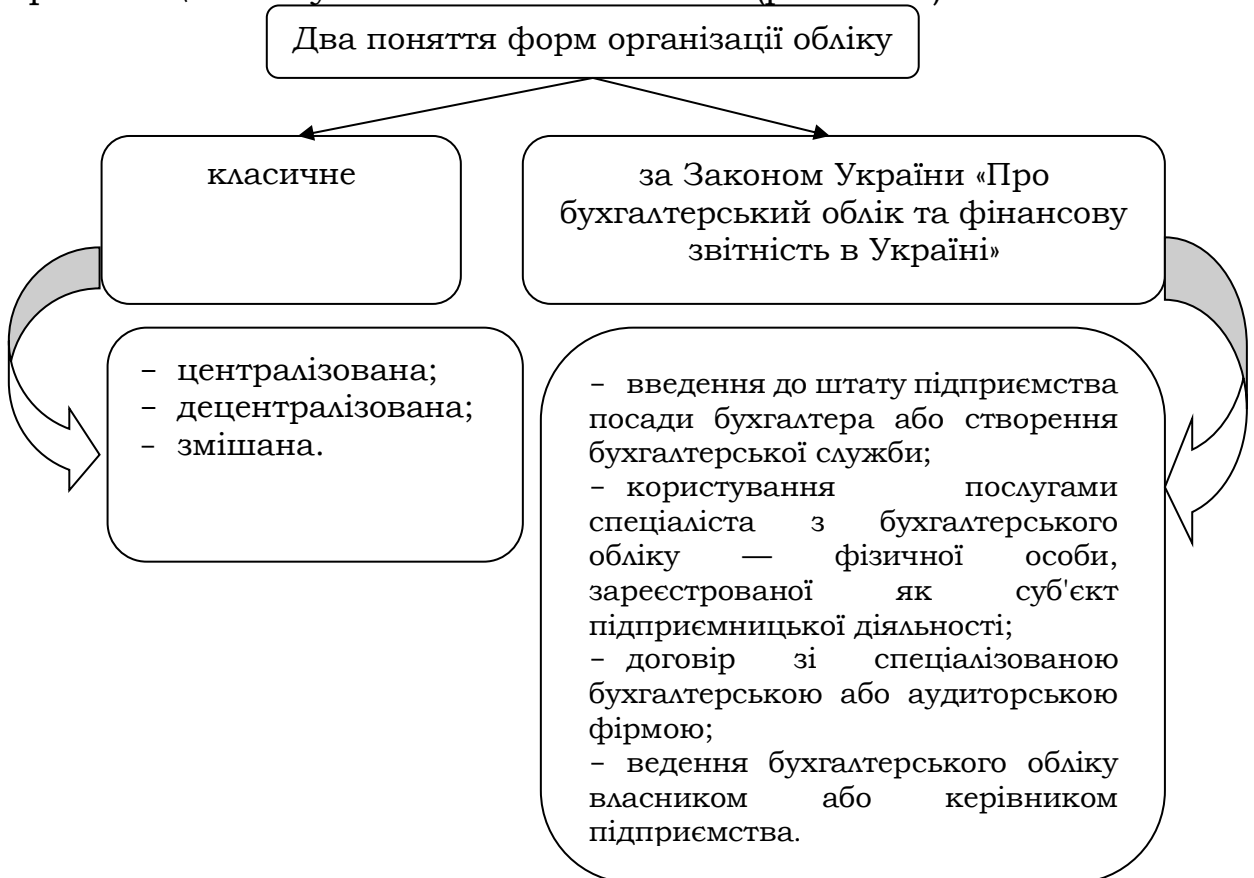


Рис. 1.51. Два поняття форми організації обліку

Джерело :¹⁷⁷

Перше поняття (можна назвати його класичним) виникло у 50-х – 60-х роках минулого століття під час найвищого рівня розвитку організації управління, а, отже, й розвитку організації обліку.

За ним форми організації обліку поділяють на:

¹⁷⁷ Сльозко Т. М. Два поняття форми організації обліку. Формування ринкової економіки. № 23. 2010. С. 486–494.

- централізовану;
- децентралізовану;
- змішану.

За централізованої форми організації обліку на підприємстві у виробничих підрозділах реалізуються функції збору бухгалтерських даних (можлива також у місцях збору і попередня обробка), а формування звітних даних за ними і складання звітності здійснює головна (центральна) бухгалтерія підприємства. При цьому обліковий апарат зосереджений у головній бухгалтерії, де ведеться весь аналітичний і синтетичний облік на основі первинних та зведених документів, що надходять з окремих підрозділів підприємства.

У самих підрозділах здійснюють лише первинну реєстрацію господарських операцій.

При децентралізованій формі організації обліковий апарат зосереджений в окремих виробничих підрозділах підприємства, де ведуть синтетичний і аналітичний облік, складають окремі баланси і звітність цехів, філій, структурних підрозділів. Головна бухгалтерія в цьому випадку здійснює зведення балансів філій, складає зведений баланс і звіти підприємства, проводить контроль за постановкою обліку в окремих частинах підприємства. Комбінована форма організації обліку поєднує елементи централізації (головна бухгалтерія) з елементами децентралізації (підприємство має окремий підрозділ, який функціонує на основі власного балансу).

Друге поняття форм організації обліку виникло у результаті переходу бухгалтерського обліку України на міжнародні стандарти, у зв'язку з чим набув чинності Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»¹⁷⁸.

Наведені у ньому форми організації обліку (перелічені вище) представляють собою не що інше як централізовану форму організації обліку, оскільки у кожному випадку (чи то введення до штату підприємства посади бухгалтера, чи то створення бухгалтерської служби; чи користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку – фізичної особи, зареєстрованої як суб'єкт підприємницької діяльності; чи то договір зі спеціалізованою бухгалтерською або аудиторською фірмою; чи ведення бухгалтерського обліку власником або керівником підприємства) – в усіх випадках без винятку інформація і збирається, і реєструється, й узагальнюється в одному центрі – головній

¹⁷⁸ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: [tp://zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)

бухгалтерії. Де б вона не була розташована, ким би не здійснювався облік, хто б не очолював бухгалтерію, результат один – це завжди централізоване місце збору, обробки та систематизації інформації з метою надання її користувачам.

Якщо ж бухгалтерська служба розосереджена на великій території (наприклад, комерційні банки, які мають філії не лише у містах, а й у районних центрах на території всієї країни), то сюди усі перераховані форми організації обліку, що визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», не належать, оскільки це вже децентралізована або змішана форма організації обліку.

Від форм організації обліку слід відрізнити, з одного боку, форму обліку, а з іншого – типи облікового апарату. Це пов'язано з тим, що ці поняття нерідко ототожнюються.

Так, визначаючи загальну технологію організації бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки суб'єктів господарювання, окремі науковці пропонують розглядати її як єдиний процес організації бухгалтерського обліку, що утворюється сукупністю взаємопов'язаних операцій, серед яких виділяє операцію 3 «Обрання форми організації ведення бухгалтерського обліку»¹⁷⁹.

Той же підхід має місце у іншій групі вчених, які зокрема, вказують: «Форма організації бухгалтерського обліку – це визначена система облікових реєстрів (хронологічних і системних) певної форми і змісту для здійснення обліку наявності і руху майна (засобів), зміни правових відносин, а також процесів господарської діяльності»¹⁸⁰.

Однак не одне десятиліття їх тлумачення розкривало поняття іншої форми – форми обліку.

Ось як вона визначається у літературі:

1) це – сукупність облікових реєстрів, які використовують у певній послідовності та взаємодії для ведення обліку із застосуванням принципу подвійного запису¹⁸¹;

2) це – кількість носіїв, порядок розташування на них інформації і метод їх заповнення¹⁸²;

¹⁷⁹ Кузнецова С. Технологія організації бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки суб'єктів господарювання. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. № 6. С. 29–33.

¹⁸⁰ Пилипенко А. А., Отенко В. І. Організація обліку і контролю. Навчальний посібник. Харків : Вид. ХДЕУ, 2002. 288 с.

¹⁸¹ Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. 2-ге вид., випр. К.: Знання, 2004. 348 с.

¹⁸² Медведев М. Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерный методы. М. : Дело и сервис, 2001. 752 с.

3) це – інформаційно-пошукова система, призначена для збереження даних, це як би «банк даних», а реєстри в ньому є способом організації і зберігання інформаційних масивів¹⁸³;

4) це – сукупність алгоритмів для обробки первинних даних і отримання результативної облікової інформації за допомогою технічних засобів обліку¹⁸⁴.

Отож, наведені приклади вказують на суттєву відмінність між поняттями форм – «формою обліку» і «формою організації обліку».

Організація ведення обліку стосується суто його методики, тобто вибору методів і процедур відображення у системі бухгалтерського обліку господарських операцій, вибору облікових реєстрів (синтетичного та аналітичного обліку) та порядку запису в них облікових даних (чи то в автоматизованому, чи то в ручному режимі). Без сумніву, цей процес (його ще називають обліковий або технологічний) теж організують. Однак, як видно, зовсім за іншими критеріями, і називають таку організацію – формою обліку.

Форма ж організації обліку залежить від організаційної структури підприємства, яка дає базу для розміщення облікового апарату (чи він увесь знаходиться у центральному офісі, чи його окремі частини розосереджені на різних територіях, тобто безпосередньо у місцях, де здійснюються господарські операції), тощо.

Таким чином, форма організації обліку – це організація апарату обліковців, який здійснює ведення обліку; а форма обліку – це організація комплексу облікових процедур (методів і методик) та чітко визначена послідовність їх ведення – «від балансу до балансу».

Якщо форма організації обліку залежить від місць розміщення облікового персоналу, то типи облікового апарату залежать від підпорядкованості бухгалтерів, делегуванні повноважень та відповідальності усередині бухгалтерії.

У зв'язку з цим розрізняють три типи організаційної структури облікового апарату:

- лінійна;
- лінійно-штабна;
- комбінована (рис. 1.52).

¹⁸³ Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика. 2003. 496 с.

¹⁸⁴ Пушкар М. С. Філософія обліку. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 157 с.

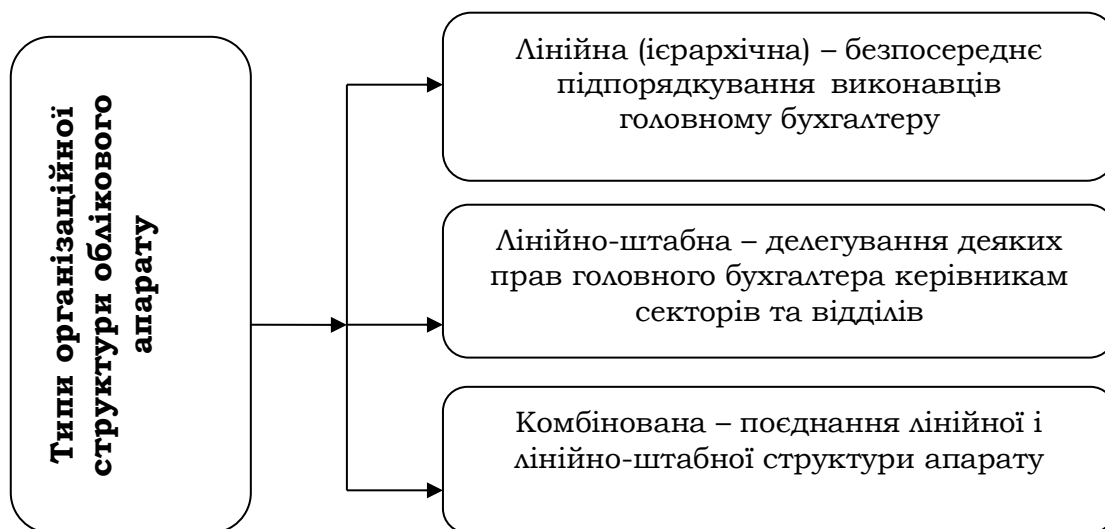


Рис. 1.52. Типи організаційної структури облікового апарату

За лінійної (ієрархічної) структури відбувається безпосереднє підпорядкування виконавців головному бухгалтеру, за лінійно-штабної частина повноважень і деяких прав головного бухгалтера делегується керівникам секторів та відділів. В умовах комбінованої структури поєднуються елементи лінійної і лінійно-штабної структури облікового апарату.

Поділяючи думки науковців¹⁸⁵, можна зробити наступні висновки.

По-перше, в Україні діє один – класичний підхід до визначення форм організації обліку, за яким існує три основні:

- централізована (куди належать усі форми, визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»¹⁸⁶);
- децентралізована
- змішана.

По-друге, існує два поняття форм: форма організації обліку – це організація апарату обліковців, який здійснює ведення обліку, та форма обліку – це комплекс процедур і чітко визначена послідовність їх виконання (ведення обліку) – «від балансу до балансу».

По-третє, форма організації обліку відрізняється від типів облікового апарату: форма ґрунтується на місцях розміщення

¹⁸⁵ Сльозко Т. М. Два поняття форми організації обліку. Формування ринкової економіки. № 23. 2010. С. 486–494.

¹⁸⁶ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями).URL: [tp://zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)

облікового персоналу (горизонтальні зв'язки), а тип – на підпорядкованості обліковців усередині бухгалтерії (вертикальні зв'язки).

Укрупнення підприємств, створення їхніх об'єднань, виникнення спільних підприємств та їхніх філій, поширення дочірніх підприємств, зміцнення їхньої самостійності в управлінні зумовили організацію обліку на цих підприємствах на принципах повної децентралізації. Такі підприємства часто розміщено на значній відстані від головного. Тому вони здійснюють облік цілком самостійно. Тут проводиться документальне оформлення здійснюваних господарських операцій, перевірка та групування первинних документів, синтетичний та аналітичний облік, складання та подання звітності, включаючи баланс цього підприємства (філії, підрозділу).

У встановлені строки баланс та інші звітні форми подають у центральну бухгалтерію, яка їх перевіряє та складає зведену (консолідовану) звітність загалом по об'єднанню.

Таку організаційну побудову обліку було передбачено «Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні»¹⁸⁷, яке наголошувало, що підприємство може виділяти на окремий баланс свої філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи (житлово-комунальне, транспортне, підсобне сільське господарство тощо), що входять до складу підприємства.

Отже, децентралізація бухгалтерського обліку зумовлюється передовсім організаційною, територіальною чи технологічною відокремленістю підприємств чи їхніх окремих частин.

Проте децентралізована організація бухгалтерського обліку стосується передовсім головного підприємства, тобто передбачає самостійність та автономність ведення обліку і звітності в його структурних підрозділах. Що ж до самих цих підприємств, чи їхніх філій, які входять в об'єднання, то там залежно від особливостей діяльності облік будується на принципах повної чи часткової централізації. Відтак зберігаються, на жаль, усі, як позитивні, так і негативні сторони цих організаційних форм ведення обліку.

Децентралізація бухгалтерського обліку набула поширення в 60-х рр. ХХ ст., базувалась на тому, що в окремих підрозділах

¹⁸⁷ Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні. Постанова КМУ від 03.04.1993 № 250 (поточна редакція - втрата чинності від 28.02.2000 р). URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/250-93-%D0%BF>

підприємств були створені самостійні відділи бухгалтерії, в яких здійснювався весь цикл бухгалтерського обліку і складалась звітність, яка передавалась до центральної бухгалтерії з метою складання зведеної звітності.

Основними перевагами децентралізованої форми організації обліку є наступні: ¹⁸⁸

1) краще управління і контроль за роботою розташованих віддалено один від одного виробничих підрозділів, оскільки управління здійснюється безпосередньо в місцях здійснення операцій (підрозділах). Близькість облікових працівників до об'єктів управління покращує інформаційні, аналітичні і контрольні функції бухгалтерського обліку; з'являється можливість проведення аналізу і оцінки стану системи управління ефективністю виробництва, планових завдань безпосередньо в бригадах, фермах, отриманого маржинального доходу і прибутку в кожному підрозділі ^{189,190} ;

2) знаючи щомісячні результати своєї роботи, бригади, ферми та інші виробничі ділянки мають змогу самостійно визначати, за рахунок чого отримана економія або перевитрата ¹⁹¹.

У той же час, організація обліку за принципом децентралізації доцільна лише в окремих випадках, зокрема, за умов значного обсягу і специфічного характеру операцій підрозділу, територіальної роз'єднаності його з підприємством, до складу якого воно входить ¹⁹².

Необхідно зазначити, що децентралізована форма організації бухгалтерського обліку має низку недоліків, серед яких:

1) ускладнюється використання розрахунково-обчислювальних машин у зв'язку з фінансовою неспроможністю та економічною недоцільністю забезпечення ними кожного підрозділу, в якому є бухгалтерська служба;

2) зменшуються можливості для розподілу праці між

¹⁸⁸ Жиглей І. В., Скакун А. С. Ретроспективний аналіз форм організації бухгалтерського обліку. Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2009. № 2 (48). С. 36–46.

¹⁸⁹ Алборов Р. А. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. М. : Издательство «Дело и Сервис», 2002. 288 с.

¹⁹⁰ Дзядык М. М. Опыт децентрализации учета. Учет и финансы в колхозах и совхозах. 1962. № 9. С. 24–26.

¹⁹¹ Юрченко А. Ф., Огийчук Н. Ф. Преимущества децентрализации. Учет и финансы в колхозах и совхозах. 1971. № 7. С. 14.

¹⁹² Асташкевичер Е. Т., Петрова В. И. Научная организация труда в бухгалтерии. М. : «Финансы», 1971. 128 с.

обліковими працівниками, виникає необхідність залучення великої кількості кваліфікованих облікових працівників, що збільшує витрати на утримання бухгалтерського апарату^{193;194;195;196};

3) ускладнюється використання єдиної облікової політики через роз'єднаність роботи бухгалтерського апарату¹⁹⁷;

4) зменшується продуктивність облікової праці¹⁹⁸.

Вчені наголошують, що теоретично виправданим може бути тільки централізований облік. На їх думку, децентралізований облік – це не справжнє життя, а штучно створений міраж, який дозволяє приховати зловживання¹⁹⁹.

За результатами опрацювання матеріалів, дослідниками виокремлено наступні групи недоліків децентралізованої форми організації бухгалтерського обліку на підприємствах радянського періоду:

- приймання документів від великої кількості матеріально-відповідальних осіб та громіздкість їх обробки перешкоджають своєчасній подачі звітності;

- бухгалтерський облік перетворюється з активного засобу контролю за господарською діяльністю в пасивного реєстратора фактів, що відбулися;

- дублювання дій бухгалтерів та нераціональне використання їх робочого часу;

- погане виконання обов'язків бухгалтерами через великий обсяг робіт та слабку підготовку²⁰⁰.

Наявність вище перерахованих недоліків при практичному використанні децентралізованої форми організації

¹⁹³ Титов Б. А. Теория бухгалтерского учета: [учеб.пособие для строит. техникумов]. М. : «Финансы». 1968. 198 с.

¹⁹⁴ Алборов Р. А. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. М. : Издательство «Дело и Сервис», 2002. 288 с.

¹⁹⁵ Асташкевичер Е. Т., Петрова В. И. Научная организация труда в бухгалтерии. М. : «Финансы», 1971. 128 с.

¹⁹⁶ Петрова В. И. Научная организация бухгалтерского учета. М. : «Финансы», 1975. 136 с.

¹⁹⁷ Алборов Р. А. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. М. : Издательство «Дело и Сервис», 2002. 288 с.

¹⁹⁸ Петрова В. И. Научная организация бухгалтерского учета. М. : «Финансы», 1975. 136 с.

¹⁹⁹ Соколов Я. В. От истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

²⁰⁰ Жиглей І. В., Скакун Л. С. Ретроспективний аналіз форм організації бухгалтерського обліку. Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2009. № 2 (48). С. 36–46.

бухгалтерського обліку сприяли поступовому запровадженню та використанню централізованої форми організації бухгалтерського обліку.

У децентралізованій формі організаційної побудови частина апарату з методичних питань підпорядкована одній особі – головному бухгалтеру, а з адміністративних – господарському керівникові (начальнику цеху, виробництва і т. ін.).

Організаційна побудова апарату облікової служби залежить від структури.

Структура апарату бухгалтерії виражає форму організації виконавців, безпосередньо зайнятих бухгалтерським обліком, контролем і аналізом господарської діяльності у системі управління. На форму організаційної побудови та структуру апарату облікової служби впливають такі фактори:

- обсяг виробництва;
- загальна чисельність працюючих;
- кількість структурних підрозділів; види діяльності;
- характер організації технології виробництва;
- характер функціональних обов'язків;
- кількість філій (дочірніх господарств).

Значний вплив на структуру апарату бухгалтерського обліку, контролю та аналізу мають поширення економічних зв'язків, процеси централізації, розвиток форм внутрішньогосподарської самостійності виробничих підрозділів тощо. На побудову структури апарату облікової служби впливає також застосування автоматизації, тобто використання ЕОМ.

В умовах господарських формувань структура апарату облікової служби має відображувати специфічні умови технології й організації управління виробництвом і відповідати таким вимогам:

- виключати елементи дублювання та паралелізму; бути максимально простою;
- регламентувати чисельність на основі норм керованості;
- враховувати досягнення науки і техніки; відповідати досягненням наукової організації праці; забезпечувати самостійність та повноцінність кожного підрозділу.

Варіантом децентралізованої форми організацій бухгалтерської служби є поділ на фінансову та внутрішньогосподарську (управлінську) бухгалтерію. В апараті облікової служби створюються здебільшого самостійні підрозділи у вигляді груп, секторів, підвідділів, бюро тощо. У цих підрозділах організація робіт здійснюється за такими принципами поділу праці: оперативно-виробничим; функціональним. Оперативно-

виробничий принцип організації розподілу облікової праці застосовується, коли структурні підрозділи створюються за топологічною ознакою: сектор обліку оплати праці, сектор обліку матеріалів та ін. Цей принцип поділу облікової праці характерний для ручного варіанта та варіанта в разі використання персонального комп'ютера. Функціональний принцип поділу облікової праці потребує такого формування структурних підрозділів, коли групи, сектори утворюються за ознаками однорідності роботи – приймання документів, таксування тощо. Цей принцип застосовують у разі використання персонального комп'ютера.

На підприємствах переважно застосовується така структура бухгалтерії, коли працівників розподіляють за функціональними обов'язками по окремих групах зокрема:

- група обліку фінансово-розрахункових операцій (фінансова група) – працівники здійснюють облік грошових коштів у касі підприємства, на рахунках банку, підзвітних сум, контролюють додержання фінансової та платіжної дисциплін;

- група обліку розрахунків (розрахункова група) – працівники проводять облік і контроль розрахунків із заробітної плати з робітниками і службовцями підприємства, з фінансовими та податковими органами з податків, нарахувань, утримань та перерахувань коштів, здійснюють облік з депонентами;

- група матеріального обліку (матеріальна група) – працівники проводять облік придбання, заготівлі та витрат товарно-матеріальних цінностей та малоцінних і швидкозношуваних предметів, облік розрахунків з постачальниками, контролюють стан складського обліку та беруть участь в інвентаризації цих цінностей;

- група обліку готової продукції і її реалізації (виробничо-калькуляційна група) – працівники здійснюють облік витрат на виробництво всіх видів продукції, калькулювання фактичної собівартості продукції, обліковують надходження з виробництва готової продукції, її відвантаження і реалізацію, проводять розрахунки з покупцями, складають звітність про виготовлену та реалізовану продукцію;

- група обліку основних засобів – працівники здійснюють облік надходження, внутрішнього переміщення і вибуття основних засобів, ведуть їх документальне оформлення, беруть участь у проведенні інвентаризації основних засобів, складають встановлену звітність, проводять нарахування амортизації.

Усі вищенаведені функції кожного облікового працівника, відповідальність за ведення обліку, його обов'язки та права визначаються службовими характеристиками та посадовими

інструкціями, затвердженими у встановленому порядку та підписані керівником (власником) підприємства та головним бухгалтером підприємства.

Централізована організація бухгалтерського обліку передбачає створення на підприємстві єдиного облікового центру – центральної бухгалтерії, яка і здійснює весь обліковий процес. При цьому документування здійснюваних операцій проводиться у відповідних господарських підрозділах і у встановлені графіком документообігу строки ці документи надходять у центральну бухгалтерію. Остання постійно здійснює оперативний контроль за правильним і своєчасним оформленням документів. Після ретельної перевірки та обробки вони стають підставою для ведення синтетичного й аналітичного обліку. У центральній бухгалтерії облік ведеться за такими напрямками, які забезпечують необхідну інформацію для здійснення контролю як за діяльністю підприємства загалом, так і за діяльністю його господарських підрозділів. У кінці звітного періоду центральна бухгалтерія складає за даними синтетичного й аналітичного обліку баланс та інші форми звітності.

Така організаційна форма ведення обліку набула поширення на порівняно невеликих підприємствах з компактним розміщенням господарських підрозділів. Вона має багато переваг, зокрема дає змогу ефективніше використати обліковий персонал, раціональніше розподілити обов'язки між конкретними виконавцями, ширше використати обчислювальну техніку в обліковому процесі, забезпечити своєчасне та якісне складання звітності. Перші публікації щодо централізованої форми організації бухгалтерського обліку були присвячені централізації бухгалтерського обліку в бюджетних установах.

Спочатку основними галузями, в яких впроваджувалась централізація бухгалтерського обліку, стали хлібопекарська та бавовняна. Пізніше, після прийняття постанови Ради Міністрів СРСР від 6 листопада 1964 р. № 923 «Про заходи з усунення серйозних недоліків в організації бухгалтерського обліку та посилення його ролі у здійсненні контролю в народному господарстві» централізація бухгалтерського обліку набула поширення у всіх інших галузях діяльності, про що свідчить кількість публікацій про досвід централізації бухгалтерського обліку на підприємствах та установах різних галузей народного господарства²⁰¹.

²⁰¹ Жиглей І. В., Скакун Л. С. Ретроспективний аналіз форм організації бухгалтерського обліку. Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2009. № 2. С. 36–46.

Дані дослідження, свідчать про те, що централізація бухгалтерського обліку набула найбільшого поширення в бюджетних установах та в галузях народного господарства, які обслуговують населення.

Така ситуація виникла в результаті формування однорідних підприємств з незначним обсягом обліково-обчислювальних робіт.

Значна кількість авторів у своїх працях звертали увагу на переваги централізованої форми організації бухгалтерського обліку порівняно з децентралізованим:

- 1) дозволяє застосувати найбільш раціональні прийоми обробки документів;
- 2) широкий розподіл праці між працівниками обліку, скорочення облікового персоналу;
- 3) більш ефективне використання обчислювальної техніки через ширшу механізацію облікових робіт та більш повне завантаження обчислювальних машин;
- 4) впровадження прогресивних методів обліку;
- 5) максимальна економія коштів на ведення бухгалтерського обліку;
- 6) працівники головної бухгалтерії отримують більше можливостей для посилення контролю за роботою окремих підрозділів підприємства та глибокого аналізу їх господарської діяльності^{202,203,204}.

Окрім того, «у зв'язку із скороченням витрат часу на ведення обліку працівники бухгалтерії отримали можливість займатися нормативним плануванням у госпрозрахункових підрозділах, вказувати керівникам на недоліки, вносити пропозиції з поліпшення виробничо-фінансової діяльності»²⁰⁵.

Уже на перших етапах впровадження централізованої форми організації бухгалтерського обліку з'явилися відчутні переваги: ліквідовано відставання в аналітичному обліку, підвищилися його якість та достовірність, скоротилися строки складання звітності, покращилися умови праці облікових працівників.

Концентрація облікової роботи в одному місці, більш повне завантаження облікового персоналу надала змогу вивільнити

²⁰² Асташкевичер Е. Т., Петрова В. И. Научная организация труда в бухгалтерии. М. : «Финансы», 1971. 128 с.

²⁰³ Социалистический метод хозяйствования. М. : Изд-во «Статистика». 1971. 184 с. С. 161.

²⁰⁴ Кашаев А. Н. Организация бухгалтерского учета в производственных объединениях. М. : Финансы и статистика, 1986. 192 с.

²⁰⁵ Социалистический метод хозяйствования. М. : «Статистика». 1971. С.184.

кожного четвертого працівника, зайнятого обліком²⁰⁶.

Централізована форма організації бухгалтерського обліку надала змогу ширшого розподілу облікової роботи та більш раціонального використання праці висококваліфікованих облікових працівників. Крім того, при централізованому обліку полегшилось здійснення повсякденного контролю за операціями окремих підрозділів підприємства з боку головного бухгалтера.

Централізована форма організації обліку сприяла спрощенню обліку і отриманню економії коштів на ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, чим пояснюється її широке поширення на практиці²⁰⁷.

Централізація бухгалтерського обліку являє собою принципово нову і прогресивну форму організації бухгалтерського обліку, яка надала низку переваг, дозволила посилити контрольні функції бухгалтерії і підвищити достовірність облікових даних.

Найбільшій популярності централізована форма організації бухгалтерського обліку набула в 60-х та 70-х роках ХХ ст. Така ситуація викликана тим, що до цього періоду на підприємствах активно застосовувалась децентралізована форма організації бухгалтерського обліку, яка вже в 60-х рр. показала свою неефективність, у зв'язку з чим почався активний пошук нових форм. Такою формою стала централізована форма організації бухгалтерського обліку.

У період з 1964 р. по 1970 р. популярність централізації обліку значно зросла. Основним фактором формування цієї ситуації стало прийняття Радою Міністрів СРСР Постанови «Про заходи з усунення серйозних недоліків в організації бухгалтерського обліку та посилення його ролі в здійсненні контролю в народному господарстві» від 06 листопада 1964 р. № 923. Зазначеною постановою Рада Міністрів зобов'язала раднаргоспи, державні комітети, міністерства та відомства вжити заходів із поліпшення організації бухгалтерського обліку в підвідомчих організаціях та установах, на основі централізації облікових робіт, широкого застосування сучасної обчислювальної техніки та впровадження прогресивних форм і методів бухгалтерського обліку. Як окрему форму організації бухгалтерського обліку слід виділити централізовані бухгалтерії.

²⁰⁶ Иващенко Г. И. Совершенствовать централизованный учет. Бухгалтерский учет. 1979. № 12. С. 8–12.

²⁰⁷ Сумцов А. И. Теория бухгалтерского учета. Изд. 5-е, доп. и перероб. М. : Изд-во «Статистика», 1964. 232 с.

Проведений науковцями²⁰⁸ ретроспективний аналіз форм організації бухгалтерського обліку свідчить, що 6 квітня 1965 р. Міністерство фінансів СРСР затвердило «Типове положення про централізовані бухгалтерії підприємств та господарських організацій», на основі якого 25 березня 1971 р. прийнято постанову «Про типове положення про централізовані бухгалтерії підприємств та господарських організацій» № 56. У поданому положенні було врегульовано питання розробки та затвердження на його основі «Положення про централізовані бухгалтерії на рівні міністерств та відомств для підвідомчих підприємств». Галузеві особливості повинні були узгоджуватися з Міністерством фінансів СРСР.

До розвитку теорії, методики централізації бухгалтерського обліку, визначення шляхів удосконалення діяльності централізованих бухгалтерій, узагальнення досвіду діяльності централізованих бухгалтерій у різних галузях народного господарства вчені та практики і досі виказують значний інтерес.

Аналіз досліджуваних джерел дозволяє виділити наступні групи проблемних питань теорії та практики діяльності централізованих бухгалтерій:

- задовільна якість заповнення первинних документів, реєстрів обліку та їх непридатність для механізованої обробки;
- низька забезпеченість централізованих бухгалтерій засобами обчислювальної техніки та незадовільна якість їх використання;
- нестача кваліфікованих кадрів, які можуть правильно вирішувати економічні питання та вміло вести бухгалтерський облік;
- недостатня ініціатива на місцях, пасивність, а іноді навіть прихована протидія централізації зі сторони керівництва;
- відсутність розроблених та затверджених на рівні підприємства положення про роботу централізованих бухгалтерій, посадових інструкцій, які регламентують розподіл обов'язків, графіків документообороту;
- завантаженість облікового персоналу технічними операціями, в результаті нестача часу для здійснення економічного аналізу та контролю;
- необґрунтована доцільність створення обліково-контрольних груп, що створює передумови дублювання дій;

²⁰⁸ Жиглей І. В., Скакун А. С. Ретроспективний аналіз форм організації бухгалтерського обліку. Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2009. № 2 (48). С. 36–46.

- необхідність типізації та комплектування штатів централізованих бухгалтерій, оскільки формується різне навантаження на облікових працівників;
- не вироблена чітка термінологія термінів «централізація бухгалтерського обліку» і «централізована бухгалтерія»;
- необхідність виключення принципу однорідності як умову для створення централізованої бухгалтерії.

Перша група проблемних питань пов'язана із незадовільною якістю заповнення первинних документів, реєстрів обліку та їх непридатністю для механізованої обробки виникла в результаті того, що до централізації та механізації обліку записи в первинних документах проводились в основному олівцем, цифри писали не чітко, що призводило до численних помилок²⁰⁹. Крім того, значна кількість первинних документів, які заповнювались вручну, не була пристосована до механізованої обробки.

Основними пропозиціями з вирішення цього проблемного питання стали розробка єдиних правил складання та форм первинних документів за відповідною галуззю і встановлення порядку їх механізованої обробки, формування альбомів уніфікованих документів із вказівками щодо їх застосування, які відображають специфіку галузі, що сприяло значній уніфікації первинних документів та їх пристосованості до потреб централізації обліку та механізованої обробки на рахунково-клавійних машинах^{210,211,212,213}.

Низька забезпеченість централізованих бухгалтерій засобами обчислювальної техніки та незадовільна якість їх використання, як зазначають дослідники²¹⁴ виникла через те, що обчислювальні машини спрямовувалися насамперед на ті підприємства, де досить великий обсяг обліково-обчислювальної роботи. Тут створювалися машинно-розрахункові станції (бюро), які в багатьох випадках потім перетворювалися в галузеві для обслуговування підприємств та організацій, розташованих

²⁰⁹ Бобыр С. Централизованные бухгалтерии в промышленности. Бухгалтерский учет. 1968. № 5. С. 10–16.

²¹⁰ Игумнов Ю. Централизация учета в угольной промышленности. Бухгалтерский учет. 1970. № 8. С. 16–21.

²¹¹ Михайлов Н. Организация централизованной бухгалтерии в хлебопекарной промышленности. Бухгалтерский учет. 1965. № 8. С. 28–33.

²¹² Хлынов Н. Совершенствовать учет расчетных операций. Бухгалтерский учет. 1965. № 1. С. 21–27.

²¹³ Холтобин В. Механизация труда в централизованных бухгалтериях. Бухгалтерский учет. 1968. № 6. С. 45–47.

²¹⁴ Безруких П. Централизовать и механизировать учет. Бухгалтерский учет. 1965. № 5. С. 3–9.

поряд^{215,216,217}. Також була відсутня техніка, яка пристосована до автоматизації записів первинних даних на перфострічці. Основні шляхи у вирішенні зазначеного проблемного питання вбачали в подальшому поліпшенні забезпечення обчислювальною технікою обчислювальних центрів, які повинні були на договірних умовах обслуговувати централізовані бухгалтерії підприємств різних галузей.

Ще одним проблемним питанням була нестача кваліфікованих кадрів, які можуть правильно вирішувати економічні питання та вміло вести бухгалтерський облік. Виникнення такої ситуації було спричинено декількома факторами. Недостатній випуск бухгалтерів вищої та середньої кваліфікації сприяв поповненню лав бухгалтерів особами, які не мали спеціальної бухгалтерської підготовки, однак впровадження електронно-обчислювальної техніки для механізації бухгалтерського обліку, розвиток науково-технічного процесу вимагали підвищення кваліфікації працівників бухгалтерського обліку в цій сфері діяльності. Невід'ємним фактором поданої ситуації стало також те, що при навчанні спеціалістів з бухгалтерського обліку не враховувались галузеві особливості ведення бухгалтерського обліку. Економічні інститути готують для промисловості спеціалістів з бухгалтерського обліку, але промисловість має багато різних галузей (хімічна, нафтова, металургія, деревообробна тощо) і для того, щоб вести бухгалтерський облік, загальних знань з бухгалтерського обліку не достатньо. Необхідно готувати бухгалтерів, виходячи з більш конкретних умов організації і технології виробництва даної галузі²¹⁸.

Прийняття типового положення на рівні Мінфіну не вирішило проблемних питань з розмежування прав та обов'язків, персональної відповідальності кожного працівника бухгалтерії за доручену йому справу. Цим положенням було покладено обов'язок на Раду Міністрів, державні комітети, міністерства та відомства вжити заходів з удосконалення обліку на підвідомчих підприємствах, на основі централізації робіт та широкого застосування сучасної обчислювальної техніки та впровадження

²¹⁵ Красильщиков Б. Механизация учета в централизованной бухгалтерии. Бухгалтерский учет. 1965. № 8. С. 39–44.

²¹⁶ Анисов А. Хозрасчет и централизованные бухгалтерии в торговле. Бухгалтерский учет. 1967. № 3. С. 53–56.

²¹⁷ Бобыр С. Централизованные бухгалтерии в промышленности. Бухгалтерский учет. 1968. № 5. С. 10–16.

²¹⁸ Козак И. О подготовке бухгалтера. Бухгалтерский учет. 1966. № 6. С. 30–31.

прогресивних форм та методів обліку. Крім того було визначено, що централізація бухгалтерського обліку буде здійснюватися шляхом створення централізованих бухгалтерій двох типів:

а) централізовані бухгалтерії з обліку виконання кошторисів бюджетних установ;

б) централізовані (галузеві) бухгалтерії для однорідних, які мають невеликий обсяг облікових робіт підприємств та організацій, з урахуванням їх відомчого підпорядкування.

Питання визначення прав, обов'язків та відповідальності працівників централізованої бухгалтерії, їх взаємодії зі структурними підрозділами підприємства, структура безпосередньо даного підрозділу підприємства в цьому положенні не визначені.

У результаті виникло проблемне питання відсутності розроблених та затверджених на рівні підприємства Положення про роботу централізованих бухгалтерій, посадових інструкцій, які регламентували б розподіл обов'язків, графіків документообігу. Вирішення поданого питання відбувалось поступово шляхом розробки та затвердження на основі типового положення на рівні міністерств та відомств галузевих положень про роботу централізованих бухгалтерій, які притаманні окремим галузям народного господарства. На рівні окремих установ та підприємств почали розробляти посадові інструкції бухгалтерів.

Недостатня ініціатива на місцях, пасивність, а іноді навіть прихована протидія централізації з боку керівництва були сформовані на основі двох наступних факторів:

а) керівники підприємств вважали, що впровадження централізації бухгалтерського обліку знизить госпрозрахункову основу господарювання, або взагалі знищить;

б) централізація сприяла вивільненню частини працівників бухгалтерії, хоча навантаження на головних бухгалтерів не зменшилось і оплата праці залишилась на попередньому рівні.

Проте, як показала практика, централізація обліку не знижує госпрозрахункових можливостей підприємств, а навіть навпаки їх забезпечує.

Відсутність затвердженої структури централізованих бухгалтерій для окремих галузей та підприємств, сприяло тому, що в переважній більшості (80 % з розглянутих статей) розглядалась структура централізованої бухгалтерії окремого тресту, заводу, підприємства, установи тощо.

Одним із структурних підрозділів централізованих бухгалтерій виділялись обліково-контрольні групи, основним завданням яких було здійснення контролю за правильністю та своєчасністю оформлення обліково-звітної документації і

своєчасним надходженням документів до централізованої бухгалтерії для їх обробки та узагальнення; надання допомоги керівнику підприємства при оформленні фінансових, банківських і касових операцій тощо.

Керівник обліково-контрольної групи, який призначався керівником централізованої бухгалтерії, користувався правом другого підпису на грошових, касових, банківських та інших документах. Проте окремі науковці зазначають про необґрунтовану доцільність створення обліково-контрольних груп, що створювало передумови дублювання дій.

Деякі автори пропонують виділити обліково-контрольні групи зі штату працівників централізованої бухгалтерії і включити їх до організаційної структури підприємства, «залишивши контроль та економічний аналіз за бухгалтерами підприємства»²¹⁹. З такою пропозицією не можна погодитися, оскільки вона суперечить одній з основних цілей централізації обліку – посиленню контрольних функцій обліку²²⁰.

Економічним ефектом створення централізованих бухгалтерій та суцільної централізації бухгалтерського обліку стало зниження чисельності облікового персоналу та економія на заробітній платі. Бухгалтери, які вивільнилися, повинні були залучатись до здійснення економічного аналізу та виявлення прихованих резервів господарювання. Проте, впровадження обчислювальної техніки сприяло звантаженості облікового персоналу технічними операціями, в результаті виникла нестача часу для здійснення аналітичної роботи та контролю. Ще одним негативним фактором зазначеного процесу стало те, що виникла необхідність типізації та комплектування штатів централізованих бухгалтерій, оскільки формувалось різне навантаження на облікових працівників.

На теоретичному рівні невирішеним питанням залишилось формування чіткої термінології понять «централізація бухгалтерського обліку» і «централізована бухгалтерія» та необхідність виключення принципу однорідності як умови для створення централізованої бухгалтерії.

На законодавчому рівні трактування поняття «централізована бухгалтерія» було закріплено у другому пункті «Типового положення про централізовані бухгалтерії підприємств та господарюючих організацій» (Додаток до Листа МФ СРСР від 6

²¹⁹ Тимофеев С. Централизовать учет в строительстве. Бухгалтерский учет. 1966. № 2. С. 17.

²²⁰ Бобыр С. Централизованные бухгалтерии в промышленности. Бухгалтерский учет. 1968. № 5. С. 10–16.

квітня 1965 р.), в якому зазначалось, що централізована бухгалтерія організовується для централізованого ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності підвідомчих однорідних підприємств та господарюючих організацій промисловості, будівництва, торгівлі, транспорту, житлово-комунального, побутового обслуговування населення тощо, які мають невеликий обсяг облікових робіт²²¹.

Разом з тим, окремі автори^{222, 223} трактують централізовані бухгалтерії як форму організації обліку. Таке трактування на сьогодні закріплено у вітчизняному законодавстві, а саме в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (рис. 1.53).

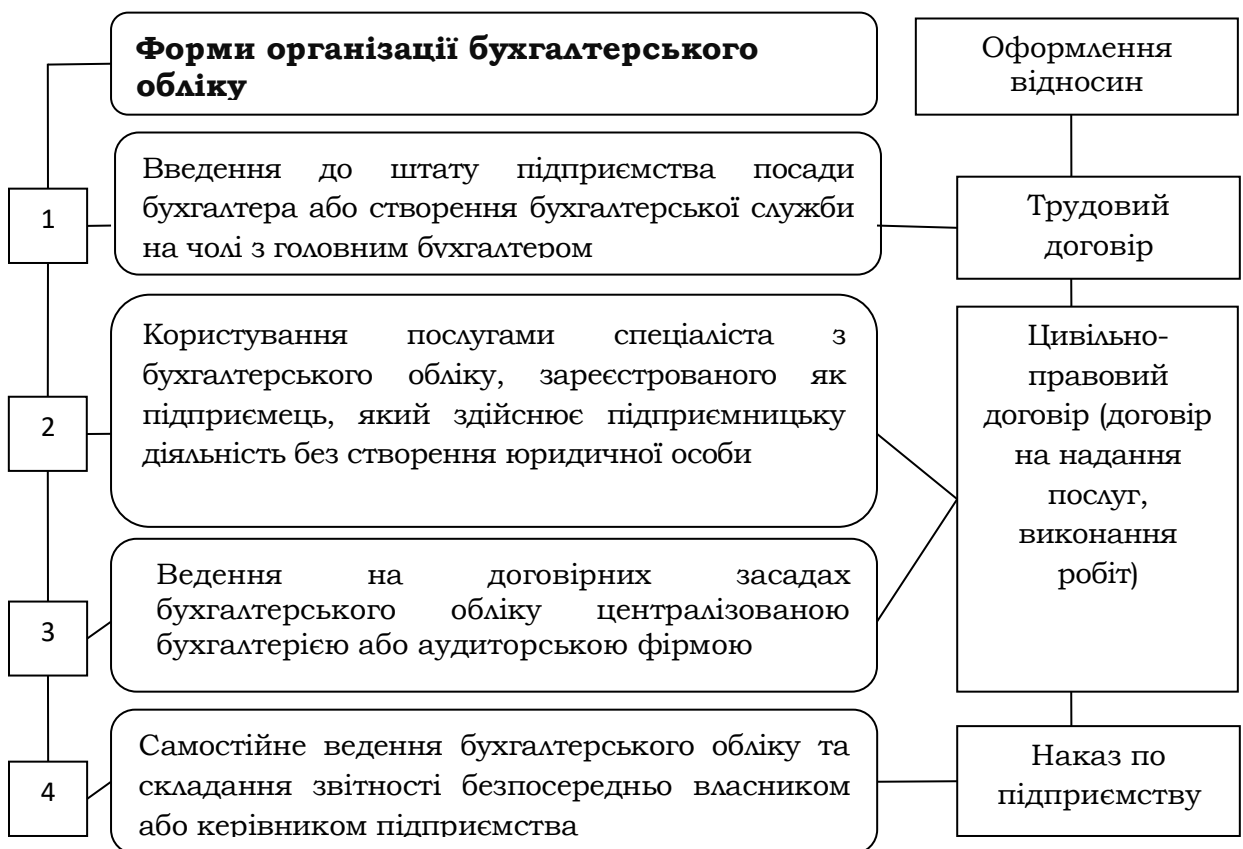


Рис. 1.53. Форми організації бухгалтерського обліку
Джерело:²²⁴

²²¹ Чкванова З. Централізовані бухгалтерії в жилищному господарстві. Бухгалтерський учет. 1970. № 3. С. 39–41.

²²² Лейви І. Хозрасчет и централизация учета в торговле. Бухгалтерський учет. 1967. № 6. С. 35–37.

²²³ Холтобин В. Механізація праці в централізованих бухгалтеріях. Бухгалтерський учет. 1968. № 6. С. 45–47.

²²⁴ Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручн. для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За редакцією д.е.н., проф., Ф. Ф. Бутинця. 4-е вид., доп. і перер. Житомир : ПП «Рута», 2005. 528 с.

Науковці звертають увагу на те, що є необхідність чіткого розмежування широко поширених понять «централізована бухгалтерія», «централізований облік». Часто такими поняттями користуються як однаковими категоріями, які характеризують різну структуру бухгалтерського апарату і обліку, щоб підкреслити неоднаковий ступінь централізації обліково-обчислювальних робіт, ніби в одному випадку можна мати централізовану бухгалтерію, а в другому – централізований облік. При цьому, під централізованими бухгалтеріями розуміють такі, при яких максимально зберігаються структура обліку, яка існувала до його централізації, а централізуються лише обробка документації, складання облікових реєстрів і звітності чітко для кожного суб'єкта господарювання. З таким трактуванням понять та їх співставленням один з одним не можна погодитись²²⁵.

Також значного поширення в практиці набуло створення галузевих централізованих бухгалтерій.

Галузева централізована бухгалтерія – внутрішньовідомча (а в майбутньому – позавідомча) підрядна організація. Головні її завдання забезпечити: найбільш повне обліково-інформаційне обслуговування підприємств та інших ланок; своєчасність та надійність обліково-звітної інформації; застосування технічних засобів, прогресивних форм та методів збору, передачі та обробки інформації, комплексність механізації і автоматизації обліково-обчислювальних робіт, зниження їх трудомісткості і на цій основі здешевлення обліку. Права та відповідальність галузевих бухгалтерій (підрядник) та підприємств (замовники) повинні регулюватися договором підряду²²⁶.

Також централізовані галузеві бухгалтерії будучи самостійними структурними органами і діючи на основах господарського розрахунку та договірних умовах, вони виступають як постачальники облікових послуг і як фірми з надання таких послуг.

Відношення між такою бухгалтерією та підприємствами, які вона обслуговує, повинні будуватися на госпрозрахункових основах, а права і відповідальність бухгалтерії, яка виступає в ролі підрядника та організацій, які є замовниками, повинні регулюватися відповідно до договорів, які укладені на виконання

²²⁵ Володькин Г. А. О централизации учета в строительстве. Бухгалтерский учет. 1974. № 4. С. 48–50.

²²⁶ Капелюш С. Экономические предпосылки централизации учета в торговле. Бухгалтерский учет. 1969. № 12. С. 8–12.

таких робіт^{227,228}.

Досвід практичної роботи показує, що слова «однорідних» та «мають невеликий обсяг облікових робіт», є гальмом у справі подальшого удосконалення обліку та створення великих централізованих бухгалтерій. По-перше, складно визначити, які підприємства та організації потрібно вважати однорідними, особливо в комунальних господарствах і підприємствах побутового обслуговування населення. Крім того, вираз «мають незначний обсяг облікових робіт» нам здається, дуже розпливчастим та на практиці викликає різні трактування. Ці показники потребують уточнення²²⁹.

Централізована форма організації бухгалтерського обліку проіснувала до періоду розпаду Радянського Союзу, а згодом відійшла на задній план у зв'язку із створенням великої кількості малих підприємств, де питання організації бухгалтерського обліку вирішувалось досить слабо. Починаючи з 1991 р. питанням форм організації бухгалтерського обліку приділяється дедалі менше уваги.

Із прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»²³⁰ закріплюються чотири форми організації бухгалтерського обліку, а саме:

- а) введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- б) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- в) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- г) самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

У вітчизняних нормативних документах трактування терміну «централізована бухгалтерія» було наведено лише в Наказі № 80 від 19.02.98 р. «Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів)», в якому внесено зміни від 24.07.2006 р. якими визначено, що централізовані бухгалтерії

²²⁷ Галушко Н. Централізованні бухгалтерії в кооперативній торгівлі. Бухгалтерський учет. 1971. № 7. С. 48–49.

²²⁸ Кашаев А. Об організації централізованного учета. Бухгалтерський учет. 1972. № 9. С. 7–13.

²²⁹ Чкванова З. Централізованні бухгалтерії в жилищному господарстві. Бухгалтерський учет. 1970. № 3. С. 39–41.

²³⁰ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України № 996 XIV від 16 липня 1999 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.

– це бухгалтерії, створені при місцевих державних адміністраціях, міністерствах та республіканських комітетах Автономної Республіки Крим, органах місцевого самоврядування, в інших установах, організаціях та закладах бюджетної сфери²³¹.

Виходячи з вищезазначеного закріплення на законодавчому рівні поняття «централізована бухгалтерія» можна побачити, що на сьогодні сфера їх діяльності значно звузилась і в основному охоплює діяльність підприємств бюджетної сфери (понад 90% бюджетних установ).

Існують дві організаційні форми обліку в бюджетних установах – бухгалтерії при окремих установах і централізовані бухгалтерії. Самостійні бухгалтерії мають великі установи – вищі навчальні заклади, науково-дослідні інститути, лікарні тощо²³².

Централізовані бухгалтерії – найпоширеніша форма організації обліку – створюються за відомчою чи міжвідомчою ознакою при міністерствах, відомствах та їхніх управліннях, управліннях місцевих державних адміністрацій. Вони щодо бюджетних установ не є вищим органом і виконують усі функції з планування, обліку та звітності обслуговуючих установ.

Тобто, проявом централізованих бухгалтерій як і в період радянської доби, так і на сьогодні є ведення бухгалтерського обліку, здійснення контролю за виконанням кошторисів доходів і видатків, а також складання звітності в бюджетних установах. Централізовані бухгалтерії створюються при вищестоящих установах, забезпечують своєчасне та оперативне надання бухгалтерської інформації, складання звітності в однотипних установах.

Централізована форма організації облікового процесу має й суттєві недоліки. Найважливішим з них є те, що контроль за здійснюваними операціями ведеться відірвано від місця їх проведення та документування, що знижує як його оперативність, так і його дійовість. Крім того, керівники господарських одиниць (цехів, дільниць, бригад) мають недостатнє інформаційне забезпечення під час прийняття відповідних рішень або здійснення поточного контролю за діяльністю господарського підрозділу.

У зв'язку з цим на великих підприємствах, за значної кількості господарських підрозділів, а також тоді, коли окремі

²³¹ Про затвердження Порядку обліку платників податків, зборів (обов'язкових платежів). Наказ ДПА України від від 19.02.1998 № 80. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0172-98>

²³² Джога Р. Т., Свірко С. В., Сінельник Л. М. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: Підручник. За заг. ред. проф. Р. Т. Джоги. К. : КНЕУ, 2003. 483 с.

цехи, дільниці чи інші підрозділи розміщено на значній відстані від головного підприємства, обліковий процес будується за принципами його часткової централізації. На таких підприємствах обліковий процес здійснюється як центральною бухгалтерією, так і обліковим персоналом (обліковими групами) структурних підрозділів (цехів, бригад, дільниць). Нижчі облікові осередки здійснюють документальне оформлення проведених операцій, обробку та групування документів стосовно руху матеріалів, готової продукції, розрахунків з робітниками і службовцями та ін. У встановлені строки на підставі згрупованих документів облікові групи структурних підрозділів складають звіти, які разом з документами здають у центральну бухгалтерію. Після ретельної перевірки документів та складених звітів центральна бухгалтерія використовує їх для відображення проведених операцій у системі синтетичних і аналітичних рахунків. Отже, за часткової централізації обліку всі облікові роботи зі зведення та узагальнення діяльності підприємства здійснюються централізовано – центральною бухгалтерією, а контроль за документацією, її первинна обробка та групування документів, складання на цій підставі звітів проводяться децентралізовано.

З розвитком бухгалтерського обліку набула поширення форма організації, яка поєднує в собі елементи централізованої і децентралізованої.

Сьогодні на практиці зустрічається часткова децентралізація бухгалтерського обліку. Вона полягає в тому, що в підрозділах організації разом з документами і зведеними виробничими звітами (відомості) складають бухгалтерські проводки, тобто ведеться аналітичний облік, проводиться зведення і групування облікових даних, але їх узагальнення обмежується складанням виробничих звітів.

Часткова децентралізація обліку²³³, зокрема, застосовується в організаціях, де підрозділи працюють на принципах господарського (комерційного) розрахунку і використовують сучасні форми організації виробництва, праці та його оплати.

Така побудова облікового процесу значною мірою усуває недоліки, властиві повній його централізації. За таких умов суттєво посилюється контроль за роботою структурних підрозділів підприємства та інформаційне забезпечення керівництва в процесі прийняття управлінських рішень. Ця форма організації обліку набуває нині все більшого поширення,

²³³ Алборов Р. А. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. М. : Издательство «Дело и Сервис», 2002. 288 с.

особливо за умов впровадження комерційного розрахунку. Вона застосовується на промислових і сільськогосподарських підприємствах, у будівельно-монтажних організаціях, на залізницях та ін.

Проте і названа форма організації обліку має суттєві недоліки: це передусім збільшення чисельності облікового персоналу, неефективне його використання, ускладнення своєчасного складання звітності.

Бухгалтерський аутсорсинг як форма організації облікового процесу.

Зміна умов господарювання, існування жорсткої конкуренції між підприємствами, можливість їх виживання та успішне функціонування значною мірою залежать від здатності структурних підрозділів підприємства швидко реагувати на зміни та приймати управлінські рішення, орієнтовані на зниження витрат і зростання доходів. Це сприяє пошуку шляхів зниження витрат за рахунок передачі зовнішнім виконавцям окремих функцій підприємства. Однією з таких функцій дедалі частіше є ведення бухгалтерського обліку.

Рівень управління підприємством значною мірою залежить від повноти, обґрунтованості й достовірності інформації, яка міститься в підсистемі бухгалтерського обліку. Від того, як організовано бухгалтерський облік на підприємстві, значною мірою залежить рівень фінансово-економічної безпеки суб'єкта господарювання. Відповідно до чинного законодавства організація бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника або уповноваженого ним органу. Таким чином, останні мають право обрати суб'єкта ведення бухгалтерського обліку, зокрема скористатися аутсорсинговими послугами²³⁴.

Поряд з наявними формами організації бухгалтерського обліку виникла нова, яка сьогодні отримала назву аутсорсингу (хоча створення машинорозрахункових станцій (бюро), які в багатьох випадках перетворювалися в галузеві для обслуговування підприємств та організацій, розташованих поряд, є прототипом). Поданий термін був залучений з іноземної практики, і дослівно перекладається як використання зовнішніх ресурсів. У вітчизняній практиці реалізація поданої форми організації бухгалтерського обліку відбувається шляхом

²³⁴ Боримська К. П. Використання аутсорсингових послуг : загроза забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємств. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації. № 1. 2013. С. 57–68.

використання послуг зовнішніх фахівців (спеціалізованих фірм) в сфері бухгалтерського обліку.

Аутсорсинг проявляється у веденні на договірних умовах бухгалтерського обліку централізовано бухгалтерією або аудиторською фірмою (в міжнародній практиці – «Аутсорсинг»)²³⁵.

Аутсорсинг як спосіб ведення бізнесу, за якого виконання робіт за деякими видами діяльності передається стороннім компаніям на безперервній та, як правило, тривалій основі (не менше одного року), є інноваційним підходом до організації ведення бізнесу. Такий підхід дозволяє зосередитись на пріоритетних видах діяльності, оптимізувати розмір організації, підвищити рівень її керованості, зменшити штат співробітників, позбутися непрофільних функцій, знизити витрати та збільшити прибутковість тощо²³⁶.

У періодичних виданнях та підручниках дедалі частіше можна зустріти публікації, присвячені перевагам та недолікам використання бухгалтерського аутсорсингу, доцільності та мети його використання, визначенню порядку надання послуг з бухгалтерського аутсорсингу тощо. Проте, оскільки зазначена форма організації бухгалтерського обліку тільки набуває свого розвитку та поширення, залишаються невирішеними такі питання як розробка методики оцінки ефективності використання бухгалтерського аутсорсингу та методики розрахунку собівартості аутсорсингових послуг, необхідність удосконалення договірного процесу при наданні послуг із бухгалтерського аутсорсингу тощо.

Укріплення інституту приватної власності сприяє тому, що одним із основоположних завдань бухгалтерського обліку є збереження майна власника. Тому саме він вирішує, яку форму організації бухгалтерського обліку найдоцільніше обрати. Крім того, необхідність наближення бухгалтерського обліку до управління з метою отримання достовірної інформації для оперативного прийняття управлінських рішень, потреба соціального захисту працівників підприємства, особливості оподаткування стають визначальними факторами при виборі форми організації бухгалтерського обліку. Практика запровадження аутсорсингу у сучасному бізнесі одержує все більше поширення. Майже 90% провідних підприємств світу

²³⁵ Сук Л. К., Сук П. А. Бухгалтерський облік – II : Навчальний посібник для дистанційного навчання. К. : Університет «Україна», 2005. 701 с.

²³⁶ Аникин Б. А. Аутсорсинг: создание высокоэффективных и конкурентоспособных организаций. [Уч. пособие]. М. : ИНФРА-М. 2003. 187 с.

використовують цей підхід для реалізації бізнес-процесів. У Європі послугами аутсорсерів в сфері ведення бухгалтерського обліку користується 86% компаній малого та середнього бізнесу, в США – 92%, в Ізраїлі – 96%²³⁷. Наприклад, американська компанія American Data Processing з обігом, що перевищує 7 млрд. дол., розраховує за допомогою послуг аутсорсингу заробітну плату більш ніж для 30 млн осіб²³⁸.

В Україні аутсорсинг як організаційна форма інноваційного розвитку бізнесу почала розвиватися в останнє десятиліття.

Чинні вітчизняні підприємства, які користуються деякими послугами аутсорсингу, належать до сфери фармакології (10%), виробництва (12%) та підприємств інших сфер діяльності (15%)²³⁹.

Отже, аутсорсинг у сфері ведення бухгалтерського обліку є складовою аутсорсингу бізнес-процесів, що реалізується через винесення функцій, пов'язаних з організацією, веденням бухгалтерського обліку та складанням звітності на підприємстві за межі підприємства.

Більшість вітчизняних компаній, які надають аутсорсингові послуги, виконують такі види робіт:

- 1) ведення бухгалтерського обліку на основі первинної документації;
- 2) підготовка та подання обов'язкової фінансової, соціальної, статистичної, податкової та інших форм обов'язкової звітності;
- 3) ведення складського обліку;
- 4) підготовка усіх необхідних документів під час проведення аудиту на території компанії;
- 5) проведення усіх необхідних розрахунків, платежів від імені та за рахунок замовника;
- 6) надання консультаційних послуг з налагодження документообігу, оптимізації облікових процедур та контрольних механізмів;
- 7) звітування, на вимогу замовника, щодо стану підприємства в будь-який момент часу на основі складання, зокрема, управлінської звітності;
- 8) захист інтересів клієнта в податкових органах, фондах, інших установах, пов'язаних із виконанням обов'язків з ведення

²³⁷ Поплюйко А. М. Бухгалтерський аутсорсинг: сучасний стан та перспективи розвитку в Україні. Фінанси, облік і аудит. 2011. № 18. С. 335–340.

²³⁸ Лепихина С. Н. Роль аутсорсинга в мировій економіці. URL: [http://www.lib.tsu.ru/mminfo/000063105/300\(II\)/image/300_2_049_052.pdf](http://www.lib.tsu.ru/mminfo/000063105/300(II)/image/300_2_049_052.pdf)

²³⁹ Писарчук О. В., Струкова І. В. Місце аутсорсингових та консалтингових компаній в організації обліку. Наукові праці КНТУ. Економічні науки, 2010. Вип. 17. С. 262–267.

бухгалтерського обліку і податкових розрахунків;

9) архівування та зберігання документів зі складанням описів підшитих документів.

На основі вивчення проблемних питань використання аутсорсингових послуг дослідниками систематизовано переваги таких послуг (табл. 1.4).

Таблиця 1.4.

Характеристика переваг використання аутсорсингових послуг з ведення бухгалтерського обліку

№	Економічні переваги	Організаційно-професійні переваги
1	зниження витрат на організацію бухгалтерії (відсутність необхідності розширення штату бухгалтерів), економія на фонді оплати праці бухгалтерів, відсутні витрати на підвищення кваліфікації бухгалтерів на підприємствах-замовниках, здійснення оплати виключно за отримані бухгалтерські послуги	безперервність надання послуги (відсутні лікарняні й відпуски працівників бухгалтерії) перекладання матеріальної відповідальності на зовнішнього виконавця, в межах контракту, за результатами наданих послуг доступ до додаткових ресурсів у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та податкових розрахунків
2	економія витрат на отримання офіційної нормативної інформації, додаткові консультації й проведення аудиту, оскільки всі операції перевіряються на дотримання законодавчих норм	гарантія професійної відповідальності, яку надає аутсорсингова компанія (висока кваліфікація співробітників аутсорсингових фірм і постійне їх навчання гарантують якість, оперативність та повну конфіденційність ведення обліку)
3	економія адміністративних витрат та супутніх ним витрат (відсутні витрати на соціальні пакети, оргтехніку, меблі для бухгалтерської служби замовника)	комплекс послуг з бухгалтерського обслуговування максимально звільняє від проблем, пов'язаних зі спілкуванням з представниками податкових органів і позабюджетних фондів
4	зменшення накладних витрат, пов'язаних з навчанням бухгалтерів та інформаційною підтримкою (немає потреби придбавати програмне забезпечення для ведення бухгалтерського обліку, правові бази даних та витратити грошові кошти на їх супроводження)	ризик, пов'язаний з претензіями податкових органів, перекладаються на аутсорсингову компанію (при повному делегуванні повноважень замовником) зосередження уваги на основному виді діяльності, інвестиційний капітал можна перерозподілити у стратегічно більш важливу для підприємства діяльність

Джерело: ²⁴⁰

²⁴⁰ Боримська К. П. Використання аутсорсингових послуг : загроза забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємств. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації. № 1. 2013. С. 57–68.

Таким чином, переваги передачі бухгалтерії на аутсорсинг очевидні.

Основними перевагами, які отримує замовник при використанні послуг з ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах, є економічні, які полягають у зниженні витрат діяльності, та організаційно-професійні – залучення висококваліфікованих працівників для ведення бухгалтерського обліку – у спеціалізованій компанії працює команда бухгалтерів, ведення документації і складання звітності проходить багаторівневий контроль.

Однією з передумов для звернення до аутсорсингу є наявність позитивного економічного ефекту, у розрахунку якого треба оцінити економію усіх складових витрат, на які прямо чи опосередковано вплине залучення аутсорсингової компанії²⁴¹.

Також доцільно підрахувати майбутні економічні вигоди, звернувши увагу на дійсні та можливі витрати. Як наслідок, диференціальні витрати дадуть змогу прийняти правильне управлінське рішення щодо залучення послуг бухгалтерського аутсорсингу. При цьому найбільш доцільним залученням аутсорсингових компаній для ведення бухгалтерського обліку є для малих та середніх підприємств^{242,243,244}.

Виконання облікових функцій аудиторською фірмою (аутсорсером), без надання відповідних повноважень у встановленому законодавством порядку недопустимо та може призвести до таких негативних наслідків, як визнання складених документів недійсними. Щоб аутсорсер мав можливість виконувати всі зазначені функції, слід дотримуватися певного порядку дій (див. рис. 1.54.).

Оцінюючи переваги послуг з бухгалтерського обліку, не потрібно поспішати одразу передавати аутсорсинговій компанії функції з ведення бухгалтерського обліку. Адже будь-який аутсорсинг, в тому числі й бухгалтерський, має свої недоліки.

²⁴¹ Струк Н. С. Бухгалтерський аутсорсинг у обліковій системі ділового партнерства підприємств. URL: www.nbuv.gov.ua/portal/soc.../28.pdf

²⁴² Дрозд. І. Бухгалтерський аутсорсинг як організаційна форма сучасного обліково-аналітичного процесу. Бухгалтерський облік і аудит. 2003. № 8. С. 10–18.

²⁴³ Кузнецова С. Обрання форми організації бухгалтерського обліку вітчизняними підприємствами. Бухгалтерський облік і аудит. 2008. № 7. С. 28–34.

²⁴⁴ Скакун Л. С. Суб'єкти ведення бухгалтерського обліку на договірних умовах: вітчизняний та закордонний досвід. Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2009. № 1(47). С. 123–128.

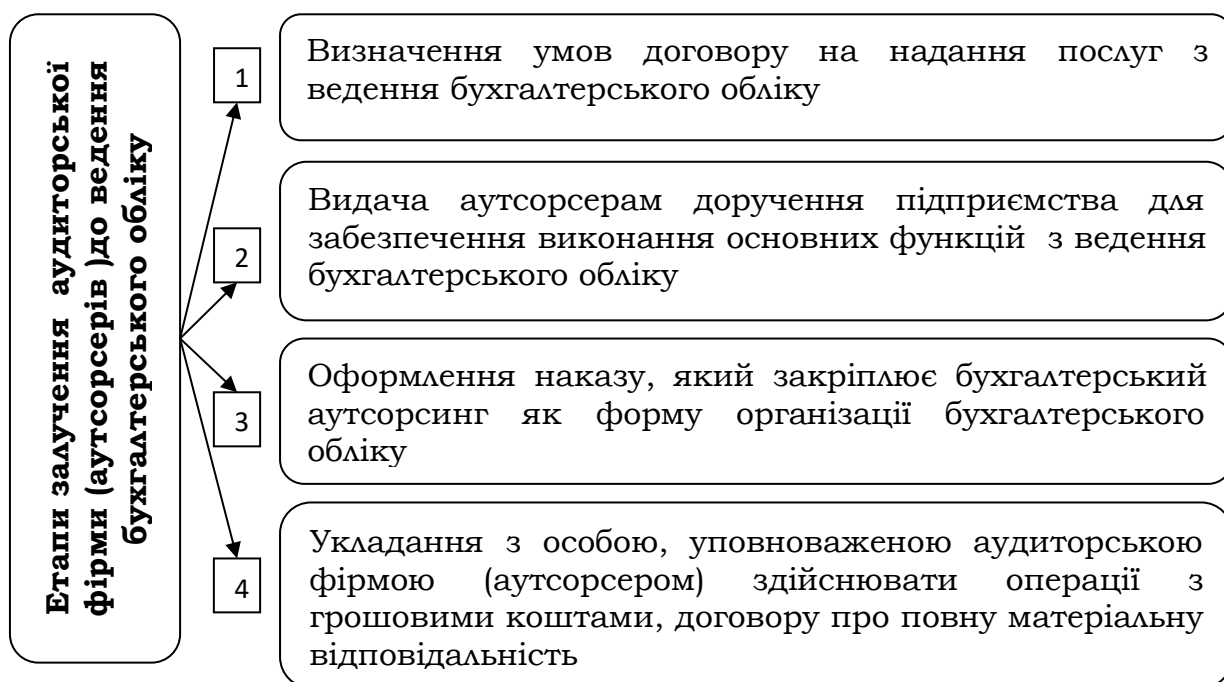


Рис. 1.54. Залучення аудиторської фірми (аутсорсера) до ведення бухгалтерського обліку

Джерело: сформовано авторами

Серед недоліків аутсорсингових послуг виділяють такі:

1) замовник несе відповідальність за достовірність бухгалтерського обліку, своєчасне подання звітності та сплату податків;

2) відсутність контролю за діяльністю підприємства або спеціалістів, що надають бухгалтерські послуги;

3) відкриття відомостей про свою діяльність стороннім особам;

4) відсутність оперативної управлінської інформації;

5) додаткові витрати часу на узгодження умов договору²⁴⁵.

Проведене анкетування клієнтів аутсорсингових, консалтингових та аудиторських компаній на предмет визначення ризиків, що супроводжують бухгалтерський аутсорсинг, підтвердило високий рівень ризику втрати конфіденційності²⁴⁶.

Поряд з такими істотними недоліками аутсорсингового обслуговування обліку, як пасивна роль компаній у питаннях

²⁴⁵ Писарчук О. В., Яртим І. А. Аутсорсинг як альтернативна форма організації бухгалтерського обліку. Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка [Текст]: зб. наук. пр. [редкол. : Гурин В. А. (голов. ред.) та ін.]. Рівне : НУВГП, 2011. Вип. 1 (53). 2011. 258 с. С. 163–168.

²⁴⁶ Іванков В. М. Організація бухгалтерського аутсорсингу та її оцінка в аудиті. URL: [kntu.kr.ua/doc/zb_22\(2\)_ekon/.../38.pdf](http://kntu.kr.ua/doc/zb_22(2)_ekon/.../38.pdf)

організації податкових розрахунків та податкової звітності (95,1% респондентів), а також наявність помилкового відображення операцій в аналітичному обліку, пропусків інформації в первинних документах, її дублювання, неповнота тощо (46,3%), 87,8% респондентів визначили важливим критерієм ризику бухгалтерського аутсорсингу втрату конфіденційної інформації.

Відсутність чітко прописаних законодавчих норм щодо можливості притягати аутсорсингові компанії до відповідальності за поширення інформації або використання її в інтересах третіх осіб створює середовище, за якого лише спільно підписані між учасниками аутсорсингового договору заяви щодо конфіденційності інформації створюють умови низького рівня ризику. Для подолання загрози розголошення конфіденційної інформації слід відповідально підійти до укладання договору надання аутсорсингових послуг.

Умови, які сприяють зниженню ризику розголошення цінної бухгалтерської інформації в ході використання послуг з ведення бухгалтерського обліку аутсорсинговою компанією: ²⁴⁷

1) чіткість визначення предмету договору, конкретного переліку операцій, які виконуватиме стороння організація, всі види документів та інформації, що надається для виконання роботи;

2) передбачення способу обміну інформацією (всі документи рекомендується передавати за описом або надавати копії), що відповідає політиці захисту конфіденційності інформації кожної зі сторін;

3) чітка вказівка видів звітності, що складає виконавець, уточнення строків коригування помилок;

4) узгодженість програмного забезпечення, що використовується аутсорсинговою компанією, з програмним забезпеченням, встановленим в бухгалтерії замовника;

5) розробка й затвердження внутрішнього графіка роботи, а також документообігу між сторонами і встановлення термінів виконання зобов'язань; графік документообігу доцільно відобразити у додатку із зазначенням строків надання документів, відповідальних виконавців і методів контролю;

6) чіткість та повнота обґрунтування прав і обов'язків сторін, щоб не порушувати інтересів суб'єктів договірної

²⁴⁷ Боримська К. П. Використання аутсорсингових послуг : загроза забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємств. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації. № 1. 2013. С. 57–68.

процесу;

7) встановлення вимог, що стосуються кваліфікації і професійного досвіду персоналу, що залучається, а також контроль за їх дотриманням;

8) встановлення відповідальності за порушення конфіденційності, своєчасності, повноти й якості виконаної роботи;

9) вказівка посад співробітників, які можуть підписувати первинні документи й звітність;

10) порядок здачі робіт та звітування перед підприємством-замовником;

11) передбачення алгоритму калькулювання вартості послуг та критерії якості наданих послуг;

12) зазначення положення щодо страхування професійної діяльності аутсорсингової компанії як гарантія уникнення ризиків витрати інформації та фінансових ресурсів підприємства-замовника.

Найважливішим фактором, який мінімізує загрозу розголошення конфіденційної інформації підприємства-замовника серед вищезазначених позицій є положення, що регламентують відповідальність виконавця. Адже правильно побудована і зважена система покарань і заохочень відіграє важливу мотиваційну роль для зосередження виконавця на тих видах діяльності, що мають виняткове значення для підприємства. Тому вважаємо за доцільне в договорі про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку обов'язково передбачати якнайбільше положень, які стосуються відповідальності замовника та виконавця. Обов'язково мають бути передбачені відповідні санкції за невиконання умов договору у вигляді неустойки (штрафів, пені).

Відповідальність може бути передбачена як у вигляді відшкодування збитку (включаючи упущену вигоду), так і у вигляді штрафів (наприклад, при порушенні трудової дисципліни)²⁴⁸. Також можна прописувати, що у разі застосування контролюючими органами фінансових стягнень до підприємства внаслідок неналежного виконання бухгалтером-підприємцем обов'язків за цим договором останній зобов'язаний відшкодувати розмір сплачених підприємством санкцій, штрафів, пені та інших податкових наслідків, які виникли з вини виконавця у повному обсязі²⁴⁹. Слід також заздалегідь внести в

²⁴⁸ Договори бухгалтерского и налогового аутсорсинга. Финансовая газета. 2008. № 13. URL:www.ambiss.ru/zakon/docnews/377.doc.

²⁴⁹ Луговец Л. Кому довіритися? З'ясовуємо, що краще: бухгалтер на фірмі

договір на ведення бухгалтерського обліку відповідний пункт про матеріальну відповідальність за виявлені помилки, оспорування результатів податкової перевірки (зокрема і в суді), якщо виявлені порушення призвели до нарахування штрафних санкцій або пені²⁵⁰.

Забезпечення конфіденційності, тобто дотримання комерційної і службової таємниці замовника, а також нерозголошення персональних даних його співробітників і клієнтів, які можуть стати відомі аутсорсинговій компанії, є неодмінною умовою договору аутсорсингу, в якому має бути визначена відповідальність за його порушення.

Замовник має право вимагати від виконавця включення до договору положення про конфіденційність. У такому положенні повинно бути обумовлено, що обидві сторони зобов'язуються зберігати сувору конфіденційність інформації, отриманої в ході виконання підписаного договору, і робити всі можливі заходи, щоб захистити отриману інформацію від розголошення. Зазначимо, що визначального значення має як підбір добросовісного провайдера і закріплення відповідних гарантій в договорі, так і ознайомлення з процедурою доступу і роботи із конфіденційною інформацією, встановленою в компанії-замовнику. Передача конфіденційної інформації третім особам (включаючи державні органи нагляду), публікація або інше розголошення такої інформації може здійснюватися лише з письмової згоди іншої сторони. Якщо в ході надання послуг виконавець залучає експертів або консультантів, яким необхідно для роботи передавати конфіденційні дані, то виконавець зобов'язується укласти з ними відповідні договори про нерозголошення ними конфіденційної комерційної інформації²⁵¹.

Суттєве значення має і те, як в тексті договору обумовлені умови щодо конфіденційності інформації, чи є можливість у випадку необхідності узгодити та підписати окремий договір про її дотримання²⁵².

Для мінімізації ризику витоку або втрати комерційної таємниці в ході надання аутсорсингових послуг доцільно розробити та підписати Договір про нерозголошення комерційної таємниці, який дозволить запобігти її неправомірному

чи сторонній фахівець. Галицькі контракти. Дт-Кт. 2002. № 34. С. 23–29.

²⁵⁰ Климчик П. Бухгалтера викликали? Галицькі контракти. 2005. № 25. С. 28–29.

²⁵¹ Аутсорсинг бухучета – что это? URL: http://www.balansfor.ru/st_o_dog.html.

²⁵² Ермакова Т. М. Аутсорсинг в бухгалтерском учете. Бухгалтерский учет. 2007. № 7. С. 55–57.

використанню та розголошенню у замовника. У такому договорі обов'язково слід передбачити, що за розголошення інформації замовника нараховуються штрафні санкції.

Не завадить окремо від договору наказом по підприємству визначити перелік відомостей, що становлять комерційну таємницю. У такому разі в договорі робиться посилання на наказ. З переліком виконавця слід ознайомити під підпис²⁵³.

Поділяємо думку науковців²⁵⁴, які вважають, що крім переліку відомостей, що становлять комерційну таємницю, важливим вважаємо визначення та закріплення переліку осіб, які можуть володіти, розпоряджатися, користуватися такою інформацією на підприємстві-виконавці, визначити правила обробки інформації та права доступу до неї, а також встановити інші умови щодо збереження комерційної таємниці. За таких умов підвищення відповідальності підприємство-замовник матиме право на юридичний захист даних та збереження майна підприємства.

Розуміння необхідності визначення та закріплення різних рівнів доступу до інформації різними фахівцями аутсорсингової компанії з чіткою вказівкою функцій, які вони повинні виконувати в межах поставлених завдань та рівнів доступу, може вберегти підприємство-замовника від неочікуваних наслідків з боку осіб, які бажають заволодіти комерційною таємницею.

Основними перевагами використання послуг зовнішніх виконавців, в тому числі аутсорсингу, в сфері ведення бухгалтерського обліку, є зниження витрат на утримання персоналу, придбання необоротних активів, адміністративних витрат, та підвищення якості виконання переданих функцій.

При прийманні рішення щодо використання аутсорсингових послуг підприємству-замовнику слід не лише зважати на економічний ефект, але й на результати аналізу перспективності ділового партнерства з аутсорсинговою компанією, враховуючи ризик витоку або втрати конфіденційної інформації. Необхідно чітко та в повному обсязі встановити відповідальність підприємства-виконавця за порушення конфіденційності, за своєчасність, повноту і якість виконаної роботи.

На етапі переддоговірного регулювання відносин між

²⁵³ Гарний Д. Договір «Про не конкуренцію» чи договір про нерозголошення? Школа бухгалтера. 2007. № 4. С. 23–24.

²⁵⁴ Боримська К. П. Використання аутсорсингових послуг : загроза забезпечення фінансово-економічної безпеки підприємств. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації. № 1. 2013. С. 57–68.

замовником та виконавцем аутсорсингових послуг для зниження ризику розголошення конфіденційної інформації слід оцінити професійну компетентність та етичні сторони діяльності аутсорсингової компанії шляхом аналізу відгуків попередніх замовників. Відповідно, на етапі переговорів та під час укладення договору про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку потрібно визначити рівні відповідальності сторін; продумати та зафіксувати якнайбільше можливих правопорушень та обов'язково встановити санкції за порушення договірних зобов'язань.

З метою уникнення розголошення комерційної таємниці слід в обов'язковому порядку складати та підписати Договір про нерозголошення комерційної таємниці та підписати наказ по підприємству, в якому закріпити перелік відомостей, що становлять комерційну таємницю та перелік осіб, які мають різні рівні доступу до конфіденційної інформації різних суб'єктів-замовників аутсорсингових послуг.

Комп'ютерні форми організації бухгалтерського облікового процесу на підприємствах аграрного сектора економіки.

Форма бухгалтерського обліку визначається як певна система взаємозв'язку облікових (аналітичних і синтетичних) реєстрів встановленої форми та змісту, послідовність і способи здійснення в них записів²⁵⁵. Проте при комп'ютеризації бухгалтерського обліку, коли матеріальна основа облікових реєстрів зникає, головними складовими стають технологія і організація облікового процесу з відповідними способами, технікою документування й облікової реєстрації²⁵⁶. А тому питання організації побудови комп'ютерної форми бухгалтерського обліку стає важливим питанням бухгалтерського обліку при впровадженні інформаційних технологій в облік²⁵⁷.

Різноманітність запропонованих комп'ютерних форм обліку приводить до різних напрямків ведення обліку, що ускладнює ведення обліку на місцях. Крім того, деякі з запропонованих комп'ютерних форм обліку взагалі базуються на ручних формах обліку, переносячи правила ручного обліку на комп'ютерний облік, що призводить до значного падіння ефективності від використання комп'ютеризації обліку.

Розвиток і здешевлення персональних комп'ютерів стали

²⁵⁵ Облік у селянському (фермерському) господарстві: Посібник. За ред. М. Я. Дем'яненка. К. : ІАЕ УААН, 2001. 403 с. С. 43.

²⁵⁶ Кузьмінський А. М., Кузьмінський Ю. А. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. К. : Все про бухгалтерський облік, 1999. 228 с.

²⁵⁷ Ніколашин А. О. Комп'ютерні форми обліку, їх особливості та аналіз. Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. 2010. Вип. 7(2). С. 356–365.

одними з факторів виникнення нової спрощеної комп'ютерної форми обліку. Характерна риса такої форми обліку – часткова комп'ютеризація облікового процесу, при якій здійснюється комп'ютеризація лише окремих ділянок обліку. Обробка облікової інформації при цій формі обліку в сільськогосподарських підприємствах передбачає певну послідовність. У бухгалтерії підприємства встановлюють персональний комп'ютер із необхідним технічним устаткуванням і програмним забезпеченням. Первинні документи оформляють ручним шляхом.

Далі інформацію з первинних документів вводять у комп'ютер за допомогою клавіатури або скануючих пристроїв. При цьому визначають необхідність комп'ютеризації тієї чи іншої ділянки обліку залежно від потреб і можливостей підприємства. У виробничих структурних підрозділах підприємства або(і) у місцях, де здійснюються господарські операції (тобто там, де виникає вихідна інформація), по можливості ставлять термінальні пристрої. У такому випадку первинні документи надходять по лініях зв'язку вже в електронному вигляді. Якщо підприємство немає ліній зв'язку між бухгалтерією й окремими виробничими структурними підрозділами, документи передаються кур'єрським способом. Далі обробка облікової інформації проходить автоматизовано.

Контроль за обробкою та відображення результативної інформації відбувається у графічному або текстовому вигляді електронної інформації на екрані монітора комп'ютера або шляхом роздрукування у вигляді паперових аналогів за допомогою принтера. Спрощена комп'ютерна форма обліку дає змогу підвищити ефективність аналітичного обліку по комп'ютеризованих ділянках обліку. Так, аналітичний облік можна вести з неоднаковим рівнем деталізації та широкою номенклатурою аналітичних об'єктів, оскільки всі складні розрахунки й аналіз виконує комп'ютер. Також вирішується проблема оперативності одержання комп'ютеризованих даних бухгалтерського обліку. Після введення первинної інформації розрахунків і формування облікових реєстрів відбувається автоматично (відповідно до алгоритму комп'ютерної програми, що використовується). Проте проблема зменшення трудомісткості праці вирішується лише частково.

Спрощена комп'ютерна форма обліку дозволяє лише автоматизувати накопичення, обробку (розрахунків) і зберігання облікової інформації. При цьому первинні документи формуються вручну. Це призводить до додаткових затрат праці по їх обліку та наступному переведенні в електронний вигляд. Крім того, можуть

виникати ускладнення під час перенесення даних з некомп'ютеризованих ділянок обліку²⁵⁸.

Архівно-комп'ютерна форма обліку ґрунтується на використанні автоматизованих архівів документів, організованих за ідеологією баз даних. Принципи цієї форми такі:

- збір і реєстрація первинної (облікової, планової, нормативної та іншої) інформації проводяться залежно від умов й економічної доцільності автоматичним, автоматизованим, механізованим і ручним способами з використанням технічних засобів для електронного документування або виготовлення електронних копій паперових документів;

- систематизація і зберігання облікових, планових, нормативно-договірних та інших електронних документів організовується з використанням Державного класифікатора управлінської документації (чинний – ДК 010-980) в автоматизованому поточному архіві електронних документів (автоматизованому банку); а для тривалого зберігання – в комбінованому архіві документів (як паперових, так і електронних);

- узагальнення (групування) інформації для ведення фінансового обліку виконується в процесі бухгалтерської обробки електронних документів з організацією реєстра фінансового обліку -бази у форматі стандартизованих бухгалтерських проводок (або записів у системі бухгалтерських рахунків);

- узагальнення (групування) інформації для ведення управлінського обліку виконується на автоматизованих робочих місцях (АРМ) спеціалістів-управлінців і службовців відповідних рівнів шляхом розпаралеленого пошуку інформації в автоматизованому архіві електронних документів з організацією робочих реєстрів управлінського обліку у форматі показників, які характеризують об'єкти обліку, аналізу та контролю;

- обробка обліково-аналітичної інформації на АРМах для цілей обліку, аналізу та звітності виконується з використанням робочих реєстрів управлінського обліку й автоматичним одержанням (у пакетному або діалоговому режимах) бухгалтерських і статистичних звітів, аналітичних таблиць, графічних документів, при необхідності – паперових облікових реєстрів²⁵⁹.

²⁵⁸ Ніколашин А. О. Комп'ютерні форми обліку, їх особливості та аналіз. Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. 2010. Вип. 7(2). С. 356–365.

²⁵⁹ Кропивко М. Ф., Козак М. І., Похіленко В. І., Романова Е. П. Основи архівно-комп'ютерної форми обліку. УААН; Ін-т аграр. екон. Під ред. П. Т. Саблука. К. : ІАЕ УААН, 2004. 126 с.

Основа її побудови – модульна. Так, пропонується в підприємствах використання таких модулів: «Архівного господарства», «Управління персоналом», «Управління виробництвом», «Управління маркетинговою діяльністю», «Управління фінансовою діяльністю», «АРМ керівника підприємства».

Ця форма обліку передбачає можливість розвитку й розширення за рахунок залучення додаткових модулів. Серед її недоліків можна вказати використання лише Державного класифікатора управлінської документації. Це водночас може обмежувати аналітичні можливості цієї форми обліку, оскільки в сучасних умовах дедалі більшого значення набуває оперативність розрахунків аналітичної інформації, і тому потреба в «нестандартних» вихідних формах документації зростає ²⁶⁰.

В основі комп'ютерно-комунікаційної форми обліку є:

– електронний обліковий реєстр, який представлений:
а) базою даних на технічних носіях інформації, що призначена для накопичення та зберігання облікової інформації; б) змінними величинами, що тимчасово створюються в пам'яті комп'ютера для систематизації та узагальнення облікових даних; в) відеограмами та машинограмами, призначеними для візуального відображення результатної інформації;

– бездокументний збір первинних даних за допомогою периферійних пристроїв та їх передача за допомогою засобів комунікації дистанційними каналами до комп'ютерів як основний спосіб здійснення документування господарських операцій;

– інформація, яка відображає відхилення з тих або інших господарських операцій (наприклад, відхилення від встановлених нормативів, планових завдань тощо), і яку можна отримати автоматично за запитом;

– на підставі вхідних первинних даних, одноразово зафіксованих на електронних носіях інформації, здійснюється інтегрована обробка облікових даних з необхідним рівнем деталізації й оперативності. При цьому використовується єдина інформаційна база даних, що накопичує необхідну для системи обліку інформацію;

– одноразове введення даних – обліковий запис перетворюється на облікову фразу, що призначена для

²⁶⁰Ніколашин А. О. Комп'ютерні форми обліку, їх особливості та аналіз. Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. 2010. Вип. 7(2). С. 356–365.

перенесення даних на комп'ютерні носії та їх обробки в комп'ютеризованій системі обліку;

– один журнал хронологічного запису – багато реєстрів систематичного запису. За обліковими фазами формується єдиний електронний обліковий реєстр – Журнал господарських операцій, хоча більшість програм для комп'ютеризації бухгалтерського обліку дають змогу переглядати інформацію у вигляді журналів-ордерів, відомостей тощо;

– один синтетичний рахунок з багатьма аналітичними рахунками. Кількість рахунків аналітичного обліку залежить від мети, що поставлена керівництвом перед обліком і нічим не обмежується;

– звітна інформація виводиться у визначений строк, а робоча (довідки, звіти для управлінських працівників) у будь-який момент може бути отримана за запитом – дані для цих документів одержують шляхом вибірки Журналу операцій за певними алгоритмами²⁶¹.

Недоліком цієї форми обліку є те, що недостатня увага приділяється інтеграції облікової системи, що базуватиметься на цій формі обліку, з системою управління та виробництва. Крім того, остаточно не розроблений алгоритм функціонування самої форми обліку²⁶².

Форма обліку, в основі якої лежить концептуальна модель автоматизованої обробки облікової інформації, базується на таких принципах:

– принципі трирівневої системи, кожна з яких вказує на стадії облікового процесу (збирання та реєстрації первинної інформації, систематизація й узагальнення, формування та аналіз зведених даних);

– включення бухгалтера в динамічний процес автоматизованого управління завдяки розвиненим засобам оперативної взаємодії і різноманітної програмної підтримки інтелектуальних функцій;

– створення АРМ для кожного управлінського працівника і забезпечення доступу до всієї інформації, що функціонує в системі управління;

– використання безпаперової технології функціонування системи (дає змогу використовувати АРМ для вирішення

²⁶¹ Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи. Житомир. інженерно-технологічний інститут. Житомир : АСА, 2001. 414 с.

²⁶² Ніколашин А. О. Комп'ютерні форми обліку, їх особливості та аналіз. Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. 2010. Вип. 7(2). С. 356–365.

оперативних питань у реальному масштабі часу);

– модульності й ергономічності. Принцип модульності передбачає поєднання АРМ з іншими елементами інформаційної системи управління підприємства або діючими системами з мінімальними витратами і без переривання функціонування. Принцип ергономічності потребує створення АРМ, які забезпечували б комфортні умови праці;

– можливості творчого і незалежного розв'язання управлінських задач на АРМ²⁶³.

Метою цієї форми обліку є безпосереднє формування управлінського рішення на базі вихідної облікової інформації про стан управлінського об'єкта, методів, засобів оптимізації, прийняття рішень і досвіду бухгалтерського й управлінського персоналу²⁶⁴. При цьому враховуються широкі можливості облікового апарату. Серед її недоліків можна вказати недостатню увагу до питань формування вихідних даних, видів й форм їх відображення.

Кожна з наведених комп'ютерних форм обліку має низку переваг і недоліків. Однак загальним недоліком цих форм обліку є застосування різних підходів до організації комп'ютерного обліку, що унеможлиблює роботу в єдиній універсальній бухгалтерській системі. Основними причинами цього, як вже зазначалося, є розгляд форми обліку, як структури бухгалтерської комп'ютерної системи, а не як алгоритм роботи комп'ютерної програми. Наслідком цього є те, що подібні форми обліку „прив'язують” користувача до вибору підсистем, що будуть пристосовані для роботи тільки з певною формою обліку (тобто те, що відбувається і при паперових формах обліку). Насамперед це стосується підсистем – технічного і програмного забезпечення та структури облікового апарату. Тому необхідно окремо розглядати комп'ютерну форму обліку як структуру бухгалтерської комп'ютерної системи і як алгоритм роботи комп'ютерної програми²⁶⁵.

Комп'ютерна форма (як структура) обліку при бухгалтерській комп'ютерній системі повинна:

– зменшувати трудомісткість обліку за рахунок автоматизації його ведення;

– залежно від потреб управління одержувати множини

²⁶³ Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. К. : КНЕУ, 2004. 412 с.

²⁶⁴ Завгородній В. П. Автоматизація бухгалтерського учёта, контролю, аналізу та аудита. К. : А.С.К., 1998. 768 с.

²⁶⁵ Ніколашин А. О. Комп'ютерні форми обліку, їх особливості та аналіз. Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. 2010. Вип. 7(2). С. 356–365.

групувань і узагальнень в обліку в межах класифікації облікових номенклатур, що значно збільшує аналітичність обліку без підвищення трудомісткості його ведення;

- складати в автоматизованому режимі всі форми бухгалтерської, податкової та статистичної звітності;

- одержувати облікові реєстри (баланс, аналітичні рахунки) практично на будь-яку дату, не чекаючи закінчення облікового періоду;

- проводити багаторівневий аналіз різних сторін діяльності підприємства на регулярній основі або за потребою (за запитом);

- за необхідності оперативно перебудовувати технологію ведення обліку при зміні схеми управління підприємством у зв'язку з організаційними перебудовами або нормативних та інструктивних вказівок щодо ведення обліку тощо²⁶⁶.

Комп'ютерна форма (як алгоритм) обліку повинна бути побудована на принципах:

- інтеграції вхідних даних – управлінського, фінансового обліку та статистичних даних. Тобто формується єдина інтегрована база даних, що дозволяє досягти єдності показників відповідних видів;

- класифікації та кодуванні економічної інформації в єдиній системі – дозволяє уникнути помилок при введенні даних при великій кількості господарських операцій;

- уніфікації та типізації форм первинних документів – дозволяє мінімізувати кількість інформації, необхідної для введення, а інша інформація проставляється автоматично;

- механізації й автоматизації збору, реєстрації та передачі інформації. Процес обігу інформації відбувається усередині комп'ютера;

- системного контролю достовірності й обґрунтованості відображення в обліку господарських операцій. Контроль і коригування даних здійснюються автоматизовано, як при введенні первинної інформації, так і при розрахунках. Бухгалтеру залишається перевіряти правильність коригувань, зроблених комп'ютером;

- автоматизації розрахунків. Після введення первинних даних процес їх розрахунку та заповнення форм звітності відбувається автоматично і майже одночасно;

- створення та ведення єдиної бази облікових, планових і нормативних даних. Це дозволяє спростувати введення нових даних, оскільки відпадає потреба в повторному введенні

²⁶⁶ Кропивко М. Ф. Інформаційне забезпечення агропромислового виробництва в Україні в ринкових умовах. К. : ІАЕ УААН. 1996. 159 с.

постійних даних;

– автоматизації одержання реєстрів обліку, форм звітності та аналізу. Будь-яка облікова інформація у відповідності до встановлених форм може бути отримана в будь-який момент за запитом або у встановлений термін (відповідні форми звітів);

– комбінованого зберігання облікових даних на паперових і магнітних носіях інформації. Тобто люба облікова або аналітична інформація при потребі може бути роздрукована у відповідності до встановлених комп'ютерних або паперових форм, або, навпаки, внесена у комп'ютер з урахуванням обмежень, встановлених відповідною комп'ютерною програмою тощо²⁶⁷.

Отже, в умовах комп'ютеризації форму обліку варто розглядати з двох позицій: як підсистему системи бухгалтерського обліку, що при комп'ютеризації має вигляд алгоритму роботи бухгалтерської програми, та як зовнішній вигляд системи, тобто структуру побудови бухгалтерської комп'ютерної системи.

Таке розмежування дозволяє сформулювати загальну форму обліку (рис. 3.28), як структуру бухгалтерської комп'ютерної системи, помістивши частину її складових в алгоритм роботи бухгалтерського програмного забезпечення.

Це стосується облікових реєстрів та нормативно-довідкової інформації, які при комп'ютеризації трансформуються з матеріального носія в електронний і мають вигляд впорядкованого набору даних, створюючи електронну базу даних²⁶⁸.

Сучасний рівень розвитку інформаційно-комунікаційних технологій дають змогу удосконалення форм обліку, зберігаючи традиції та застосовуючи нові технології обробки облікової інформації.

Комп'ютерні форми бухгалтерського обліку постійно удосконалюються, забезпечують своєчасне одержання якісної інформації, необхідної для управління аграрними підприємствами, а також системи показників звітності – за мінімальних затрат праці і засобів для ведення обліку.

²⁶⁷ Кропивко М. Ф. Інформаційне забезпечення агропромислового виробництва в Україні в ринкових умовах. К. : ІАЕ УААН. 1996. 159 с.

²⁶⁸ Ніколашин А. О. Побудова системи облікової інформації в сільськогосподарських підприємствах в умовах комп'ютеризації: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. К., 2008. 20 с.

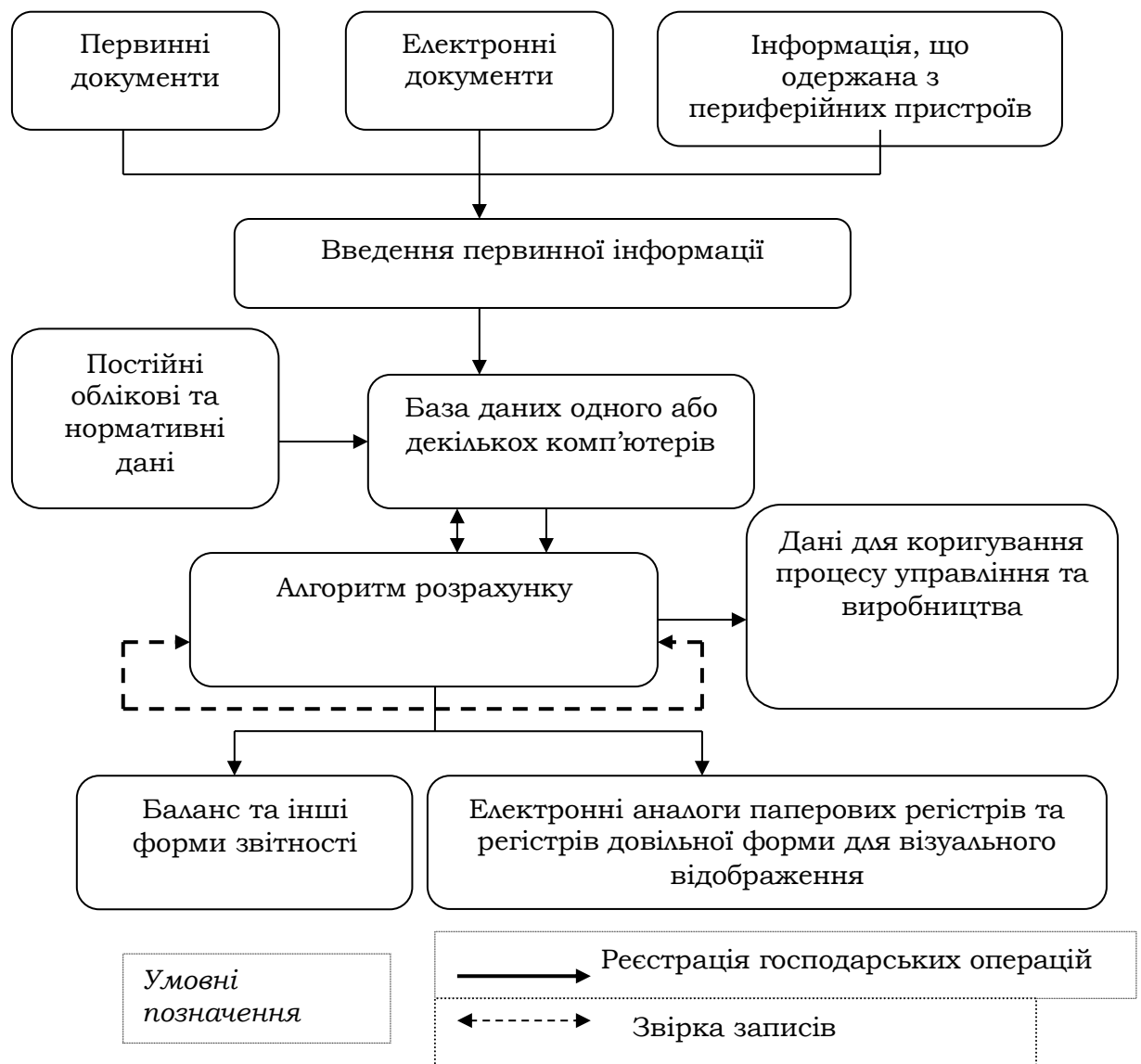


Рис. 1.55. Схема комп'ютерної форми обліку у бухгалтерській комп'ютерній системі
Джерело: ²⁶⁹

²⁶⁹ Ніколашин А. О. Побудова системи облікової інформації в сільськогосподарських підприємствах в умовах комп'ютеризації: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. К. 2008. 20 с.

Висновки до розділу 1

Підсумовуючи викладене можна зробити наступні висновки:

1. Концептуальна основа сучасної теорії бухгалтерського обліку лише незначною мірою відповідає вимогам інформаційного суспільства та змісту інформаційно-інтелектуального економічного середовища. Забезпечення об'єктивними даними фінансових відносин, зокрема зниження інвестиційних ризиків, вимагає нового (додаткового) обсягу даних, їх структуризації, які необхідні для управління економічними процесами, загалом. Вирішення існуючих проблем, пов'язаних з приведенням теоретико-методологічної основи обліку до умов реальної економіки, у багатьох сформульованих концепціях і парадигмах пропонується через лібералізацію (послаблення норм стандартизації і регламентації) та диверсифікації, в основі яких покладається принцип “різна інформація для різних цілей і користувачів”. Незважаючи на ці достатньо аргументовані підходи, відцентрові тенденції, які безпосередньо вплинуть на теорію обліку та використання неформалізованих показників прикладною дисципліною, безперечно послабить методологічний базис стандартизованого формування результатної інформації системою бухгалтерського обліку.

2. На формування економічної безпеки підприємства впливає організація бухгалтерського обліку. Тому по-новому розглядаються питання управління підприємством як суб'єктом ринкових відносин, його можливостей пристосовуватися до динамічних умов ринку.

Для того, щоб говорити про економічну безпеку підприємства, необхідно створити передумови для її забезпечення. Слід базуватися на ефективній системі заходів із необхідним правовим, економічним, організаційним та інформаційним забезпеченням. Це передбачає формування оптимальної структури бухгалтерської служби з цілісним використанням органів безпеки; оцінку існуючих економічних зв'язків, зокрема і міжнародних, та прийняття управлінських рішень про їх збереження чи наступний розвиток.

Економічна безпека як об'єкт обліку вимагає врахування зовнішніх та внутрішніх загроз на етапі організації обліку, спрямованих, перш за все, на захист бухгалтерської інформації, що становить комерційну таємницю, попередження можливих ризиків. Тому необхідним є удосконалення законодавчої бази відносно захисту бухгалтерської інформації та впровадження

розроблених заходів з виявлення та уникнення можливих загроз економічній безпеці. Збереження бухгалтерської інформації, що становить комерційну таємницю, передбачає ряд заходів щодо захисту майна підприємства; нерозголошення інформації, яка становить комерційну таємницю підприємства, що є досить важливим в сучасному конкурентному середовищі.

3. Концепція формування облікової політики містить підходи до відображення всіх фактів господарського життя, які враховують вимоги користувачів бухгалтерської інформації та спрямовані на достовірне представлення інформації у звітності, а також є фундаментальною основою для створення та побудови єдиної цілісної системи стандартів, що враховує сферу дії фінансової звітності, цілей її формування, основи побудови, які включають базові принципи, якісні характеристики інформації, елементи фінансової звітності, критерії її визнання та види оцінки. Проте варто зауважити, що у зв'язку зі зміною економічних реалій концепцію формування облікової політики на підприємстві необхідно постійно вдосконалювати, наближуючись до одних чи інших теорій бухгалтерського обліку.

4. При обґрунтуванні основних моментів обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень щодо впливу на процес ціноутворення в аграрних підприємствах необхідно звертати увагу більше на малі підприємства, особливості нормативно-правового забезпечення їх діяльності, зокрема організації в них бухгалтерського обліку. Вважаємо, що керівники аграрних підприємств (зокрема й малих) при формуванні облікової політики повинні враховувати два аспекти: методичний (визначає конкретні способи відображення в обліку інформації про факти господарської діяльності, виходячи з допустимих альтернативних прийомів і способів відображення запасів) та організаційно-технічний (визначає форми обліку запасів, форми первинних документів, побудову системи внутрішнього контролю та управлінського обліку). При цьому важливим елементом обліково-економічної політики для обґрунтованого процесу ціноутворення на аграрному підприємстві має бути виважена система планування, аналізу, контролю та управління ризиками, у тісній взаємодії всіх її складових

5. Поняття договірної політики, її принципів відсутнє в законодавчо-нормативних актах, які регламентують бюджетний процес і питання бухгалтерського обліку та звітності суб'єктів державного сектора, тому необхідним є врегулювання зазначеного питання на законодавчо-нормативному рівні.

6. Договірна політика суб'єкта державного сектора повинна

сприяти:

- виконанню зобов'язань для задоволення потреб суб'єкта державного сектора та держави;
- забезпеченню виконання договірних зобов'язань в усіх сферах діяльності;
- економії та раціональному використанню матеріальних, трудових, фінансових та інших видів ресурсів;
- зниженню непродуктивних витрат та усуненню причин і умов, що їх спричиняють;
- забезпеченню захисту і відновленню порушених майнових прав та інтересів суб'єкта державного сектора, що охороняються законом.

7. Обліковий процес знаходиться під впливом новітніх технологій і широкого поширення ідеї інтелектуалізації інформаційної діяльності. Сьогодні розвиток технологій дійшов до стадії часткової інтелектуалізації інформаційних систем. Система, так би мовити, здатна «думати», проте дуже обмежено, передусім, стосовно простих операцій з даними. Повністю автоматизувати інтелект неможливо, оскільки робота індивіда вмщує в себе елемент новаторства й творчості. Обліковий процес складно уявити творчим, проте певна його частка виявляється на етапі моделювання згідно з потребою в розробці облікової політики. Є певні рамки, але в їх межах фахівець необмежений у своїй розумовій роботі. Організація обліку та облікова політика є результатом власного погляду облікової служби (обліковця) на налаштування обліково-інформаційної діяльності виходячи з визначальних рис бізнесу. Не існує шаблону для облікового процесу, оскільки немає стандарту облікової політики та системи організації обліку. Доречно застосувати словосполучення «необмежена обмеженість», що найповніше характеризує сьогоденний стан облікового процесу. Необмеженість полягає в можливості залучення технологій, налаштуванні інформаційної інфраструктури відповідно до особливостей діяльності та об'єктивних потреб. Необмежена й розумова діяльність в підготовці інформаційного результату за наслідками діяльності суб'єкта господарювання. Обмеження виражені через чітке нормативно-правове регулювання способів, методів, процедур, прийомів складання та подання фінансової звітності. Можна обирати, але тільки з того, що запропоноване в законах, стандартах, рекомендаціях, інструкціях. Якщо змінюються їх вимоги, дещо іншим буде й організація обліку, а, отже, і його процес.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ ОБЛІКОВОГО ПІДРОЗДІЛУ ТА ЙОГО ПЕРСОНАЛУ

2.1. Організація праці персоналу, зайнятого бухгалтерським обліком

2.2. Організація юридичної відповідальності персоналу, зайнятого бухгалтерським обліком

2.3. Організація ресурсного забезпечення бухгалтерського обліку

2.4. Організація захисту інформації підприємства

Висновки до розділу 2

2.1. Організація праці персоналу, зайнятого бухгалтерським обліком

Сьогодні праця людей, яка у процесі виробництва організовується під впливом розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, має два боки: природно-технічний і соціально-економічний. Вони тісно пов'язані між собою, постійно взаємодіють і визначають зміст організації праці.

Організація праці – це спосіб поєднання безпосередніх виробників із засобами виробництва з метою створення сприятливих умов для одержання високих кінцевих соціально-економічних результатів. Це певний порядок побудови і здійснення трудового процесу, завдяки якому забезпечується формування та функціонування системи ефективної взаємодії працівників із засобами виробництва та між собою з метою досягнення бажаних результатів²⁷⁰.

Організація праці повинна розглядатись із двох боків:

– по-перше, як стан системи, що складається з конкретних взаємопов'язаних елементів та відповідає цілям виробництва;

– по-друге, як систематична діяльність людей щодо впровадження нововведень в існуючу організацію праці для приведення її у відповідність із досягнутим рівнем розвитку науки, техніки і технології.

Організація праці на підприємствах, в окремих галузях виробництва здійснюється в конкретних формах, різноманітність яких залежить від таких основних чинників:

– рівень науково-технічного прогресу, система організації виробництва;

– психологічні фактори, особливості екологічного середовища;

– чинники, обумовлені характером завдань, які вирішуються в різних ланках системи управління.

Організація праці змінюється, вдосконалюється залежно від зміни цих чинників²⁷¹.

Трудова діяльність, незалежно від фаху працівника та його галузевої належності, передбачає наявність щонайменше п'яти основних складових, а саме:

²⁷⁰ Іляш О. І., Гринкевич С. С. Економіка праці та соціально-трудова відносини : навч. посіб. К.: Знання, 2010. 476 с.

²⁷¹ Акулов М. Г., Драбаніч А. В., Євась Т. В. та ін. Економіка праці та соціально-трудова відносини. Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. 328 с.

- предмет праці, тобто те, на що спрямована праця;
- засоби праці – машини, механізми, інструменти, пристосування, тобто знаряддя праці, а також будівлі та споруди, в яких відбувається трудовий процес;
- спосіб дії на предмет праці або технологія діяльності;
- організація праці, тобто упорядкування процесу праці в просторі й часі;
- власне праця як доцільна діяльність працівника, який за допомогою засобів праці, технології й певної організації впливає на предмет праці з метою пристосування його до своїх потреб.

Кожен з цих елементів трудового процесу є важливим і необхідним, але їх роль у досягненні кінцевого результату різна. Залежно від вибору тих чи інших предметів праці, засобів праці та технології будуть змінюватися кількісні та якісні показники виробництва, рівень досягнення поставленої мети. Це стосується й організації праці: по-різному організована праця призведе до різних екологічних і соціальних результатів.

Особливого значення належний рівень організації праці набуває в умовах ринкових відносин. Це пояснюється тим, що у зв'язку зі зростанням конкуренції, а також технічним удосконаленням виробництва, збільшується ціна робочого часу, а його економія досягається за рахунок більш високої організації праці.

Для підприємств, що функціонують у сучасних умовах господарювання, особливе значення має організація діяльності облікової служби, яка відображає адаптацію підприємств до умов ринкової нестабільної економіки. Володіючи економічною самостійністю й повністю відповідаючи за результати своєї діяльності, підприємство повинно сформуванати таку систему ведення обліку, яка б забезпечувала високу ефективність його діяльності, конкурентоспроможність, стійкість та результативність у ринковому середовищі²⁷².

Правильно організований бухгалтерський облік – запорука успішному веденню господарської діяльності.

Загалом процес організації будь-якої з ділянок обліку, дуже складна та клопітка робота. Навіть за умови ідеально розробленої структури бухгалтерської служби, все ж таки потрібно слідкувати за тим, щоб працівники не були перевантажені, щоб ефективно

²⁷² Смерницька Є. В. Формування і використання персоналу облікової служби сільськогосподарських підприємств автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04 «Економіка і управління підприємствами (за видами економічної діяльності)». Міжнародний університет бізнесу і права. Херсон, 2010. 21 с.

використовували робочий час, щоб повністю відновлювали сили за період відпочинку²⁷³.

У сучасних умовах господарювання необхідність створення бухгалтерської служби як відокремленого підрозділу підприємства зумовлена двома причинами:

- без ведення бухгалтерського обліку з дня реєстрації до дня ліквідації підприємство не має права на існування;
- бухгалтерська служба є тим підрозділом, який повинен слідкувати за дотриманням чинного законодавства, оскільки лише законні господарські операції підлягають відображенню у бухгалтерському обліку²⁷⁴.

Організація праці облікового персоналу потребує здійснення управління обліковим персоналом та створення сприятливих умов для функціонування бухгалтерії підприємства, а саме:

- визначитись з найбільш ефективним варіантом роботи облікового персоналу (централізований або децентралізований) та оптимальною структурою бухгалтерії;
- розробити функціональні обов'язки облікових працівників та встановити контроль за виконанням ними своїх функцій;
- здійснити раціональне розміщення облікового персоналу, встановити належні інформаційні зв'язки між окремими частинами бухгалтерії та між бухгалтерією і оперативними підрозділами підприємства;
- організувати робочі місця бухгалтерів, їх технічне забезпечення; забезпечити підвищення кваліфікації облікових працівників.

Процес бухгалтерського обліку як своєрідний процес виробництва має притаманні лише йому засоби виробництва. До них варто віднести традиційні засоби праці та предмети праці, які, відповідно до сакраментальної схеми економічної теорії, втілюються у широке коло різноманітних матеріальних і нематеріальних засобів, що впливають на предмет праці виконавця бухгалтерської праці – інформацію.

На бухгалтерський персонал підприємства покладено виконання організаційно-методичних, контрольно-аналітичних та інформаційних функцій, які за місцем і призначенням можна об'єднати в такі групи (рис. 2.1).

²⁷³ Маруняк Д. А. Проблеми організації роботи облікового персоналу в сучасних умовах. URL: http://www.rusnauka.com/14_ENXXI_2013/Economics/7_37320.doc.htm

²⁷⁴ Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 12.07.2000 р. № 2121-III .URL: www.liga.net.



Рис. 2.1. Склад і характеристика основних функцій облікового персоналу

Джерело: ²⁷⁵

Організаційна побудова апарату бухгалтерської служби – це форма поділу та кооперування праці, яка передбачає розподіл усього комплексу облікових, контрольних та аналітичних робіт між виконавцями.

Є дві форми організаційної побудови апарату облікової

²⁷⁵Організація діяльності облікового апарата в умовах функціонування автоматизованого оброблення даних. URL:http://vk.com/doc-28597808_172304420?dl=b12c555a2a88dfab16

служби:

- централізована;
- децентралізована.

У централізованій формі весь апарат облікової служби як методично, так і адміністративно підпорядкований одному керівнику – головному бухгалтерові (головному економісту).

У децентралізованій формі організаційної побудови частина апарату з методичних питань підпорядкована одній особі – головному бухгалтеру, а з адміністративних – господарському керівникові (начальнику цеху, виробництва і т. ін.).

Структура апарату бухгалтерії виражає форму організації виконавців, безпосередньо зайнятих бухгалтерським обліком, контролем і аналізом господарської діяльності у системі управління.

На форму організаційної побудови та структуру апарату облікової служби впливають такі фактори:

- обсяг виробництва;
- загальна чисельність працівників;
- кількість структурних підрозділів; види діяльності;
- характер організації технології виробництва;
- характер функціональних обов'язків;
- кількість філій (дочірніх господарств).

Значний вплив на структуру апарату бухгалтерського обліку, контролю та аналізу мають поширення економічних зв'язків, процеси централізації, розвиток форм внутрішньогосподарської самостійності виробничих підрозділів тощо. На побудову структури апарату облікової служби впливає також застосування автоматизації, тобто використання ЕОМ.

В умовах господарських формувань структура апарату облікової служби має відображувати специфічні умови технології й організації управління виробництвом і відповідати таким вимогам:

– виключати елементи дублювання та паралелізму; бути максимально простою, регламентувати чисельність на основі норм керованості;

– враховувати досягнення науки і техніки;

– відповідати досягненням наукової організації праці;

– забезпечувати самостійність та повноцінність кожного підрозділу.

Варіантом децентралізованої форми організацій бухгалтерської служби є поділ на фінансову та внутрішньогосподарську (управлінську) бухгалтерію. В апараті облікової служби створюються здебільшого самостійні підрозділи

у вигляді груп, секторів, підвідділів, бюро тощо.

У цих підрозділах *організація робіт* здійснюється за такими принципами поділу праці:

- оперативно-виробничим;
- функціональним.

Оперативно-виробничий принцип організації розподілу облікової праці застосовується, коли структурні підрозділи створюються за топологічною ознакою: сектор обліку оплати праці, сектор обліку матеріалів та ін. Цей принцип поділу облікової праці характерний для ручного варіанта та варіанта в разі використання ПК.

Функціональний принцип поділу облікової праці потребує такого формування структурних підрозділів, коли групи, сектори утворюються за ознаками однорідності роботи – приймання документів, таксування тощо. Цей принцип застосовують у разі використання ПК.

У великих господарствах (об'єднаннях, асоціаціях та ін.) самостійними підрозділами бухгалтерської служби можуть бути:

- сектор (або група) методології обліку, контролю та аналізу;
- контрольно-ревізійна група (сектор);
- група (сектор) економічного аналізу;
- група (сектор) фінансової звітності тощо.

Розрізняють три типи організаційних структур апарату бухгалтерського обліку:

- лінійну або просту;
- лінійно-штабну або ступінчасту;
- комбіновану або багатогранну.

Лінійна організація передбачає безпосереднє підпорядкування всіх виконавців керівникові – головному бухгалтеру (головному економісту).

Така організаційна побудова характерна для невеликих господарств, де чисельність працівників обліку, контролю та аналізу не перевищує 10-12 осіб (рис. 2.2).

При *лінійно-штабній організації* структури апарату бухгалтерського обліку створюються проміжні ланки – сектори (підрозділи), які об'єднують групи. За такого варіанта організаційної побудови розпорядження головного бухгалтера передається старшому бухгалтеру сектора, який, водночас, передає його керівникові групи. Така організаційна побудова структури характерна для більшості господарств, де бухгалтерський апарат налічує 10–12 осіб (рис. 2.3).

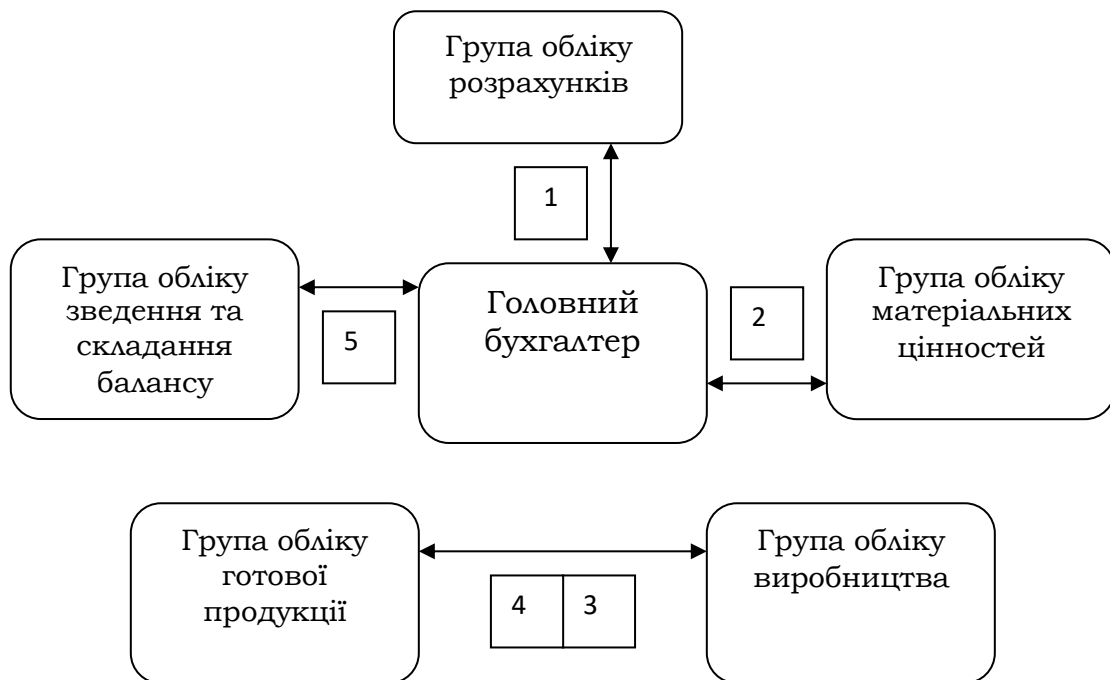


Рис. 2.2. Лінійна організаційна структура апарату бухгалтерського обліку

Джерело: систематизовано авторами

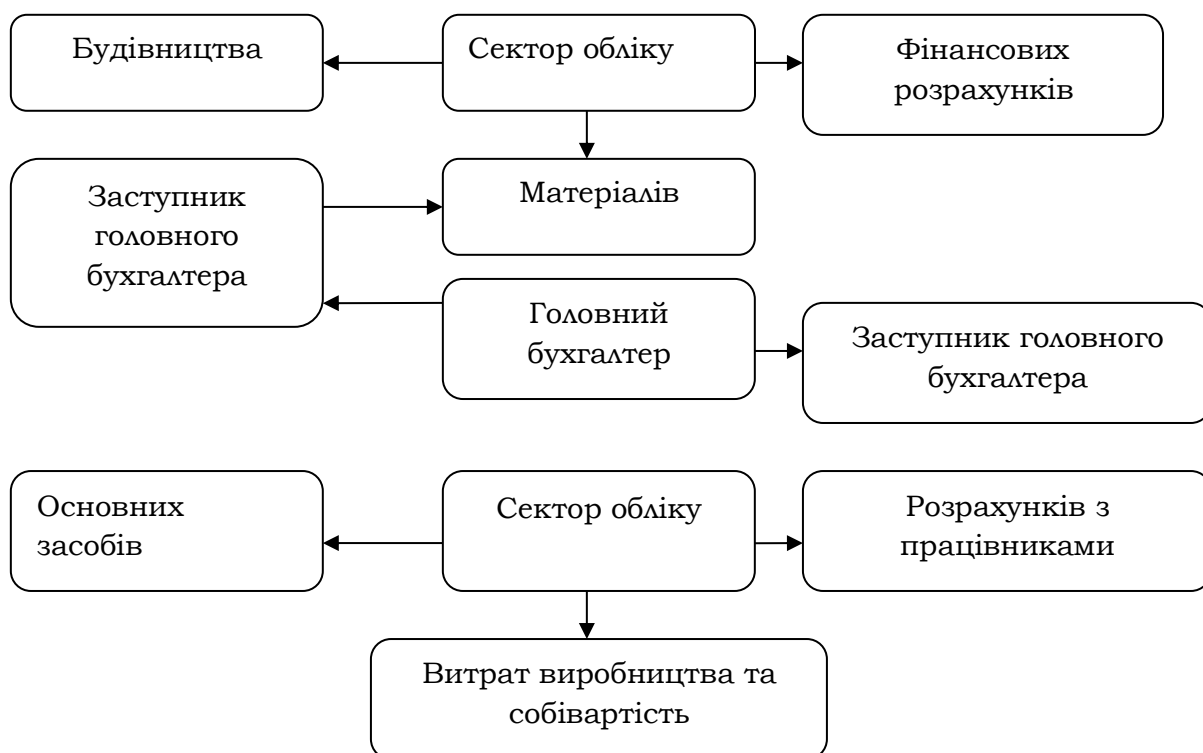


Рис. 2.3. Лінійно-штабна організаційна структура апарату бухгалтерського обліку

Джерело: систематизовано авторами

Комбінований тип організаційної побудови передбачає передачу частини прав головного бухгалтера (головного економіста) керівникам секторів (підвідділів) (рис. 2.4).

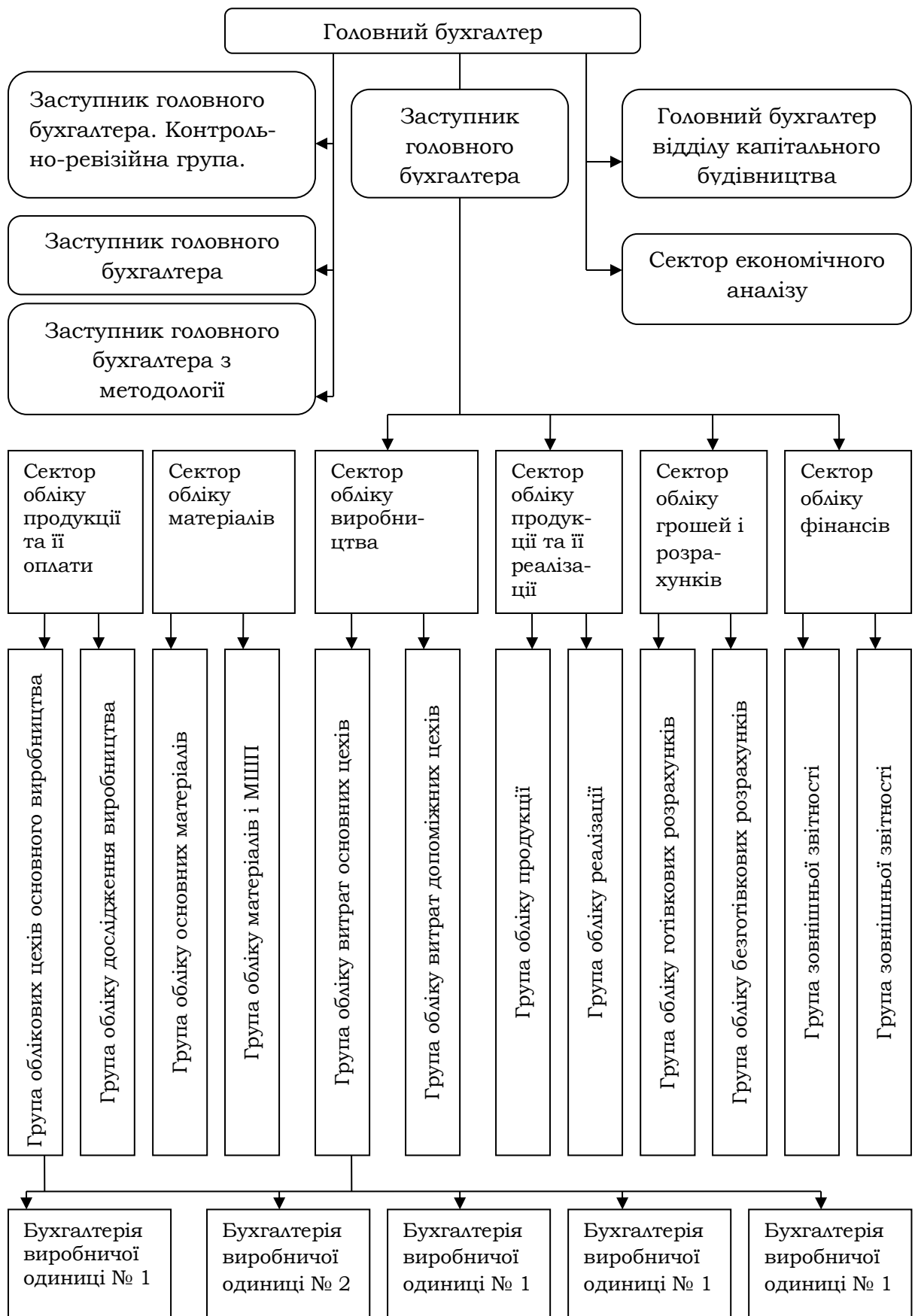


Рис 2.4. Орієнтовна структурна побудова апарату бухгалтерської служби за комбінованим функціональним типом

Одним із важливих елементів розробки структури апарату бухгалтерського обліку є формування системи посад.

В основу вибору посад покладено характер, склад та обсяг функцій, які виконуватиме працівник у цій організації. Службова посада є первинним елементом структури.

Організаційні регламенти – це нормативні документи, що регламентують функціонування апарату управління і здійснення облікового процесу.

До них належать положення про відділ (бухгалтерію, відділ та ін.), посадові інструкції, стандарти, графіки, операційні інструкції, програми управління, регламенти робочого дня.

До основних питань, які повинні розв'язати організаційні регламенти можна віднести:²⁷⁶

- функції та завдання працівників і підрозділів;
- чітке визначення прав та відповідальності у колективі;
- визначення управлінських повноважень та системи взаємозв'язків між підрозділами і між окремими працівниками;
- система мотивації особистих зусиль;
- множинність ролей керівників в організації діяльності бухгалтерської служби;
- виділення критичних центрів та умови зосередження уваги на них тощо.

За ознакою обов'язковості застосування організаційні документи розподіляють на обов'язкові (Закон, П(С)БО), основні, покладені в основу організації тих або інших робіт, процесів, і рекомендаційного характеру (методичні матеріали, інструкції, положення тощо).

Організаційні регламенти з обліку з позиції їх розроблення і застосування класифікують за такими ознаками: обов'язковістю застосування; конкретизацією; сферою застосування; поширенням на елементи організаційної структури.

За ознакою обов'язковості застосування розрізняють організаційні документи:

- *обов'язкові* (Закон про бухгалтерський облік та звітність в Україні);
- *основні*, покладені в основу організації тих або інших робіт, процесів (НПСБО);
- *рекомендаційного характеру* (методичні матеріали про функції і організацію робіт облікового персоналу за умов автоматизованого бухгалтерського обліку).

Основою розробки організаційних регламентів є науково

²⁷⁶ Бідняк М. Н. Організація управління: Навч. посібн. К. : А.С.К., 2003. 176 с.

обґрунтована їх класифікація (рис. 2.5).

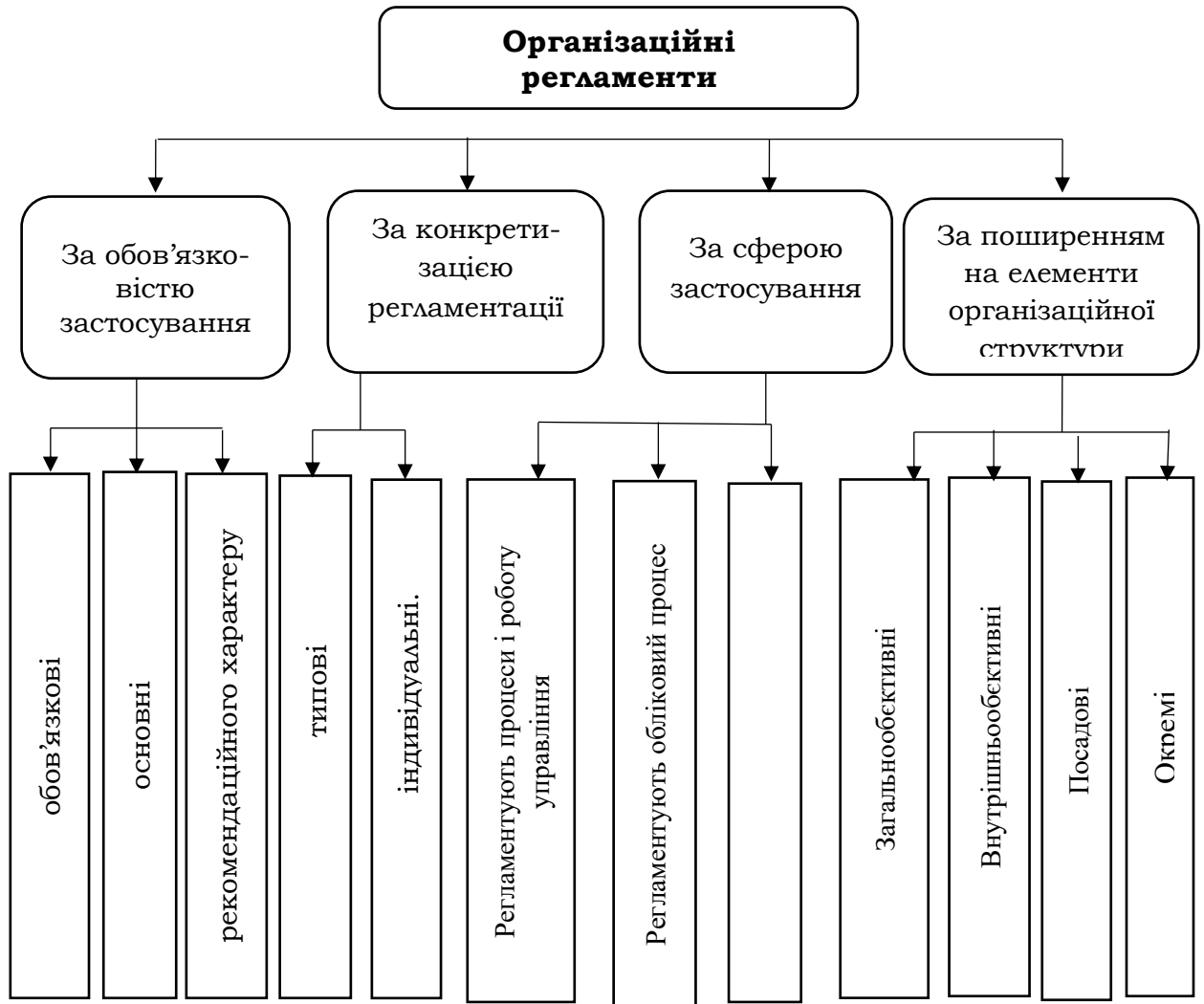


Рис. 2.5. Класифікація організаційних регламентів з обліку
Джерело: систематизовано авторами

За ознакою конкретизації розрізняють організаційні документи:

- типові;
- індивідуальні.

За сферою застосування організаційні документи залежно від поширення їх на об'єкти організації обліку поділяють на види робіт, що регламентують:

- обліковий процес (графіки, стандарти і т. ін.);
- контрольний та аналітичний процеси (графіки, схеми);
- обліковий і аналітичний процеси (положення про нормативний облік, стандарти);
- роботу апарату управління (положення про відділи, посадові інструкції);
- обліковий і аналітичний процеси та роботу апарату управління (методичні матеріали про функції й організацію робіт

облікового персоналу в умовах автоматизованого обліку).

За поширенням на елементи організаційної структури документи поділяють на:

- загальнооб'єктні, що охоплюють усі елементи керованого об'єкта (загальногосподарські, загальнопідприємницькі);
- внутрішньооб'єктні (посадові), які поширюються на окремі елементи.

В якій би формі не здійснювалася колективна праця, вона вимагає найвищої відповідальності кожного за виконання задалегідь чітко визначених завдань. В організації роботи бухгалтерського персоналу окреслюються три рівні:

- загальне стратегічне керівництво та управління;
- управління структурними підрозділами, групами, секторами тощо;
- робота безпосередніх виконавців.

Для кожного рівня мають бути визначені функціональні обов'язки, повноваження, права та відповідальність. Досягти цієї мети можна лише в разі створення нормативних документів внутрішнього порядку на підприємстві, які визначатимуть повноваження, взаємовідносини між різними рівнями управління, характером робіт, структурною побудовою та роботою виконавців. До цієї системи входять:

- положення про бухгалтерську службу підприємства; положення про сектор (групу) бухгалтерської служби;
- положення про посаду (посадова інструкція).
- Кожному рівню організації відповідає свій графік робіт.

На підприємствах створюють такі графіки:

- загальні графіки облікових робіт;
- структурні графіки робіт підрозділів;
- індивідуальні графіки робіт виконавців.

На рис. 2.6 наведено систему взаємозв'язаних регламентів та графіків.

Положення про бухгалтерію підприємства розробляються на основі Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та інших нормативних актів.

Положення про відділ (бухгалтерію) має складатися з таких розділів:

- загальні положення;
- цілі;
- організаційна структура;
- завдання і функції;
- права;
- відповідальність;

- взаємовідносини з іншими підрозділами апарату управління;
- порядок розширення, реорганізації, ліквідації;
- висновок.

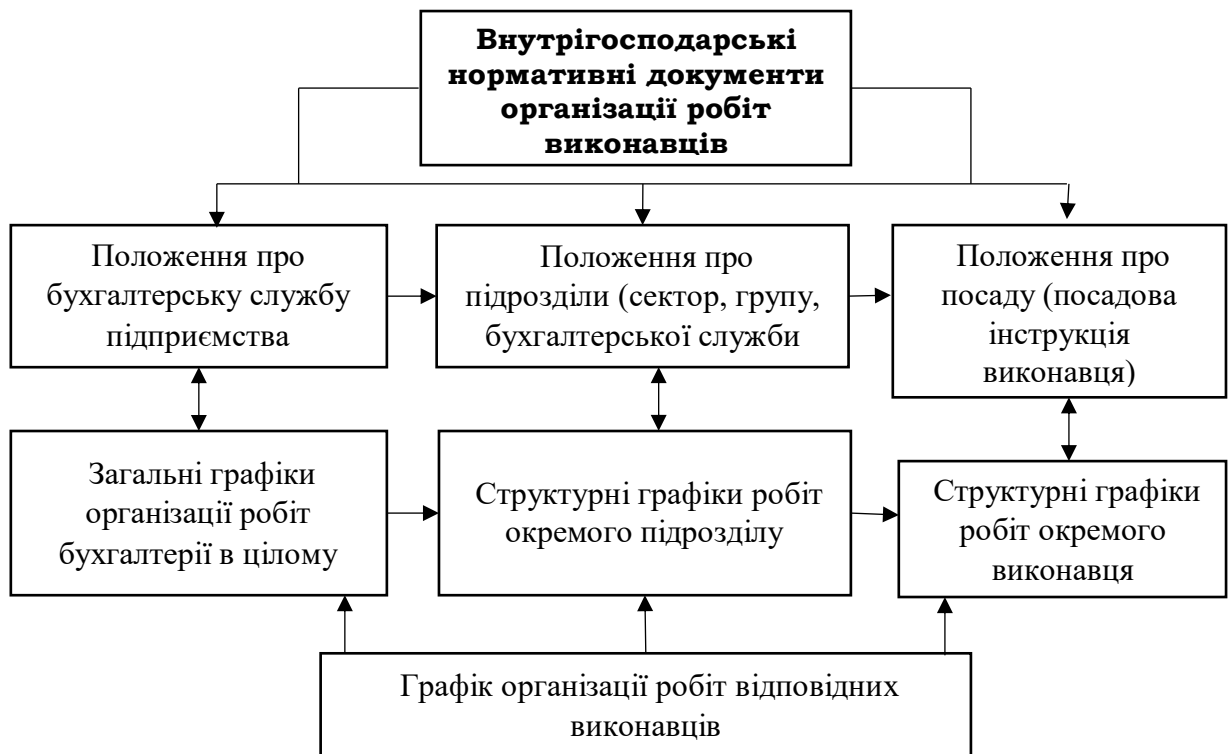


Рис 2.6. Взаємозв'язок організаційних регламентів та графіків робіт виконавців

Джерело: систематизовано авторами

Оскільки функції і завдання бухгалтерії різнобічні і не обмежуються лише рамками методології обліку, їх доцільно об'єднати в групи за напрямками робіт. Це дасть змогу сконцентрувати роботу облікового апарату.

Завдання і функції, що їх виконує обліковий апарат можна поділити на такі напрями: складання зведеної звітності, контроль, економічний аналіз за даними звітності; організація обліку і контролю, методологічна робота. Відповідно до цього в розділі положення «Завдання і функції» доцільно виділити підрозділи. При визначенні функцій слід вказати, які з них керівники відділу виконують самостійно, а які – разом з іншими відділами, службами. Така градація функцій особливо важлива на вищому рівні управління, де основна роль бухгалтерії зводиться до підготовки проектів рішень. Частину цих рішень бухгалтерія готує самостійно, а в підготовці інших лише бере участь. Так, облік засобів, організація проведення інвентаризації, впровадження передових форм і методів бухгалтерського обліку – функції суто головного бухгалтера, а економічний аналіз на основі обліку і звіту та підготовка за його даними проектів рішень може

здійснюватися разом з іншими відділами (управліннями).

У розвиток загального Положення про бухгалтерську службу підприємства, де передбачено поділ служби на підрозділи, потрібно розробити положення про кожний підрозділ. Структура такого положення переважно аналогічна вищенаведеному та має містити такі розділи:

1. Загальні положення (частина).
2. Основні функції та завдання.
3. Права.
4. Зв'язки з іншими підрозділами.
5. Відповідальність керівника.
6. Критерії стимулювання.

Положення сприяє чіткому поділу праці між підрозділами та створює нормативно-правову основу дисциплінарного та матеріального впливу до осіб, винних у порушенні правил роботи. Положення чітко розмежує завдання між підрозділами. Важливе значення таке положення має для розподілу робіт в самому підрозділі. Положення має бути затверджене керівником підприємства.

Посадова інструкція – це нормативний документ, в якому визначено завдання, права, обов'язки і відповідальність посадової особи. Її розробляють щодо конкретної штатної посади.

У посадовій інструкції розкривають функціональну структуру діяльності посадової особи як комплекс елементів: цілей завдання і програм; функцій, форм і методів управління; інформації, технічних засобів управління.

Діяльність посадової особи спрямована на реалізацію низки завдань, які випливають із загальних завдань структурного підрозділу і об'єкта управління загалом. Досягнення посадовою особою поставлених перед нею завдань забезпечується виконанням їх, виходячи із завдань підрозділу, підприємства. У посадовій інструкції докладно висвітлюють права, обов'язки і відповідальність посадової особи. Основою для визначення завдань і обов'язків є Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників, затверджений наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 28 грудня 2001 р.

У посадовій інструкції фіксують два види взаємовідносин посадової особи з іншими працівниками: між безпосереднім керівником і підлеглими працівниками. Є ще один важливий вид взаємовідносин посадової особи функціонального характеру – з рівними їй за рангом.

Функціональні відносини передбачають співробітництво, координацію, консультації. Однак і ці відносини не розкривають повністю міжпосадових взаємозв'язків, оскільки немає деяких

зв'язків посадових осіб вищих ланок управління з нижчими (підвідомчими одиницями).

Додержання посадової інструкції має бути покладене в основу оцінки роботи працівника. У разі правильної системи критеріїв такої оцінки і відповідному моральному і матеріальному стимулюванні вона може сприяти підвищенню продуктивності й ефективності праці.

Посадові інструкції не повинні бути трафаретними для всіх управлінських посад. Залежно від трьох основних категорій управлінського персоналу їх поділяють на три види: для керівників, спеціалістів і технічних виконавців.

Завдання, функції, особливо щодо реалізації їх, характер відповідальності, *форми стимулювання* різних категорій управлінського персоналу відрізняються.

Так, особливістю обов'язків керівника (наприклад, головного бухгалтера), на відміну від спеціалістів і технічних виконавців, є координація дій працівників, контроль за їхньою діяльністю. Якщо говорити про відповідальність, то, наприклад, за масштабами функцій і дій посадових осіб вона різна для кожної із трьох категорій управлінського персоналу.

Посадові інструкції слід розробляти одночасно комплексно як по підрозділу апарату управління, так і загалом по підприємству, з тим, аби врахувати реалізацію поставлених перед ними цілей і завдань, уникнути дублювання і забезпечити необхідні організаційні взаємозв'язки і функціональні відносини між посадовими особами. Посадові інструкції узгоджують з юристом, після чого їх затверджує керівник підприємства. До відома виконавців їх доводять під підпис із зазначенням дати ознайомлення.

Таким чином можна вважати, що і посадові інструкції, і Положення про бухгалтерію є елементами облікової політики, оскільки передбачають особливості діяльності конкретних штатних одиниць (відділу) в конкретних умовах певної господарської одиниці.

Найменування посад працівників має відповідати виконуваним ними роботі. Перелік посад міститься в Державному класифікаторі професій (ДКООЗ-95), який діє з 1 січня 1996 р. Розробляючи посадову інструкцію, вказують назву посади та її код згідно з класифікатором професій.

Якщо працівник виконує обов'язки різних штатних одиниць, то називати його посаду потрібно з урахуванням посадових обов'язків, які займають у працівника більшу кількість часу.

Посадові інструкції необхідно розробляти для посад,

наявних на підприємстві, а не для конкретної особи, яка обіймає у конкретний час відповідну посаду. Якщо функціональні обов'язки працівника не змінюються, то посадову інструкцію використовують тривалий час, тобто без потреби її не змінюють протягом декількох років. Посадові інструкції зберігають на підприємстві три роки після їх зміни.

Структура типової посадової інструкції облікового працівника може бути такою: назва посади; загальні положення, цілі і завдання, права і обов'язки; відповідальність; взаємозв'язок з іншими посадовими особами; критерії оцінки виконання обов'язків; оклад і премія; порядок призначення, звільнення і заміщення посади; висновок.

Для того щоб посадові інструкції були дієвими, конкретними, дуже важливо провести ретельне обстеження в розрізі посадової інструкції кожного працівника, охарактеризувати діяльність посадової особи.

Складовими елементами такої діяльності є дія, процедура і функція.

Дія – первинний елемент діяльності управлінської особи, що полягає у формуванні або передаванні певного показника господарської діяльності.

Процедура є сукупністю дій, необхідних для того, щоб одержати інформаційне повідомлення (документ).

Функція посадової особи – це сукупність процедур для здійснення тієї або іншої цілі, завдання.

Поряд з положеннями про бухгалтерію, посадовими інструкціями про роботу облікового апарату широко використовують графіки, які їх конкретизують і деталізують. У графіках заздалегідь визначають види робіт, конкретних виконавців, заплановані і фактичні строки виконання.

Графіки розробляють керівники обліку (головні бухгалтери, завідувачі секторів), а затверджує або керівник підприємства (організації, установи) або головний бухгалтер, якщо вони розроблені структурним підрозділом бухгалтерії.

Зведений графік облікових робіт на сільськогосподарському підприємстві подано у табл. 2.1, індивідуальний графік роботи бухгалтера з обліку праці і заробітної плати – у табл. 2.2 структурний графік роботи сектора з обліку та заробітної плати – у табл. 2.3, – аналітичних у табл. 2.4.

У практичній роботі бухгалтерія використовує різні графіки: як за періодом, на який їх складають, – постійні (графік облікових робіт на підприємстві) і разові (графік впровадження нормативного методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції), так і за технікою складання – таблично-

текстові, лінійні.

Таблиця 2.1.

**Зведений графік облікових робіт бухгалтерії підприємства
згідно з методичними рекомендаціями**

Виконувана робота	Відповідальний	Запланована дата завершення роботи, число	Позначення про виконання
Складання облікових реєстрів			
Журналу-ордера № 1 с.-г., відомості № 1.1 с.-г., відомості 1.2 с.-г.	Старший бухгалтер	01	
Журналу-ордера № 2 с.-г.	Старший бухгалтер-фінансист	02	
Журналу-ордера № 3 А с.-г.	Заступник головного бухгалтера	03	
Журналу-ордера № 3 В с.-г., відомості 3.5 с.-г.	Старший бухгалтер	04	
Журналу-ордера № 4 А с.-г., відомості 4.1 с.-г.	Старший бухгалтер	05	
Журналу-ордера № 5 А с.-г.,	Старший бухгалтер	06	
Журналу-ордера № 5 Б с.-г., відомості 5.1 с.-г.	Старший бухгалтер	07	
Журналу-ордера № 5В с.-г. відомості 5.5 с.-г.	Старший бухгалтер	08	
Журналу-ордера № 5Г с.-г.	Старший бухгалтер	09	
Журналу-ордера № 6 с.-г.	Старший бухгалтер	06	
Журналу-ордера № 7 с.-г.	Старший бухгалтер	09	
Журналу-ордера № 8 с.-г.	Старший бухгалтер	06	
Головної книги	Заступник головного бухгалтера	10	
Пробного балансу	Заступник головного бухгалтера	10	
Фінансового звіту	Заступник головного бухгалтера	10	
Обговорення балансу на виробничій нараді	Головний бухгалтер	11	
Підготовка проекту наказу за результатами аналізу і подання балансу	Головний бухгалтер	12	
Подання балансу	Головний бухгалтер	12	

Таблично-текстові графіки поділяють на зведені – загалом по бухгалтерії або за іншим функціональним підрозділом апарату управління; структурні – за секторами, групами бухгалтерії та

іншими підрозділами й індивідуальні (складають на виконувани роботи посадовою особою).

Таблично-текстові графіки складають найчастіше строком на місяць, проте вони можуть охоплювати і більш короткі (день) та тривалі (рік) періоди часу. Як правило, вони бувають постійними, але можуть бути і разовими.

Таблиця 2.2.

Індивідуальний графік роботи старшого бухгалтера з обліку праці та розрахунків за виплатами працівникам

Найменування роботи	Строк виконання		Кому передається виконана робота	Примітка
І. Графік робочого дня				
Приймання первинної документації з нарахування відрядної заробітної плати від цехів	Понеділок, среда	9.00-11.00	-	-
Приймання оформлених листків непрацездатності з витягами з протоколів засідань комісії соцстраху, профкому	Вівторок, четвер	9.00-11.00	-	-
Приймання інших первинних документів з нарахування заробітної плати	Те саме	9.00-11.00	-	-
Приймання документів з утримання заробітної плати	Те саме	9.00-11.00	-	-
Контроль за правильністю оформлення первинних документів	Те саме	9.00-11.00	-	-
Видання довідок	П'ятниця	9.00-11.00	-	-
Обробка первинних документів	Щодня	11.00-13.00	-	-
Складання нагромаджувальних реєстрів, узагальнення інформації	Те саме	14.00-17.00	-	-
Найменування роботи	Строк виконання		Кому передається виконана робота	Примітка

II. Графік місяця				
Складання облікових відомостей із заробітної плати	2-ге	14.00-17.00	Економісту-фінансисту	-
Складання розробленої таблиці № 5	3-тє	14.00-17.00	-	-
Складання та оформлення платіжних відомостей за другу половину минулого місяця	4-тє	14.00-17.00	Старшому касиру	-
Складання розробленої таблиці № 1 «Розподіл заробітної плати»	4-тє	9.00-11.00	Заступник головного бухгалтера	-
Складання і оформлення платіжних відомостей на виплату заробітної плати за першу половину поточного місяця	15-18	9.00-11.00	Старшому касиру	-
Підготовка облікових відомостей	25-31	9.00-11.00	-	-

Для організації разових робіт в основному застосовуються лінійні графіки.

На відміну від таблично-текстового графіка, у лінійному за присудком подають не текст, а лінією позначають тривалість виконання робіт, зазначених у підметовій частині таблиці.

На підприємствах велика кількість працівників лінійних служб – завідувачі складів, бригадири, начальники цехів, експедитори та ін. – виконують значну частину бухгалтерської роботи. Ця робота являє собою важливу частину та об'єкт організації.

Для кожного працівника необлікової служби з виконання ним облікових робіт має бути створено два нормативних документи:

- робоча інструкція;
- графік здавання документів у бухгалтерію.

Таблиця 2.3.

Структурний графік роботи облікового сектору із заробітної плати

Виконувана робота	Час завершення робіт		Посада виконавця	Позначення про виконання
	число	час		
Складання розрахункових відомостей із заробітної плати	02	17.00	Старший бухгалтер	
Складання розробної таблиці № 5	03	13.00	Старший бухгалтер	
Складання довідки для банку	03	17.00	Економіст	
Складання платіжних відомостей за другу половину місяця	04	13.00	Старший бухгалтер	
Складання розробної таблиці № 1 «Розподіл заробітної плати»	04	17.00	Старший бухгалтер	
Складання оперативного зведення з аналізу витрат фонду заробітної плати за минулий місяць	05	17.00	Економіст	
Оперативний контроль за виплатою заробітної плати	05-07	9.00-17.00		
Складання оперативного зведення аналізу розподілу заробітної плати за статтями витрат	06	17.00		
Приймання первинної документації з нарахування заробітної плати та утримання з неї	08-31	До 11.00		
Оперативний контроль за правильністю складання первинної документації	8-31	До 11.00	Старший бухгалтер	
Розробка первинної документації з заробітної плати	18-31	14.00-17.00		
Складання платіжних відомостей на виплату заробітної плати за першу половину місяця	18	17.00		
Складання даних на отримання коштів для виплати заробітної плати та перерахування сум утриманих податків	18	17.00	Економіст-бухгалтер	
Узагальнення та нагромадження первинної інформації із заробітної плати	31	17.00	Старший бухгалтер	
Підготовка банківської документації для перерахування податків із заробітної плати	31	17.00	Економіст	

Робочі інструкції складаються з виконання окремих облікових робіт – заповнення первинних документів, звітів тощо.

Графік здавання документів до бухгалтерії має містити

назви, строки та порядок здавання.

Структура робочої інструкції має містити такі розділи:

- загальна частина;
- методика та техніка складання звітів;
- методика та техніка перевірки даних;
- обов'язки;
- відповідальність;
- графік здачі документів.

Таблиця 2.4.

Зведений графік аналітичних робіт бухгалтерії підприємства

Виконувана робота	Відповідальний	Строк виконання, число	Позначення про виконання
Аналіз:			
витрат виробництва	Заступник головного бухгалтера	У міру надходження документів	
собівартості продукції	Заступник головного бухгалтера	7-го, 8-го	
виконання планів поставок та реалізації продукції	Економіст	10-го	
використання прибутків, фондів економічного стимулювання	Те саме	9-го	
стану дебіторської та кредиторської заборгованості	Головний бухгалтер	9-го	
виконання фінансового плану та ін.	Те саме	10-го	

Правильно організований бухгалтерський облік – запорука успішному веденню господарської діяльності. Правильно організована праця – запорука раціональному використанню робочого часу, максимальної завантаженості працівників, яка не призводитиме до зниження працездатності останніх. Таким чином, одним з елементів організації бухгалтерського обліку, який потребує особливої уваги та додаткового науково-практичного дослідження є організація праці апарату бухгалтерії²⁷⁷.

²⁷⁷ Іванечко Ю. М. Організація праці людей зайнятих бухгалтерським обліком допоміжного виробництва. URL: <http://www.pdaa.com.ua/nr/pdf4/36.pdf>

Значна частина працівників управління господарством зайнята бухгалтерським обліком. Це насамперед апарат бухгалтерії, який безпосередньо веде бухгалтерський облік, виконує контрольну та аналітичну роботу. Крім того, багато лінійних працівників – начальники цехів, бригадири, завідувачі складів, ферм, – виконують значну роботу з оформлення бухгалтерських документів. Це операції з підготовки первинних документів (накладні, вимоги і т. ін.), складання звітів про наявність та рух матеріальних цінностей, коштів тощо. Це означає, що організувати працю людей, зайнятих бухгалтерським обліком господарської діяльності, не так просто, як іноді здається на перший погляд, оскільки потрібно організувати працю не лише безпосередньо зайнятих на бухгалтерських роботах, а й багатьох працівників інших служб.

Науково-технічний прогрес вносить великі зміни у характер та зміст праці людей, зайнятих бухгалтерським обліком. Значні зміни відбуваються також у професійному поділі праці, особливо це стосується робіт технічного характеру – обліковці, рахівники, обчислювачі та ін. Збільшується обсяг робіт, що потребують інженерного рівня освіти та знань (економічний аналіз, підготовка проектних рішень тощо). Виникають нові дільниці та види робіт, пов'язані із застосуванням ПК, економіко-математичних методів, оцінкою результатів роботи. У цих умовах наукова організація праці людей, які виконують бухгалтерський облік, стає об'єктивною потребою і являє собою комплекс організаційних, техніко-економічних, санітарно-гігієнічних, психофізіологічних та естетичних заходів, спрямованих на раціоналізацію облікового процесу, створення сприятливих умов праці, розвиток творчих здібностей та суспільної активності працівників.

На сучасному етапі розвитку суспільства до організації роботи працівників обліку ставляться такі вимоги:

- комплексний підхід;
- використання нагромадженого багатства наукових знань, пов'язаних з працею цих людей;
- *поглиблення поділу та кооперації праці; чітке обслуговування та своєчасна підготовка робіт;*
- створення найсприятливіших умов для виявлення здібностей кожного працівника у підвищенні своєї кваліфікації та продуктивності праці.
- наукова організація праці дає змогу вирішувати завдання духовного збагачення, підвищення зацікавленості у результатах праці.

Наукова організація праці має на меті:

- суворо регламентувати обов'язки та відповідальність кожного працівника, усунути в їхній роботі невластиві функції та паралелізм, розумно поєднувати працю різних виконавців;
- передбачати комплексне планомірне вирішення всіх питань організації праці;
- урахувати все передове в певній галузі знань.

Зазначений підхід завжди містить поділ, кооперування, методи і прийоми праці, її нормування і стимулювання, організацію робочих місць і зон, обслуговування їх, створення сприятливих умов праці.

Як і в основі будь-якої системи, так і в основі системи бухгалтерського обліку, лежать її найважливіші підвалини, на яких вона будується – це принципи ²⁷⁸.

Праця виконавців облікових функцій, безумовно, має свої особливості. Насамперед, це високий інформативний рівень, локальний характер праці щодо простору, суцільність виконуваних функціональних обов'язків тощо.

З огляду на сказане можна виокремити основні принципи, яким має відповідати організація праці у сфері бухгалтерського обліку:

- *науковість* (використання напрацювань науки і практики щодо організації діяльності цієї категорії працівників);
- *суцільність* (постійні пошуки шляхів удосконалення організації праці);
- *комплексність у розподілі потенціалу бухгалтерської служби* (застосування комплексу організаційних, техніко-економічних, санітарно-гігієнічних, психологічних та інших заходів);
- *плановість* (проєктування комплексу заходів щодо організації праці).
- *заинтересованості працівників у поліпшенні стану бухгалтерського обліку;*
- *стимулювання подальшого професійного зростання;*
- *конкретності вироблення і прийняття рішень щодо вдосконалення організації апарату бухгалтерії, а також організації виконання цього рішення;*
- *принцип конструктивності та ефективного використання критики в організації бухгалтерської служби;*
- *принцип систематичності оцінки обстановки й оцінки*

²⁷⁸ Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку: підручник. К. : Центр учбової літератури, 2010. 352 с.

діяльності бухгалтерського підрозділу;

– *принцип пропорційності* засобів та предметів праці чисельності бухгалтерського персоналу;

Відповідно до наведених принципів виокремлюють елементи організації праці, чи заходи, що забезпечують їх реалізацію²⁷⁹:

- чітке адресне керівництво процесом організації праці;
- професійна спеціалізація праці;
- кооперування праці;
- нормування праці;
- наявність концепції мотивації праці.

Чітке адресне керівництво процесом організації праці.

Питання організації бухгалтерського обліку перебувають у віданні головного бухгалтера. В окремих випадках керівник бухгалтерського підрозділу може передавати зазначені функції заступникові. Здійснивши поділ всієї системи організаційних заходів за видами – організація технології облікового процесу, організація забезпечення облікового процесу, організація роботи апарату бухгалтерії, організація розвитку бухгалтерського обліку, головний бухгалтер може передати окремі повноваження кожному із заступників, зберігши за собою загальне керівництво. У будь-якому з обраних варіантів запорукою реалізації визначеної системи заходів є чітка адресність щодо функцій з їх виконання.

Посадова особа, що несе відповідальність за організацію праці в бухгалтерському підрозділі, має відповідати певним вимогам:

- користуватись авторитетом серед колег;
- мати високий рівень професійної підготовки;
- володіти навичками та знаннями щодо управління персоналом, робочим часовим навантаженням та іншими напрямками організації праці;
- постійно підвищувати професійний рівень і вивчати й застосовувати передовий досвід міжнародної та вітчизняної практики, результати сучасних наукових досліджень.

До обов'язків такої посадової особи належать:

- визначення розподілу функцій щодо працівників бухгалтерської служби;
- установа рівнів кооперування праці;
- аналіз трудового процесу і витрат робочого часу;

²⁷⁹ Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Навч. посібник. К. : КНЕУ, 2003. 380 с.

- нормування праці працівників бухгалтерської служби;
- оптимізація чисельності персоналу бухгалтерської служби;
- розробка робочих організаційних регламентів (положення про бухгалтерію, сектор, групу; посадових інструкцій);
- вироблення механізму добору кандидатів на працевлаштування;
- розробка концепції мотивації праці;
- організація соціального забезпечення;
- організація ергономічного забезпечення.

Професійний поділ праці чи спеціалізація передбачає ідентифікацію конкретних функцій щодо відповідних виконавців.

Суть професійного поділу праці в галузі бухгалтерського обліку означає розчленування облікового процесу на окремі процеси, виділення їх у самостійні види роботи (спеціалізацію), відокремлення виконавців визначених ділянок та видів робіт. Цей поділ має відповідати сучасним умовам роботи, і насамперед технічному рівню озброєності праці, рівню культури виробництва та самого працівника. Форма поділу праці має сприяти зниженню трудових та матеріальних витрат, підвищенню її змістовності, усуненню монотонності, зменшенню стомлюваності та стимулюванню зростання продуктивності. При вирішенні питань поділу праці слід враховувати індивідуальні особливості працівників, а також можливість сприйняття та переробки ними інформації з використанням технічних засобів і обчислювальної техніки. Спеціалізація є засобом поліпшеного виконання роботи стосовно якісних і кількісних характеристик процесу за однакових витрат праці.

Щодо процесу бухгалтерського обліку спеціалізація визначає:

- поділ праці за напрямками обліку;
- поділ праці за видами робіт.

Перший поділ передбачає виокремлення оптимальної кількості напрямків обліку, до яких, як зазначалося, належать:

- облік доходів;
- облік грошових коштів;
- облік розрахунків з дебіторами та кредиторами;
- облік розрахунків з працівниками, службовцями;
- облік запасів;
- облік необоротних активів тощо.

Зазначені напрямки перетворюються на умовно самостійні складові процесу облікових робіт, які впливають на формування внутрішньої структури бухгалтерської служби, оскільки на основі

визначеного кола напрямків обліку формуються групи, сектори, відділи як горизонтальні утворення апарату бухгалтерії.

На практиці сектори є первинними горизонтальними ланцюжками й утвореннями 1-го рівня.

Групи, сформовані всередині секторів, провадять облік за конкретними напрямками. При цьому одній групі може відповідати один (у разі багатьох і регулярних операцій) чи кілька напрямків.

Поділ праці за видами робіт здійснюється як за горизонтальними рівневими структурами бухгалтерської служби, так і по вертикалі. Згідно із загальною схемою технології облікового процесу, а отже, виділення відповідних операцій, здійснюється поділ бухгалтерської праці всередині елементарних (нижчих) структурних ланцюжків (груп). Зазначений поділ відбувається за кваліфікаційними характеристиками працівників: складність робіт має бути зіставлена з рівнем знань і навичок чи кваліфікаційною категорією працівника. Коли йдеться про поділ видів робіт, потрібно враховувати індивідуальні особливості працівника, рівень його інформативної грамотності тощо. Чітке дотримання адресності виконання відповідних робіт по горизонталі сприятиме подальшому вдосконаленню професійного рівня працівників.

Поділ праці по вертикалі передбачає визначення обсягу та видів робіт для середньої первісної ланки керівної структури (керівників груп, секторів) та вищої ланки (головного бухгалтера, головного економіста, заступників головного бухгалтера). Оскільки рух облікової інформації по вертикалі здійснюється переважно знизу вгору з тенденцією до узагальнення, рівень керівництва визначає рівень узагальнення. Так, керівники груп можуть фіксувати інформацію в меморіальних ордерах на основі даних первинного обліку, попередньо перевірених, прийнятих і оброблених технічними виконавцями – рахівниками, розрахунковцями, обліковцями та ін. Керівники секторів чи заступники головного бухгалтера готують звітність до соціальних фондів, органів казначейства, податкових органів, вищих структур за відповідними топологічними напрямками. Головний бухгалтер, здійснюючи загальне керівництво, як правило, відповідає за ведення книги «Журнал-Головна» та готує окремі звітні форми.

Згадаймо, що бухгалтерський облік як у часі, так і у просторі має всі характерні особливості процесу, а тому спеціалізація праці потребує її подальшого кооперування.

Кооперування праці. Наступним елементом організації роботи бухгалтерської служби є кооперування праці. Кооперацією

праці називають поєднання трудової діяльності працівників обліку для досягнення спільної мети. Кооперація облікової роботи є результатом її поділу. Чим глибший поділ праці, тим ширше його кооперування, тим зручніше розчленування цих робіт і процесів, тим більше безпосередніх виконавців потрібно об'єднати. Основне завдання впровадження раціональних форм кооперації праці полягає у помірному встановленні зв'язків між виконавцями, розширенні діапазону діяльності, забезпеченні взаємозамінності працівників та суміщенні ними функцій.

Щодо бухгалтерської праці завдання кооперування полягає в поєднанні трудових зусиль працівників, які виконують облікові функції. При цьому відповідно до виокремлення двох категорій виконавців, зайнятих у обліковому процесі, – працівників облікової служби та працівників інших структурних підрозділів, які виконують окремі облікові операції, розглядають такі організаційні рівні кооперування праці:

- внутрішній, що полягає у встановленні зв'язків між працівниками бухгалтерської служби та її ланками;

- зовнішній, що передбачає кооперування праці працівників інших структурних підрозділів та апарату бухгалтерії.

З приводу форм кооперування облікової праці зауважимо, що оскільки спеціалізація, чи поділ праці, є первинною серед форм організації праці облікових працівників, може йтися лише про складну кооперацію.

Кооперування праці дає змогу підтримувати в роботі узгодження між індивідуальними і колективними виконавцями облікових функцій, забезпечувати безперервність процесу бухгалтерського обліку, якісність і своєчасність надання відповідної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, а також скорочувати трудові витрати, що, водночас, забезпечує оптимальне використання облікових кадрів.

Нормування праці. Для визначення обсягів облікових робіт згідно з чисельністю працівників загалом і за секторами, групами використовують систему норм і розрахункових показників. Зазначена система норм базується на трьох методах аналізу трудового процесу і затрат робочого часу.

Експертний метод оцінювання трудомісткості робіт – експертизу проводить спеціальна комісія у складі висококваліфікованих спеціалістів з бухгалтерського обліку, планування і фінансів.

Дослідно-статистичний метод – дослідження полягає в порівнянні трудомісткості аналогічних робіт на основі

статистичних даних з індивідуальних планів (завдань працівників бухгалтерської служби).

Розрахунково-аналітичний метод – аналізуються дані щодо використання робочого часу, здобутих безпосереднім вимірюванням чи моментними спостереженнями (фотографія, фотохронометраж, хронометраж).

Наявність концепції мотивації праці. Для ефективної роботи підприємства (організації) потрібно постійно мотивувати працівників, надавати їм можливості самостійно ухвалювати рішення у процесі їхньої діяльності, створювати однакові умови для всіх співробітників і виправляти недоліки в побудові роботи з персоналом. Кожна організація хоче бути успішною, особливо в сучасних конкурентних умовах. Тому підприємства, незалежно від розміру і ринку, прагнуть зберегти найкращих працівників, визнаючи їхню важливу роль і вплив на ефективність організації. Щоб подолати ці виклики, підприємства повинні створювати міцні, позитивні стосунки зі своїми співробітниками і спрямовувати їх на вирішення завдань. Для досягнення своїх цілей і завдань організації мають розробляти нові стратегії на висококонкурентних ринках та підвищувати їхню ефективність. Тим не менш, лише незначна кількість організацій вважає людський капітал головним своїм ресурсом, здатним привести їх до успіху. Вони не розуміють, якщо працівники не задоволені своєю роботою і належним чином не мотивовані, організація приречена до провалу. Якщо менеджери здатні розуміти, передбачати і контролювати поведінку працівників, вони також повинні знати, чого очікують працівники від своїх робочих місць²⁸⁰.

Мотивована і кваліфікована робоча сила потрібна будь-якому підприємству, яка прагне підвищити продуктивність і задоволення потреб клієнтів. У цьому контексті мотивація означає готовність робити зусилля і вживати заходів для досягнення організаційних цілей. Виклик для будь-якого менеджера – знайти засоби для створення і підтримки мотивації працівників. З одного боку, керівники повинні зосереджуватися на зниженні незадоволеності робочих місць (умови праці, оплата праці, нагляд, відносини з колегами), а з другого – слід використовувати мотиваційні фактори, такі як досягнення, визнання, відповідальність і сама діяльність. Безперечно, важливим мотиваційним фактором є заробітна плата, оскільки гроші є найважливішим стимулом, говорячи про його впливове

²⁸⁰ Кравченко О. О. Інноваційні підходи до мотивації праці. Фінансовий простір. № 2 (30). 2018. С. 170–176.

значення.

Фінансові винагороди мають здатність підтримувати і мотивувати людей до підвищення продуктивності, особливо працівників виробничих підприємств, оскільки людина може використовувати ці гроші для задоволення своїх потреб. Тому плата має значний вплив на старанність і відданість працівників, що є ключовим мотиватором для працівників. Численні дослідження також вказали, що винагорода призводить до задоволеності роботою, що, водночас, позитивно впливає на продуктивність працівників. Більш того, винагороди є одним із найбільш ефективних інструментів управління, коли намагаються впливати на індивідуальну або групову поведінку, щоб поліпшити ефективність організації.

Переважає більшість зарубіжних підприємств використовують кілька систем оплати праці, які, на їхню думку, є найбільш ефективними.

1. Комісійні. Працівник отримує фіксований відсоток від проведеної ним угоди з клієнтом. Сутність цього методу полягає в тому, що заробіток безпосередньо залежить від кількості угод, укладених працівником.

2. Грошові винагороди за виконання завдань, що не входять у повноваження співробітника. Такою формою оплати праці користуються більшість зарубіжних компаній. Працівникам виплачують преміальні (винагороди) за якісне виконання роботи або за виконання завдань, що не належить до їхньої основної діяльності.

3. Спеціальні індивідуальні винагороди. Такі винагороди виплачують працівникам як нагороду за їхню важливість і незмінність для компанії, за досвід роботи, а також за володіння певними навичками.

4. Програми з розділення прибутку. У цьому разі співробітники отримують певний відсоток прибутку організації. Такий спосіб розглядається з двох сторін. З одного боку, ця програма є індивідуальною винагородою за якісну роботу, а з другого – психологічним способом об'єднання співробітників компанії.

5. Акції. Використовуючи таку систему оплати, співробітникам надають у власність певну кількість акцій або право на придбання пакета акцій обумовленого розміру²⁸¹.

У сьогоденних економічних умовах потрібні неординарні,

²⁸¹ Дряхлов Н., Куприянов Е. Система мотивации персонала в Западной Европе и США. Бизнес-образование online. URL : http://www.bizeducation.ru/library/management/hrm/motiv/3/motiv_dryahlov.html.

новаторські ідеї та фахівці, здатні втілювати їх. Потрібні мотиви, які сприяють появі таких спеціалістів, які б ставали реальною силою перебудови економічного та соціального мислення новообраного нами шляху розвитку. Тому потрібний ефективний мотиваційний механізм, який спрямовує діяльність працівників на кінцевий результат відповідно до поставленої мети²⁸².

Водночас практика показала ущербність мотиваційного механізму, якщо в ньому матеріальні стимули не підкріплюються моральними. Тому на багатьох підприємствах застосовуються усе більш різноманітні форми морального стимулювання (гарантування зайнятості, надання можливостей підвищення кваліфікації і просування по службі, поглиблення змісту і форм трудової діяльності, розширення самостійності у процесі виконання трудових функцій і в керуванні виробництвом на відповідній ділянці тощо).

Мотиваційний вплив на людину у сфері праці не обмежується тільки підприємством. Цінність своєї праці людина відчуває також за його межами, суб'єктивно оцінюючи стан регіонального ринку праці, привабливість робочих місць, що пропонуються службою зайнятості, порівнюючи свій дохід з доходом працівників інших галузей та регіонів, відчуваючи купівельну спроможність отриманого доходу в конкретному регіоні, соціальну безпеку (або небезпеку та незахищеність), повні або обмежені можливості задоволення соціальних потреб, зокрема навчання, лікування, відпочинку, придбання житла завдяки трудовим зусиллям²⁸³.

Значна роль у процесі мотивування працівників відводиться державі, яка впливає на стан національного ринку праці, визначаючи напрями професійної та територіальної мобільності робочої сили, сприяючи збереженню чи відтоку накопиченого трудового потенціалу за межі держави. Вирішення цієї проблематики має лежати в площині мікро-, мезо- та макрорівнів управління, а отже, постановка завдання з формування мотиваційних засад праці бухгалтерів має здійснюватися через систему заходів, реалізацію яких слід здійснювати як на рівні суб'єкту господарювання, так і на державному рівні.

Сучасними напрямками мотивації персоналу мають бути²⁸⁴:

²⁸² Гур'янова Л. І. Формування системи мотивації праці на підприємстві. Економіка і менеджмент культури. 2013. № 1. С. 85–88.

²⁸³ Семикіна М., Іщенко Н., Родіонова М. Мотивація ефективної зайнятості: проблеми, тенденції, вибір стратегії: монографія. Кіровоград : К ОД. 2009. 200 с.

²⁸⁴ Кравець І. М. Мотиваційні аспекти управління персоналом в сучасних умовах. Економіка і суспільство. Випуск № 20. 2019. С. 574–581.

- створення атмосфери взаємодії, довіри, зворотного зв'язку;
- збереження зайнятості;
- створення можливостей для кар'єрного зростання;
- створення безпечних умов праці;
- забезпечення гідної оплати праці;
- справедливість оцінювання персоналу;
- участь в управлінні;
- професійний та соціальний розвиток працівників;
- створення сприятливого соціально-психологічного клімату в колективі;
- техніко-технологічне та інформаційне забезпечення організації праці;
- формування та підтримка корпоративних цінностей.

Відповідно до цих позицій формування мотиваційного середовища бухгалтерської служби на мікрорівні передбачає:

- надання головному бухгалтеру можливості формування та застосування системи стимулів та заохочувань його підлеглих;
- урівноваження колективних і індивідуальних мотиваційних заходів;
- використання керівником бухгалтерської служби установи, організації, всіх елементів економічного, організаційного та морально-психологічного методів стимулювання;
- широке застосування матеріального стимулювання керівників бухгалтерських служб.

Формування мотиваційного середовища бухгалтерської служби на макрорівні охоплює такий набір процедур:

- сприяння формуванню та діяльності недержавних громадських організацій – об'єднань бухгалтерів, із широким їх залученням до розробки методики та вдосконалення методологічних інструментів бухгалтерського обліку на підприємствах України;
- забезпечення реальної морально-етичної рівності бухгалтерських підрозділів суб'єктів господарювання та органів державного контролю за їх діяльністю;
- розробка програми державної підтримки підготовки майбутніх бухгалтерів за спеціальністю «Облік і оподаткування», а також сприяння розвитку наукових досліджень у цій галузі;
- вироблення та впровадження заходів подальшого підвищенню престижу наукової роботи в сфері бухгалтерського обліку, контролю та аналізу за різними спеціалізаціями²⁸⁵.

²⁸⁵ Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Навч. посібник. К. : КНЕУ, 2003. 380 с.

Чисельність облікового персоналу залежить від низки факторів, зокрема, обсягу і характеру статутної діяльності підприємства, його організаційної структури, оснащення технічними засобами обліку тощо. Для визначення потрібної кількості облікового персоналу застосовують норми, розроблені або в централізованому порядку (затверджені вищою структурою), або на самих підприємствах.

Чисельність працівників для виконання облікових, контрольних та аналітичних робіт визначають здебільшого методом прямого розрахунку на підставі обсягу робіт і норм. Проте багато облікових робіт не можна занормувати, крім того, робота бухгалтерського апарату є нерівномірною, тому необхідна кількість працівників у бухгалтерії може бути визначена непрямыми методами.

Розрахункові показники мають забезпечити відшукування оптимальних конкретних значень трудомісткості, чисельності тощо. Чинну систему норм можна поділити на три групи:

- норми та показники, використовувані для впровадження поділу праці;
- норми та показники, використовувані для кооперування праці;
- норми та показники визначення чисельності облікового складу персоналу.

Норми поділу праці.

1. Норма обслуговування – кількість одиниць, об'єктів, що їх обслуговує один працівник (група працівників):

$$N_{об} = 9450 / N_{ч.о}, \quad (2.1)$$

де 9450 – місячний фонд робочого часу одного облікового працівника, хв;

$N_{ч.о}$ – норма часу на один об'єкт обслуговування,

$$N_{ч.о} = Ч_{с.о} (Ч_{п.з.в} / 100), \quad (2.2)$$

де $Ч_{с.о}$ – сумарний оперативний час на обслуговування одного об'єкта;

$Ч_{п.з.в}$ – час на підготовчо-заключні роботи, організаційно-технічне обслуговування робочого місця, відпочинок, особисті потреби, що визначається як частка (у відсотках) оперативного часу (у типових нормах на зазначені види робіт на особистий час відводиться до 9% оперативного часу, з них 4,2% – на відпочинок).

2. Норма чисельності працівників за підрозділами (визначає оптимальний склад груп бухгалтерського апарату):

$$N_{чис} = D_{п} \times N_{ч.д} / 9450, \quad (2.3)$$

де $D_{п}$ – середньомісячна кількість первинних документів;

$N_{ч.д}$ – норма часу на один первинний документ;
9450 – місячний фонд робочого часу одного облікового працівника, хв.

Зазначений норматив використовується для груп обліку матеріалів, обліку медикаментів і продуктів харчування, необоротних активів тощо.

Для групи обліку розрахунків із заробітної плати і обліку робочого часу рекомендовано використовувати такий показник:

$$N_{чис} = \frac{Ч_в}{N_{о.в}} + \frac{Ч_п}{N_{о.п}} \quad (2.4)$$

де $Ч_в$, $Ч_п$ – чисельність працівників відповідно з відрядною і погодинною системою оплати праці;

$N_{о.в}$, $N_{о.п}$ – норма обслуговування працівників згідно з відрядною і погодинною системою оплати праці.

Зауважимо, що норми часу на обробку одного документа та норми обслуговування працівників мають визначатись з огляду на ступінь автоматизації робіт чи обсяг робіт, що передаються на машинну обробку.

Норма часу на обробку одного документа, %:

$$p = \frac{Ч_2}{Ч_1 + Ч_2} \times 100 \quad (2.5)$$

де $Ч_1$, $Ч_2$ – трудомісткість робіт, що їх виконує бухгалтерія за місяць відповідно вручну і за допомогою ПК.

Норми кооперації праці.

1. Норма співвідношення – кількість працівників певної кваліфікації, яка припадає на одного працівника іншої кваліфікації. Як правило, на одного бухгалтера-економіста з вищою освітою (магістр) має припадати не менш як 4–6 бухгалтерів із середньою спеціальною освітою (бакалавр).

2. Норма керованості – оптимальна кількість працівників з погляду керування ними. Норма керованості встановлюється відповідно для головного бухгалтера, завідувача сектору, керівника групи. Нормою керованості для головного бухгалтера є кількість завідувачів секторів чи керівників груп за відсутності такої ланки як сектор, для завідувачів секторів – кількість керівників групи тощо. Кількість підпорядкованих, що визначається як оптимальна, становить від 6 до 10 осіб.

Норми та показники визначення чисельності бухгалтерії.

1. Загальна штатна чисельність працівників бухгалтерії (оптимальна кількість працівників бухгалтерської служби):

$$Ч_{ш} = \frac{T_3}{\Phi_K} \times K_H \quad (2.6)$$

де T_3 – загальна трудомісткість робіт, виконуваних бухгалтерією;

Φ_K – корисний фонд робочого часу одного працівника на рік (1910 год);

K_H – коефіцієнт, що враховує заплановані невиходи працівників (відпустки, хвороба),

$$Ч_{ш} = 1 + \frac{\text{Частка запланованих невиходів, \%}}{100} \quad (2.7)$$

Загальна трудомісткість (T_3):

$$T_3 = \sum_i^n Z_{ч} \times K_T \quad (2.8)$$

де $Z_{ч}$ – затрати часу на відповідний напрямок обліку, охоплений нормативами;

i – кількість видів виконаних робіт, $i = 1, \dots, n$;

K_T – коефіцієнт, який враховує трудомісткість робіт, що мають разовий характер і не охоплені нормативами.

Затрати часу на відповідний напрямок обліку обчислюють за формулою:

$$T_3 = \sum_{i=1}^n N_{ч} \times V_i \quad (2.9)$$

де $N_{ч}$ – норма часу, V_i – обсяг роботи i -го виду, що виконується впродовж року.

Керівник облікового підрозділу (головний бухгалтер) призначається та звільняється з посади керівником (власником) підприємства. У своїй роботі як керівник одного з структурних підрозділів підприємства, він підпорядковується безпосередньо керівникові відповідного підприємства. Діяльність керівника облікового підрозділу регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»²⁸⁶, Постановою Верховної Ради України від 12.09.91 № 1545-ХП «Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів

²⁸⁶ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996–XIV зі змінами та доповненнями. URL:<http://www.minfin.gov.ua>

законодавства СРСР»²⁸⁷, Положенням про головних бухгалтерів, затвердженим Постановою Ради Міністрів СРСР від 24.01.80 р. № 59²⁸⁸. Вимоги, що пред'являються до керівника облікового підрозділу, зазначаються у Положенні про бухгалтерію і є керівництвом при обранні кандидатури на посаду головного бухгалтера. При цьому керуються Довідником кваліфікаційних характеристик професій, затвердженого наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 16.02.1998 р № 24, де наведені кваліфікаційні вимоги до особи, що претендує на посаду головного бухгалтера²⁸⁹.

У цьому довіднику містяться кваліфікаційні вимоги, згідно з якими керівник облікового підрозділу (начальник (завідувач) відділу (управління) бухгалтерського обліку) повинен мати повну вищу освіту відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж бухгалтерської роботи за професіями керівників нижчого рівня: для магістра – не менше 2 років, спеціаліста – не менше 3 років.

Визначено і вимоги щодо завідувача сектора (бюро) у відділі (управлінні) бухгалтерського обліку, зокрема претендент на посаду повинен мати повну вищу освіту відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст). Стаж бухгалтерської роботи для магістра – не менше 2 років, спеціаліста – не менше 3 років.

Кваліфікаційна характеристика професії керівника облікового підрозділу (головного бухгалтера) поширюється на інші професії керівників підрозділів бухгалтерського обліку підприємств, установ та організацій.

У внутрішньому розпорядчому документі щодо формування кадрового забезпечення бухгалтерського обліку підприємства можуть міститися додаткові вимоги підприємства, які розширюють коло характеристик претендента на посаду керівника облікового підрозділу (головного бухгалтера).

Серед них можуть бути:

– знання іноземної мови у разі виходу підприємства на

²⁸⁷ Про порядок тимчасової дії на території України окремих актів законодавства СРСР. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1545-12>

²⁸⁸ Про застосування Положення про головних бухгалтерів, затвердженого постановою Ради Міністрів СРСР від 24 січня 1980 року N 59, та підстави звільнення бухгалтерів від кримінальної та адміністративної відповідальності. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v607-323-10>

²⁸⁹ Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників. Випуск 1. Професії працівників, що є загальними для всіх видів економічної діяльності. Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 29 груд. 2004 р. № 336. Редакція від 22.09.2015. / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0336203-04>

міжнародний рівень і роботи з іноземними партнерами;

– знання спеціалізованих комп'ютерних програм бухгалтерського обліку та автоматизованого складання і подання фінансової звітності;

– уміння працювати з електронними ресурсами Податкової служби, Пенсійного фонду;

– вільне володіння державною мовою для ведення діловодства та ведення бухгалтерського обліку і т.п.

Ні в якому разі в цей пункт не повинні бути включені вимоги, які мають дискримінаційний характер, і можуть ображати людську гідність. При прийомі на роботу працівника на посаду керівника облікового підрозділу, керівництво підприємства може знехтувати кваліфікаційними вимогами, визначеними Положенням про бухгалтерію, якщо на його думку кваліфікаційні характеристики, які подав претендент, його задовольняють, хоча в окремих пунктах і не відповідають нормативним вимогам. При цьому, надалі, якщо станеться так, що робота особи на посаді головного бухгалтера не буде задовольняти працедавця, звільнити працівника на тій підставі, що його кваліфікаційні характеристики не відповідали вимогам при прийомі на роботу, вже не можна. Звільнити можна лише згідно з вимогами трудового законодавства²⁹⁰.

За характером діяльності і сукупністю робіт керівник облікового підрозділу – це керівник функціональних служб. Основне завдання – керівництво роботою підлеглих, організація облікового процесу та роботи виконавців. Крім того, його функціями є також організація з розвитку та вдосконалення облікової, контрольної та аналітичної роботи.

Питання організації бухгалтерського обліку перебувають у віданні керівника облікового підрозділу – головного бухгалтера. В окремих випадках керівник бухгалтерського підрозділу може передавати зазначені функції заступникові. Здійснивши поділ всієї системи організаційних заходів за видами – організація технології облікового процесу, організація забезпечення облікового процесу, організація роботи апарату бухгалтерії, організація розвитку бухгалтерського обліку, керівник облікового підрозділу може передати окремі повноваження кожному із заступників, зберігши за собою загальне керівництво. У будь-

²⁹⁰ Науково-методологічні засади обліково-аналітичного та фінансово-інвестиційного забезпечення сталого розвитку суб'єктів господарювання: Колективна монографія, присвячена 25-річчю кафедри обліку і оподаткування. За заг. ред. д. е. н., доц. Сокола О. Г. Мелітополь : ТОВ «Колор Принт», 2020. 268 с. (українською та англійською мовами)

якому з обраних варіантів запорукою реалізації визначеної системи заходів є чітка адресність щодо функцій з їх виконання.

Через працю керівника облікового підрозділу вирішуються такі важливі і принципові питання, як досягнення мети, удосконалення, активізація праці, поділ та кооперування.

Керівник облікового підрозділу повинен добре знати бухгалтерську справу, бути у кожній ситуації послідовним, діяти відповідно до принципів та норм моралі. Він повинен не тільки мати певний обсяг знань, а й залучати до роботи людей, спиратися на помічників у роботі.

Бути керівником – це означає вміти так будувати взаємовідносини у колективі, щоб підлеглі бачили людину справедливу, яка не боїться визнати свої помилки та недоліки, готова їх виправити у будь-який момент. У сукупності це можна охарактеризувати як основні вимоги до організаторських, ділових та особистих якостей керівника. Керівник облікової служби повинен насамперед забезпечити раціональну організацію бухгалтерського обліку, контролю й аналізу як процесів та роботу виконавців.

Праця керівника облікового підрозділу є найважливішою функцією управління і може бути схарактеризована такими компонентами (рис. 2.7).

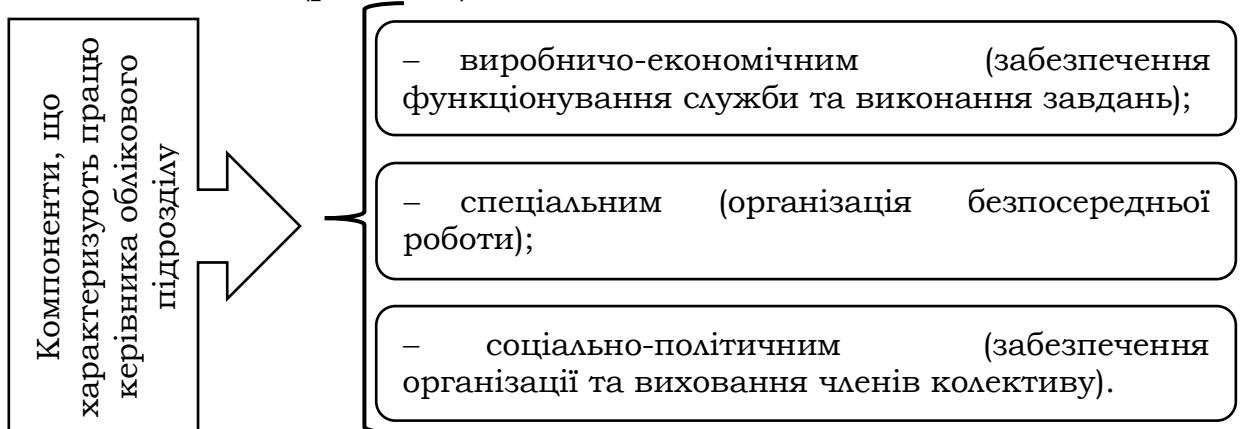


Рис. 2.7. Компоненти, що характеризують працю керівника облікового підрозділу

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Працівник розпочинає свою діяльність на посаді головного бухгалтера з прийняття документів бухгалтерської служби за актом приймання-передачі. Факт затвердження акта попереднім і новим керівником облікового підрозділу є підставою для взяття відповідальності як за прийняті носії облікової інформації, так і складені головним бухгалтером в поточний момент і в майбутньому.

У протилежному випадку відповідальність за офіційно не прийняту бухгалтерську документацію на підставі статті 9 пункту 8 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та пункту 6 Положення про головних бухгалтерів несе попередній керівник облікового підрозділу, що склав та підписав відповідні носії облікової інформації.

Функції керівника облікового підрозділу та його права представлено на рис. 2.8.

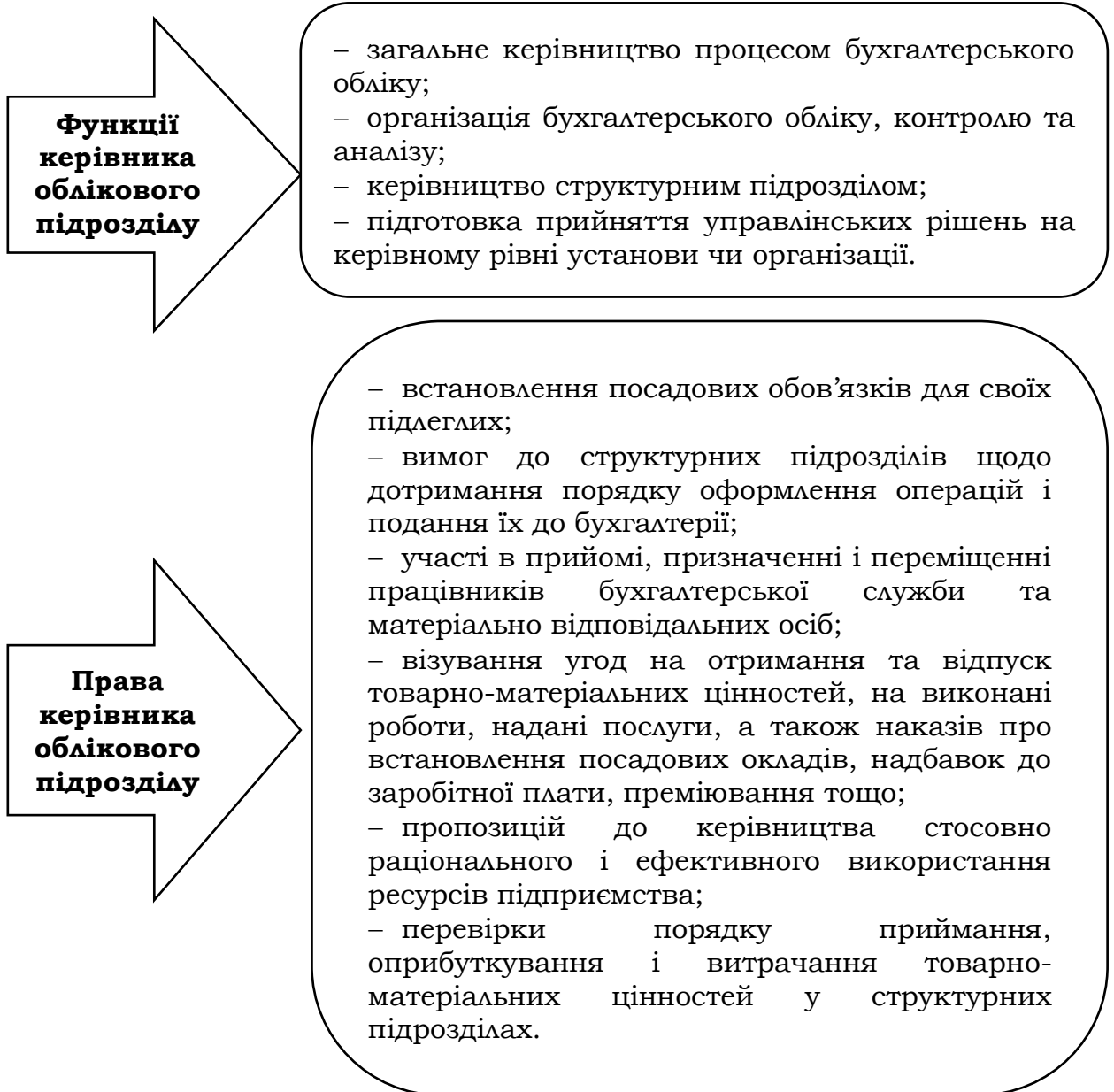


Рис. 2.8. Функції та права керівника облікового підрозділу
Джерело: сформовано авторами

Відповідно до зазначених функцій у процесі своєї діяльності керівник облікового підрозділу має забезпечувати:

– своєчасне вироблення та реалізацію облікової політики установи (за всіма її складовими);

- законність, своєчасність і правильність оформлення носіїв облікової інформації;
- повноту обліку коштів;
- достовірність обліку витрат підприємства;
- правильність нарахування відповідних категорій виплат, утримань та нарахувань і своєчасність розрахунків з робітниками і службовцями, позабюджетними соціальними фондами, з державним бюджетом тощо;
- повноту обліку товарно-матеріальних цінностей та контроль за їх збереженням;
- повноту та своєчасність розрахунків з дебіторами і кредиторами установи;
- здійснення контрольної та аналітичної роботи господарської діяльності підприємства;
- повноту, достовірність та своєчасність інформаційної бази облікових даних для прийняття управлінських рішень;
- зберігання носіїв облікової інформації тощо;
- зміцнення фінансової дисципліни.

Керівник облікового підрозділу несе відповідальність за неправильне ведення бухгалтерського обліку, що призвело до викривлення звітності; несвоєчасність і неправильність проведення звірок операцій за поточними, реєстраційними та особовими рахунками, а також за розрахунками з дебіторами і кредиторами; оформлення операцій із закупівлі товарно-матеріальних цінностей; порушення порядку списання з бухгалтерського балансу нестач, дебіторської заборгованості, інших втрат та товарно-матеріальних цінностей; складання недостовірної бухгалтерської звітності; прийняття до виконання і оформлення документів за операціями, що суперечать установленому порядку приймання, оприбуткування, зберігання і витрачання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей; інші порушення положень і інструкцій з організації бухгалтерського обліку.

Як уже зазначалось, керівник облікового підрозділу повністю підпорядковується керівникові підприємства. Проте в разі виникнення розбіжностей між ним і керівником підприємства конфліктну ситуацію розв'язує, залежно від організаційно-правового статусу підприємства або керівник вищої установи, або ж власник підприємства. Так, керівнику облікового підрозділу (головному бухгалтеру) забороняється приймати до виконання і оформлення документи за операціями, які суперечать законодавству і встановленому порядку приймання, зберігання і витрачання грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей

тощо. У разі отримання від керівника підприємства письмового розпорядження на виконання подальших дій щодо зазначеного носія інформації керівник облікового підрозділу (головний бухгалтер) у письмовому вигляді доводить до керівника вищестоящої установи (власника підприємства) ступінь протизаконності таких операцій. Отримане керівником облікового підрозділу (головним бухгалтером) повторне письмове розпорядження є підставою для здійснення операцій, відповідальність за які несе керівник підприємства безпосередньо. Факт прийняття відповідного рішення за зазначеною ситуацією керівник підприємства доводить до відома керівника вищестоящої установи (власника підприємства), який і розглядає зазначений конфлікт.

Так само, як і керівник підприємства, керівник облікового підрозділу (головний бухгалтер) несе відповідальність за порушення правил і положень, що регламентують фінансово-господарську діяльність, а також за порушення термінів подання бухгалтерської звітності до відповідних органів.

Щоб запобігти порушенням зазначених обов'язків керівника облікового підрозділу (головного бухгалтера), трудового режиму підприємства, зловживанням і т. ін., передбачено систему заходів, що охоплює розглянуті далі види відповідальності.

1. Дисциплінарна – форма впливу на порушників трудової дисципліни. Порядок застосування цього виду відповідальності регулюється безпосередньо статтями 147-157 Кодексу законів про працю в Україні та Типовими правилами внутрішнього трудового розпорядку для робітників і службовців підприємств, організацій, установ, затверджених Державним Комітетом праці СРСР від 20.07.84 № 213. Вирізняють такі стягнення в межах цього виду відповідальності:

- зауваження;
- догана;
- сувора догана;
- переведення на нижчу посаду зі зменшенням заробітної плати;
- звільнення.

2. Матеріальні зобов'язання працівника, що обіймає посаду головного бухгалтера - відшкодувати збитки, завдані підприємству в результаті порушення покладених на нього трудових обов'язків. Така відповідальність виникає після спричинення збитку незалежно від притягнення до інших видів відповідальності.

Основні умови реалізації матеріальної відповідальності

регулюються розділом IX Кодексу законів про працю в Україні «Гарантії при покладенні на працівників матеріальної відповідальності за шкоду, заподіяну підприємству, установі чи організації».

3. Адміністративна відповідальність – результат протиправної навмисної дії чи бездіяльності, яка зазіхає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління адміністративного правопорушення.

Щодо головного бухгалтера під категорію адміністративних правопорушень підпадають такі їх види:

- порушення законодавства у фінансовій сфері;
- порушення законодавства про бюджетну систему;
- ухилення від реєстрації в органах пенсійного забезпечення та інших позабюджетних соціальних фондах платників обов'язкових страхових внесків, а також порушення порядку обчислення і сплати внесків;
- ухилення від сплати податків, заниження суми податкових зборів, інших платежів, приховування об'єктів оподаткування тощо.

Порядок та умови застосування адміністративної відповідальності регулюються Кодексом України про адміністративні правопорушення, розділ 12 «Адміністративні правопорушення в галузі торгівлі, громадського харчування, сфері послуг, у галузі фінансів і підприємницької діяльності, розділ 15 «Адміністративні правопорушення, що зазіхають на встановлений порядок управління» та іншими нормативними актами. Основним видом стягнень щодо порушень у сфері фінансово-господарської діяльності є штраф.

4. Кримінальна відповідальність – настає після вчинення особою дії, яка містить у своєму складі кримінальний злочин. До таких дій належать:

- безпідставну невиклату заробітної плати, пенсії чи інших виплат, установлених законом, більш ніж за один місяць;
- привласнення чи розтрату майна, коштів;
- значну майнову шкоду;
- незаконні дії з документом на переказ;
- порушення законодавства про бюджетну систему;
- ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів.

Основними видами стягнення в разі цього виду відповідальності є штраф, звільнення із заборонаю обіймати посаду головного бухгалтера, арешт, конфіскація майна.

Порядок покарання та механізм визначення кримінальної відповідальності регулює Кримінальний кодекс України (розділ V «Злочини проти виборчих трудових та інших особистих прав, свобод людини і громадянина», розділ VI «Злочин проти власності», розділ VII «Злочин в сфері господарської діяльності»). Зауважимо, що звільнення з посади не є підставою для припинення накладених стягнень та не позбавляє від відповідальності за скоєні протиправні дії.

Оскільки до функціональних обов'язків керівника облікового підрозділу(головного бухгалтера) належить не лише керівництво обліковим процесом в установі, а й керівництво підрозділом – колективом людей, він повинен:

- мати широке загальне уявлення про стан справ за межами свого підрозділу, усвідомлювати сутність процесів у суспільстві та робочому колективі і бути здатним на них реагувати;
- творчо підходити до справи і вміти мотивувати дії власні та персоналу;
- бути схильним і здатним до творчої співпраці на всіх рівнях;
- уміти планувати, виконувати плани, а також аналізувати й оцінювати здобуті результати;
- бути здатним приймати оперативні та зважені рішення;
- готовим до розробки програми розвитку відділу та його персоналу.

Керівник облікової служби може виконувати свої функції та обов'язки тільки у тому випадку, якщо він уміє приймати рішення господарського й організаційного характеру. Ці рішення можуть бути стандартними (стосуються безпосередньо робіт облікового характеру) і нестандартними, що є наслідком творчої діяльності (нові форми і методи роботи, організація контролю й аналізу надзвичайних ситуацій у господарстві тощо).

Передумовою успішного виконання обов'язків для керівника облікової служби є те, що він повинен заздалегідь визначати не тільки, що потрібно робити, а й те, де, коли, ким, у які строки, якими прийомами треба діяти.

На керівника облікової служби покладено організацію облікової, контрольної й аналітичної роботи як процесу; формування апарату, відбір, розстановку; організацію функціонування апарату і робіт необлікового апарату з виконання ними облікових робіт.

Формування обліково-контрольного і аналітичного апарату передбачає такі види робіт: формування, розвиток, добір, розставляння. Ці роботи тісно переплітаються із здійсненням

керівництва безпосередньою діяльністю відповідних підрозділів бухгалтерії (секторів, груп) і підрозділів небухгалтерського характеру (наприклад, постачання).

В обов'язки керівника облікової служби входять організація функціонування апарату, що включає планування робіт, організацію праці, нормування, контроль, розподіл обов'язків, підвищення кваліфікації.

Важливим елементом організації роботи керівника є керівництво підрозділами (секторами, групами) і контроль виконання відповідних доручень за розподілом роботи. При цьому використовуються різні види контролю: вибірковий, суцільний і т. ін.

Для керівника облікової служби складають докладний план контролю, де вказують систематичну перевірку стану справ на окремих ділянках, строки виконання та ін. Контролерами поряд з головним бухгалтером можуть бути його заступники, а у великих господарствах також і старші бухгалтери – керівники секторів, підрозділів.

План контролю повинен бути тісно пов'язаний із загальним планом облікових, контрольних і аналітичних робіт, графіками, посадовими інструкціями.

Велике значення для організації роботи керівника має застосування методу організаційного впливу, що передбачає владу керівника як правовий елемент, дисципліну, якої слід додержувати за будь-яких обставин, та відповідальність, визначену нормативними документами.

Організаційний вплив включає постановку завдання, визначення критеріїв виконання і відповідальності, наявність повноважень, ресурсів роботи, інструктаж, спостереження, координування ходу роботи, контроль.

Однією з передумов успішної роботи виконавців є забезпечення їх нормативно-довідковою документацією, яка використовується для уточнення того або іншого господарського процесу, та відповідність її чинним нормативним актам. Розв'язання того чи іншого питання дуже часто досягають зіставленням факту з нормативними документами. Перелік нормативних актів, якими керується у своїй роботі працівник, має бути на кожному робочому місці.

Важливою складовою організації роботи керівника облікової служби є стиль керівництва. Стиль – це сукупність найбільш характерних і постійних методів вирішення облікових, контрольних та аналітичних питань, які постають у процесі реалізації функцій керівництва обліком, контролем та аналізом.

Стиль роботи виявляється у повсякденній діяльності

керівника та підпорядкованого йому апарату, є формою реалізації складних соціально-економічних, психологічних і політичних відносин.

Важливим елементом роботи керівника облікової служби є організація своєї праці. На перше місце тут висувається планування щоденної роботи та розподіл часу між різними видами робіт.

У найбільш загальному вигляді діяльність керівника облікової служби може бути охарактеризована як сукупність різних видів робіт (рис. 2.9).

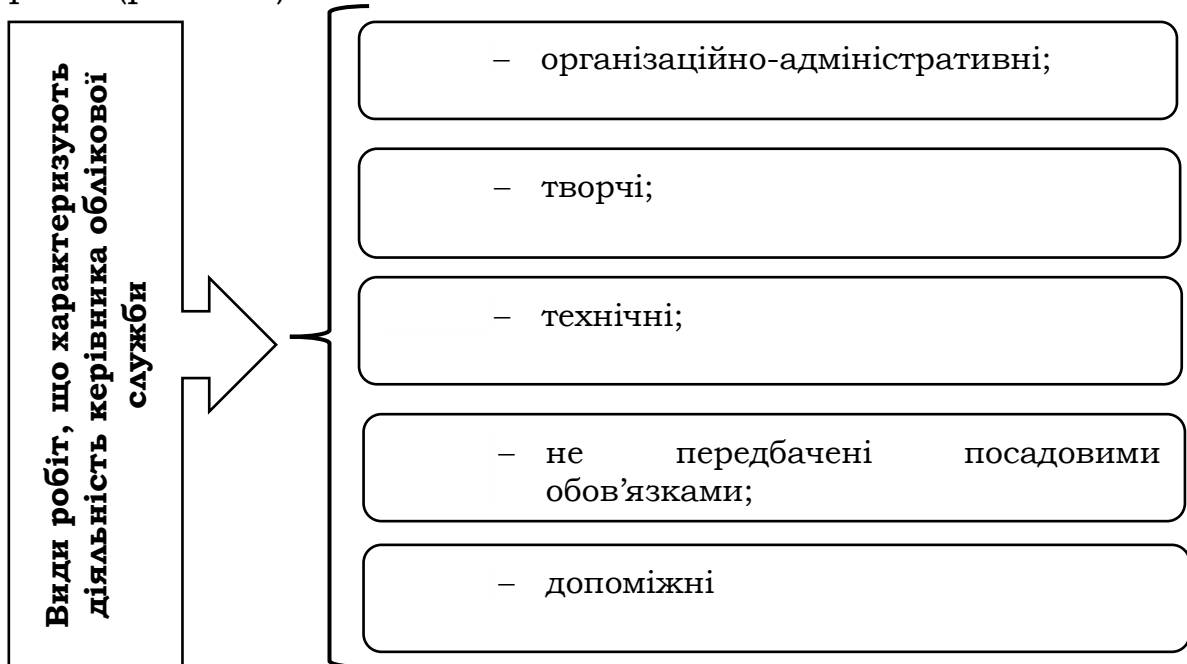


Рис. 2.9. Види робіт, що характеризують діяльність керівника облікової служби

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Для планування робіт потрібно заздалегідь знати приблизну їх тривалість. Планування роботи потребує вироблення певного режиму, ритму та безпосереднього її виконання. Плани робіт складають на день, п'ятиденку, декаду, місяць, рік, на перспективу. Значно полегшує організацію роботи розробка графіків.

Важливими елементами роботи керівника облікової служби є нарада, інструктаж, приймання відвідувачів, бесіди, семінари тощо.

У своїй роботі керівник облікової служби – головний бухгалтер – повинен додержувати всіх законів, що стосуються господарської діяльності і бухгалтерського обліку²⁹¹.

До професійних обов'язків керівника облікового підрозділу

²⁹¹ Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. К. : КНЕУ, 2004. 411 с.

відноситься організація робочого місця роботи підлеглих працівників бухгалтерії відповідно до правил охорони праці, техніки безпеки, протипожежного захисту та охорони навколишнього середовища.

Від того, яким чином організоване робоче місце бухгалтера, багато в чому залежить ефективність його праці. Раціональна організація робочого місця бухгалтера передбачає не тільки устаткування його всім необхідним відповідно до змісту та характеру роботи, яка ним виконується, а й раціональне його розміщення, створення комфортних умов праці.

Робоче місце бухгалтера - це просторова зона, яка устаткована необхідними матеріальними засобами і технікою і певним чином організована, у якій здійснюється його трудова діяльність (тобто це місце, де виконується бухгалтерська робота).

Необхідно здійснити сукупність певних заходів для організації робочого місця бухгалтера (рис. 2.10).

Організація робочого місця бухгалтера – це сукупність заходів щодо устаткування робочого місця засобами і знаряддями праці та їх розміщення у визначеному порядку.

ПЕРЕДБАЧАЄ :

- 1) упорядкування і планування приміщення, в якому воно знаходиться;
- 2) вибір і обладнання робочого місця засобами і предметами праці;
- 3) розміщення предметів праці на робочому місці у певному порядку.

Рис. 2.10. Сутність організації робочого місця бухгалтера

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

У процесі виконання своєї роботи бухгалтер працює на комп'ютері, користується телефоном, факсом, модемом, розмножувальною технікою для документів. Його праця – це безліч різних рухів, які повторюються багато разів і потребують уваги.

Роботі працівники облікового підрозділу віддають чималу частину власного життя – третину приблизно (за умови восьмигодинного робочого дня). У бухгалтера це робота в офісі за комп'ютером, яка не передбачає особливої фізичної активності чи безпосередньої взаємодії між людьми. Така діяльність вимагає значної концентрації уваги й уміння працювати з великими

обсягами інформації.

Те, як почувається на роботі працівник облікової служби, залежить від атмосфери, що панує навколо. Тому правильна організація робочого простору надзвичайно важлива, вона безпосередньо впливає на продуктивність праці, задоволеність результатом діяльності, мотивацію, настрій, враження. Таким чином, облаштування комфортного й затишного простору є однією з умов профілактики емоційного вигорання.

Упорядкувати думки і простір навколо працівнику облікового підрозділу допоможуть органайзери, котрі виконують роль особистих секретарів і помічників. При цьому, врахувавши потребу в систематизації об'єктів роботи, доцільно підібрати зручний формат. Це можуть бути комп'ютерні програми, додатки на смартфоні, різноманітні компактні ємності для зберігання ручок, скріпок, візитівок та інших канцелярських дрібниць, які можна купити в магазині чи створити самостійно.

Надзвичайно корисна річ для бухгалтера – блокнот-органайзер, у який доцільно записувати все: від робочих моментів (наради, обов'язки, функції) до особистих речей (справи на день, список покупок, необхідні телефони чи адреси), планів на майбутнє чи спонтанних ідей.

Планування дозволить сфокусуватись на будь-якій цілі та знайти необхідні для її реалізації ресурси: людей, гроші, обставини. Щоб сфокусуватись, необхідно візуалізувати, тобто записати, намалювати, накреслити.

Також для організації робочого місця можна використати і елементи домашнього затишку, наприклад розмістити невеличку статуетку, вазу чи картину. Нехай на столі стоїть улюблений кактус, а в шухляді лежить сімейне фото. Принесіть особисту чашку й теплий шарф, що додасть затишку, відчуття тепла і спокою.

Особливу атмосферу на робочому місці створюють кімнатні рослини, які ніколи не зіпсують загальної офісної естетики. Зелень у кабінеті позитивно впливає на якість роботи й самопочуття, допомагає швидше відновити сили після важкого дня.

Робоче місце облікового працівника найкраще розміщувати біля вікна, з якого видно якийсь мальовничий пейзаж (алея, парк, сквер). Кілька хвилин споглядання природи, хай навіть з вікна, допомагають переключитися, заспокоїтися, врівноважити емоції.

Для налаштування на робочий лад, біля робочого місця облікового працівника можна повісити на стіну мотиваційні цитати або постери успішних людей, обираючи при цьому відповідний фон для робочого стола на комп'ютері. Необхідно обрати те, що додає відчуття зручності й комфорту конкретному

працівнику обліку, щоб створений простір надихав його на роботу.

Необхідно організувати робоче місце бухгалтера таким чином, щоб створений простір подобався та надихав на нові професійні здобутки.

Комп'ютеризація суттєво змінює процес організації робочого місця бухгалтера.

Використання сучасної обчислювальної та комунікаційної техніки призводить до того, що застосування тієї чи іншої форми обліку здійснюється за допомогою програмно реалізованих алгоритмів. Таким чином, комп'ютеризації обліку на сучасних комп'ютерах не властиві обмеження форми. Хоча технічно за допомогою обчислювальної техніки можна реалізувати будь-яку ручну або механізовану форму - обліку, з'являється можливість реалізації найбільш оптимальної форми. Під час організації бухгалтерського обліку персонал повинен знати, звідки і в якому вигляді він отримує початкові умови для складання операції; алгоритм або спосіб здійснення своєї операції; який результат і в якому вигляді він повинен отримати; що і кому передати по закінченні операції. Така інформація повинна надаватись працівником незалежно від того, який метод обробки інформації застосовується на підприємстві. При цьому способи, якими досягається організація праці при застосуванні прикладних програмних засобів на підприємстві, можуть бути найрізноманітнішими.

Використання обчислювальної техніки призводить до якісно нових тенденцій в питанні побудови структури облікового апарату.

При конструюванні устаткування і організації робочого місця користувача персонального комп'ютера слід забезпечити відповідність конструкції елементів робочого столу і їх взаємного розташування, конструкції стільця гігієнічним і ергономічним вимогам з урахуванням характеру виконуваної діяльності, комплектності технічних засобів, форм організації праці і основного робочого положення користувача.

Робочі місця з персональними комп'ютерами повинні розміщуватися в приміщеннях з природним освітленням при орієнтації віконних отворів на північ або північний схід, а по відношенню до світлових прийомів повинні розташовуватися так, щоб природне світло падало збоку, переважно зліва.

Робоче місце з персональними комп'ютерами повинне бути освітлене легко переміщуваним приладом для документів, розташованим в оптимальній зоні зорового сприйняття між екраном і клавіатурою.

Клавіатуру слід розташовувати на поверхні столу на відстані 100-300 мм від краю, зверненого до користувача.

Є відповідні вимоги до конструкції персонального комп'ютера (рис. 2.11).

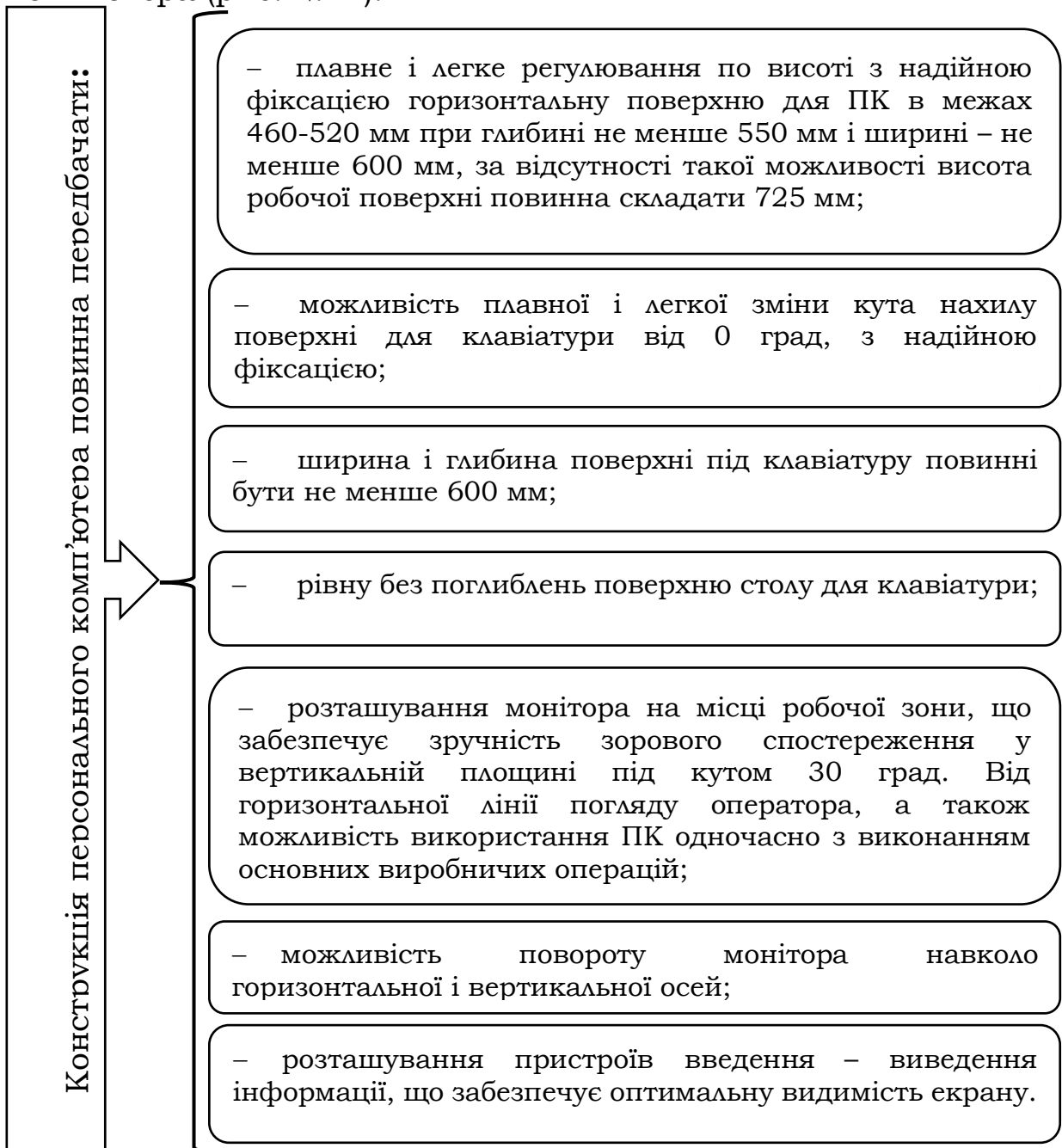


Рис. 2.11. Вимоги до конструкції персонального комп'ютера облікового працівника

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Робочий стіл повинен мати простір для ніг заввишки не менше 620 мм, шириною – не менше 550 мм, завглибшки на рівні колін – не менше 450 мм і на рівні витягнутих ніг – не менше 650 мм.

Робоче місце повинне бути обладнане підставкою для ніг, що має ширину не менше 300 мм, глибину не менше 400 мм, регулювання по висоті в переділах до 150 мм і по куту нахилу опорної поверхні підставки до 20 град. Поверхня підставки повинна бути рифленою і мати по передньому краю борт заввишки 10 мм.

Кожен стіл з персональними комп'ютерами повинен обладнатися стільцем, поверхня сидіння якого повинно бути рівній дезінфекції, що легко піддається.

Приміщення з візуальними дисплейними терміналами (ВДТ) і персональними електронно-обчислювальними машинами (ПЕОМ), на яких працюють облікові працівники (бухгалтери), повинні мати природне і штучне освітлення.

Природне освітлення повинне здійснюватися через світлоотвори, орієнтовані переважно на північ і північний схід і забезпечувати коефіцієнт природної освітленості не нижче 1.2% в зонах із стійким сніжним покривом і не нижче 1.5% на решті території. Вказані значення коефіцієнту природної освітленості нормуються для завдань, розташованих у відповідному кліматичному поясі. Розташування робочих місць з ВДТ і ПЕОМ в цокольних і підвальних приміщеннях не допускається.

У випадках виробничої необхідності, експлуатація ВДТ і ПЕОМ в приміщеннях без природного світла може проводитися тільки за узгодженням з органами Державного санітарно-епідеміологічного нагляду.

Площа на одне робоче місце з візуальними дисплейними терміналами або персональними електронно-обчислювальними машинами для дорослих користувачів повинно становити не менше 6,0 м, а об'єм – не менше 20,0 м.

Площа на одне робоче місце з ВДТ і ПЕОМ повинна бути не менше 6,0 м, а об'єм – не менше 24,0 м.

Виробничі приміщення, в яких для роботи використовуються переважно візуальні дисплейні термінали і персональні електронно-обчислювальні машини, не повинні граничити з приміщеннями, в яких рівні шуму і вібрації перевищують нормовані значення (механічні цехи, майстерні і тому подібне).

Звукоізоляція конструкцій приміщень, що захищають, з візуальними дисплейними терміналами і персональними електронно-обчислювальними машинами повинна відповідати гігієнічним вимогам і забезпечувати нормовані параметри шуму згідно вимогам санітарних правил і норм.

Приміщення з візуальними дисплейними терміналами і персональними електронно-обчислювальними машинами

повинні обладнатися системами опалювання, кондиціонування повітря або ефективною припливною витяжною вентиляцією. Розрахунок повітрообміну слід проводити за теплонадлишками від машин, людей, сонячної радіації і штучного освітлення. Нормовані параметри мікроклімату, іонного складу повітря, вміст шкідливих речовин в нім також повинні відповідати вимогам санітарних правил і норм.

Для внутрішньої обробки інтер'єру приміщень з візуальними дисплейними терміналами і персональними електронно-обчислювальними машинами повинні використовуватися матеріали, що дифузно відображають, з коефіцієнтом віддзеркалення для: – стелі-0.7-0.8; – стендів-0.5-0.6; – підлоги-0.3-0.5.

Полімерні матеріали, використовувані для внутрішньої обробки інтер'єру приміщень з візуальними дисплейними терміналами і персональними електронно-обчислювальними машинами, повинні бути дозволені для застосування органами Державного санітарно-епідеміологічного нагляду.

Поверхня підлоги в приміщеннях експлуатації ВДТ і ПЕОМ повинна бути рівною, без вибоїн, не слизькою, зручною для очищення і вологого прибирання, володіти антистатистичними властивостями.

У приміщеннях, в яких робота з ВДТ і ПЕОМ є допоміжною, рівні шуму не повинні перевищувати значень, встановлених для даних приміщень і видів робіт санітарними нормами допустимих рівнів шуму на робочих місцях. У виробничих приміщеннях, в яких робота на візуальними дисплейними терміналами і персональними електронно-обчислювальними машинами є основною (облікові, розрахункові, кабінети і пости управління, зали обчислювальної техніки і ін.), фоновий рівень шуму не повинен перевищувати 40 дБА, (при роботі систем повітряного опалювання, вентиляції і кондиціонування – 35 дБА), а під час роботи на візуальних дисплейних терміналах і персональних електронно-обчислювальних машинах – 50 дБА.

Час вібрації у приміщеннях з ВДТ і ПЕОМ не повинен бути більше 1 с. Частотна характеристика часу вібрації в діапазоні частот 250-4000 Гц повинне бути рівним, а на частоті 125 Гц спад часу вібрації повинен становити не більше 15%.

У приміщеннях, в яких робота на візуальних дисплейних терміналах і персональних електронно-обчислювальних машинах є допоміжною, рівень вібрації на робочих місцях не повинен перевищувати значень, встановлених для даних видів робіт що діють санітарними нормами вібрації на робочих місцях.

Штучне освітлення в приміщеннях експлуатації візуальних

дисплейних терміналів і персональних електронно-обчислювальних машин повинне здійснюватися системою загального рівномірного освітлення. У адміністративно-суспільних приміщеннях, у випадках переважної роботи з документами, допускається застосування системи комбінованого освітлення (до загального освітлення додатково встановлюються світильники місцевого освітлення, призначені для освітлення зони розташування документів).

Штучне освітлення повинне забезпечувати на робочих місцях з візуальними дисплейними терміналами і персональними електронно-обчислювальними машинами у адміністративних приміщеннях освітленість не нижче нормованих значень.

2.2. Організація юридичної відповідальності персоналу, зайнятого бухгалтерським обліком

Юридична відповідальність є одним з основних інститутів права, без якого неможливе існування жодної правової системи, це категорія права, відсутність якої унеможлиблює його вплив на суспільство та є засобом гарантування прав, свобод і суспільних інтересів²⁹².

Глобалізаційні процеси, що відбуваються у міжнародному співтоваристві, формування ринкових відносин призвели до активізації досліджень проблем юридичної відповідальності, зокрема, з'ясування її термінологічного апарату, оскільки надати науково-обґрунтоване визначення означає розкрити суть предмета²⁹³.

В українській мові «відповідальність» означає «покладений на когось або взятий на себе обов'язок відповідати за певну роботу, дії, вчинки, слова»²⁹⁴.

У тлумачних словниках є різні трактування, зокрема:

– «відповідальність – це обов'язок відповідати за щось, звітувати»²⁹⁵;

– «відповідальність – це необхідність, обов'язок відповідати за свої дії, вчинки, бути відповідальним за них»²⁹⁶;

²⁹² Іванова О. І. Юридична відповідальність як різновид соціальної відповідальності. URL: <http://aau.edu.ua/visnyk/text25/12ioirsv.pdf>

²⁹³ Иоффе О. С. Избранные труды по гражданскому праву. М. : Изд-во Статут, 2000. 777 с.

²⁹⁴ Словник української мови [ред. М. Л. Мандрик]. К. : Київський поліграфічний комбінат, 1970. Т 1. 799 с.

²⁹⁵ Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка. М. : 1935. Т. 2. 742 с.

²⁹⁶ Ожегов С. И. Словарь русского языка. Под ред. Н. Ю. Шведовой. М. : Русский язык. 1987. 750 с.

- «відповідальність – це відшкодування шкоди і збитків»²⁹⁷;
- «бути відповідальним, зробити щось без чужої підказки або наказу, те, за що відповідає особа»²⁹⁸;
- «відповідальність – необхідність виконати обов'язок, договір, спокутувати провину»²⁹⁹.

Юридична відповідальність – це регламентована правовими нормами реакція з боку уповноважених суб'єктів на діяння фізичних або юридичних осіб (колективних суб'єктів), що можуть мати вираз у недотриманні встановлених законом заборон, невиконанні встановлених законом обов'язків, порушенні цивільно-правових зобов'язань, нанесенні шкоди або завданні збитків і виражена у застосуванні до осіб, що вчинили такі діяння, засобів впливу, які тягнуть за собою позбавлення особистого, майнового або організаційного характеру³⁰⁰.

Важливими напрямками розвитку України в сучасних умовах глобалізації світу є інтеграція у світовий та європейський інформаційний простір. Процеси інформаційного розвитку особистості, становлення глобального інформаційного суспільства безперечно можуть розглядатися як одна з сучасних тенденцій трансформації суспільства, що здійснює колосальний вплив на механізми особистої і соціальної організації. Інститут юридичної відповідальності є тим фундаментальним правовим засобом, механізмом, гарантом, який покликаний забезпечувати регулятивну, захисну й охоронну дієвість права, конче необхідну сьогодні в інформаційному житті суспільства³⁰¹.

У найбільш загальному розумінні юридична відповідальність – це застосування до правопорушників, в особливому процесуальному порядку, передбачених санкцією правової норми заходів державно-правового примусу, що виражаються у формі обмежень (позбавлень) особистого, організаційного, майнового характерів.

У теорії права юридична відповідальність традиційно

²⁹⁷ Брокгауз Ф. А., Ефрон И. А. Энциклопедический словарь. Общество и государство. Правительство и полководцы. Народы и страны. М. : Эксмо, 2003. 838 с.

²⁹⁸ Oxford Advanced learner's dictionary of current English. Oxford, 1982. Т. 11. 217 р.

²⁹⁹ Petit Larousse. Dictionnaire encyclopédique pour tous / Petit Larousse. Paris, 1965. 1795 р.

³⁰⁰ Лук'янець Д. М. Типологія юридичної відповідальності. Юридична Україна. 2004. № 3. С. 4–10.

³⁰¹ Тихомиров О. О., Тугарова О. К. Юридична відповідальність за правопорушення в інформаційній сфері : навч. посіб. К. : Нац. акад. СБУ, 2015. 172 с.

розкривається основними рисами (ознаками), метою, функціями, видами, принципами, підставами.

Основні риси юридичної відповідальності відображають її найбільш узагальнені властивості, зокрема те, що вона:

- а) визначається нормами права;
- б) є зовнішнім впливом, спрямованим на правопорушника;
- в) застосовується лише за здійснене протиправне діяння;
- г) нерозривно пов'язана з державно-правовим примусом у формах правовідновлювальних, а за потреби, каральних заходів;
- д) застосовується тільки уповноваженими органами в межах їхньої компетенції, визначеної законом.

Мета юридичної відповідальності полягає у вияві її соціальної необхідності та ефективності.

Розрізняють такі види мети юридичної відповідальності³⁰²:

- загальну превенцію правопорушення;
- покарання правопорушника;
- вплив на свідомість правопорушника;
- моральну перебудову особи;
- формування у людини, яка порушила норми права, настанови на правомірну поведінку надалі;
- виховний вплив на інших людей з метою запобігання правопорушенням з їхнього боку.

На рис. 2.12 представлено ілюстративне відображення сутності та мети юридичної відповідальності.

Мета юридичної відповідальності, своєю чергою, визначає її функції.

Функції юридичної відповідальності – це головні напрями юридичного впливу як на правопорушника, так і на інших осіб з метою захисту правопорядку і виховання суб'єктів права, які скоїли чи можуть скоїти правопорушення.

Юридична відповідальність є надзвичайно різноплановим правовим інститутом. У ньому можуть поєднуватися індивідуальні унікальні компоненти, зумовлені особливостями правових систем, галузей права, видів протиправних діянь, процедур притягнення до відповідальності, характером правових наслідків тощо.

Сучасна правова доктрина орієнтує на виконання інститутом юридичної відповідальності передусім правозахисних, виховних та інформативних функцій.

Існування різних видів правопорушень передбачає й поділ

³⁰² Олійник А. Ю. Основи історії і теорії держави та права [текст]: навчальний посібник. К. : «Центр учбової літератури», 2015. 200 с.

ретроспективної юридичної відповідальності на самостійні види. Існують різні підстави для такого поділу.



Рис. 2.12. Сутність та мета юридичної відповідальності
Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Залежно від суб'єктів органів, що накладають юридичну відповідальність, її поділяють на таку, що покладається:

- органами влади;
- виконавчими і розпорядчими органами;
- судовими та іншими юрисдикційними органами.

Щодо правопорушників її поділяють на індивідуальну і колективну.

Розрізняють:

- внутрішню державну юридичну відповідальність;
- міжнародну юридичну відповідальність.

Розрізняють такі види функцій юридичної відповідальності (рис. 2.13):



Рис. 2.13. Види функцій юридичної відповідальності
Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Поширеною є класифікація юридичної відповідальності залежно від галузевої належності правової норми, що порушена.

На цій підставі розрізняють (рис. 2.14):

- кримінально-правову;
- адміністративну;

- цивільно-правову;
- трудову (дисциплінарну, матеріальну відповідальність робітників і службовців).

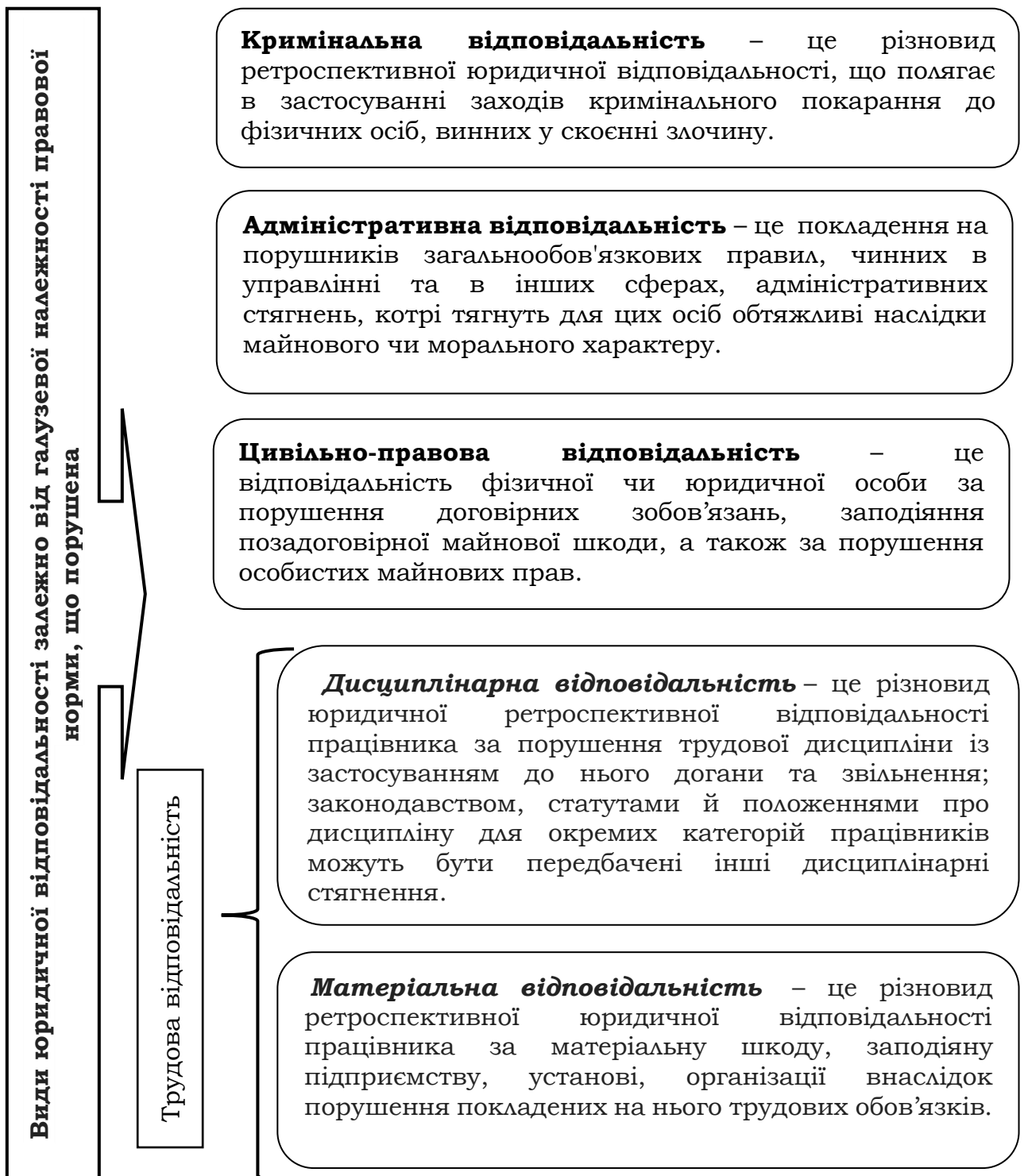


Рис. 2.14. Класифікація юридичної відповідальності залежно від галузевої належності правової норми, що порушена

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Завданням цивільно-правової відповідальності є захист

прав власника. Окрім майнового цивільно-правова відповідальність має ще компенсаційний (правопоновлювальний) характер.

З допомогою цивільного права регулюються й особисті немайнові відносини.

На фізичну чи юридичну особу може бути покладено обов'язок спростування відомостей, що ганьблять честь і гідність громадянина чи організації, якщо той, хто її поширює, не доведе, що вони відповідають дійсності. Але притягнення до немайнової відповідальності в цивільному праві скоріше виняток, аніж правило. Основним же для названого виду відповідальності є майновий характер заподіяної шкоди, правової санкції та юридичної відповідальності.

Трудова відповідальність передбачає дисциплінарну та матеріальну відповідальність працівників.

Близько до дисциплінарної стоїть матеріальна відповідальність, оскільки підставою для притягнення до обох видів відповідальності є трудове правопорушення.

На відміну від дисциплінарної, матеріальна відповідальність працівника настає в разі заподіяння матеріальної шкоди.

Підстави й умови матеріальної відповідальності працівників визначає Кодекс законів про працю України³⁰³ (рис. 2.15).

Під матеріальною відповідальністю розуміють юридичну відповідальність, яка полягає у двосторонньому взаємному зобов'язанні як найнятого працівника, так і власника або уповноваженого ним органу, відшкодувати винною стороною шкоду, заподіяну при виконанні трудових обов'язків, у встановленому законом розмірі та порядку³⁰⁴.

На власника чи вповноважений ним орган покладено обов'язок створити працівникам умови, необхідні для нормальної роботи й забезпечення повного збереження дорученого їм майна.

Зі свого боку, працівники зобов'язані бережливо ставитися до майна підприємства і вживати заходів до запобігання шкоді.

Охарактеризуємо умови настання матеріальної відповідальності працівника, які повинні виконуватись одночасно).

³⁰³ Кодекс законів про працю від 10.12.1971. URL:<https://ips.ligazakon.net/document/kd0001>

³⁰⁴ Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За редакцією д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Ф. Ф. Бутинця. 4-е вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2005. 528 с.

**Матеріальна відповідальність
працівника настає в разі заподіяння матеріальної шкоди
підприємству на підставі та за умов, визначених законодавством**

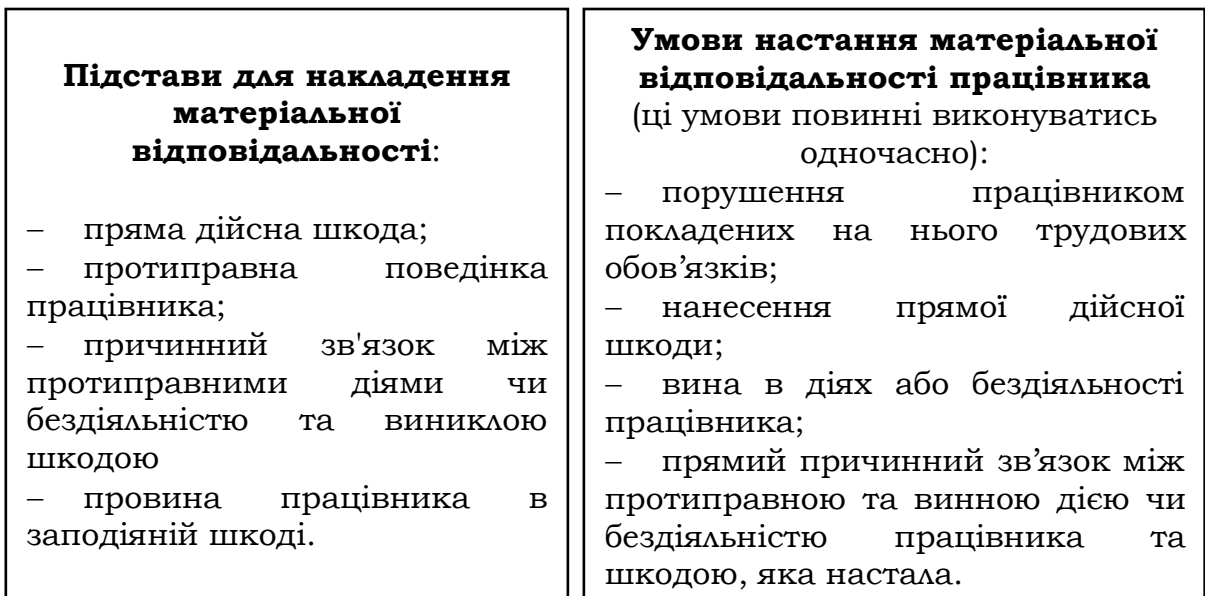


Рис. 2.15. Підстави та умови настання матеріальної відповідальності працівника

Джерело: сформовано авторами на підставі наукових та нормативних джерел

Порушення трудових обов'язків. Це перша й основна умова для притягнення до відповідальності. Адже Кодекс законів про працю України регламентує трудові відносини. Як наслідок – для притягнення працівника до матеріальної відповідальності за порушення трудових обов'язків такі обов'язки повинні бути прописані в посадовій інструкції, у колективному чи в письмовому трудовому договорі. Якщо ж немає внутрішнього документа на підприємстві, який визначає обов'язки працівника, неможливо підтвердити, що ці обов'язки були порушені.

Нормативні документи³⁰⁵ свідчать, що працівник зобов'язаний бережливо ставитися до майна підприємства. Проте за межами робочого часу він звільняється від виконання не лише трудового обов'язку виконувати роботу відповідно до трудового договору, а й від виконання абсолютної більшості інших трудових обов'язків, покладених на нього правилами

³⁰⁵ Про узагальнення практики застосування судами законодавства, що регулює матеріальну відповідальність працівників за шкоду, заподіяну роботодавцю. Постанова Вищого спеціалізованого суду України від 11.12.2015 № 12.URL: <https://ips.ligazakon.net/document/VRR00183>

внутрішнього трудового розпорядку. Тому працівник не може нести відповідальність за несхоронність майна, яке йому передали для зберігання, використання в процесі роботи або з іншою метою, у період після закінчення робочого часу й до його початку. Під прямою дійсною шкодою, зокрема, слід мати на увазі втрату, погіршення або зниження цінності майна, необхідність для підприємства провести затрати на відновлення, придбання майна чи інших цінностей або провести зайві, тобто викликані внаслідок порушення працівником трудових обов'язків, грошові виплати³⁰⁶ (рис. 2.16).

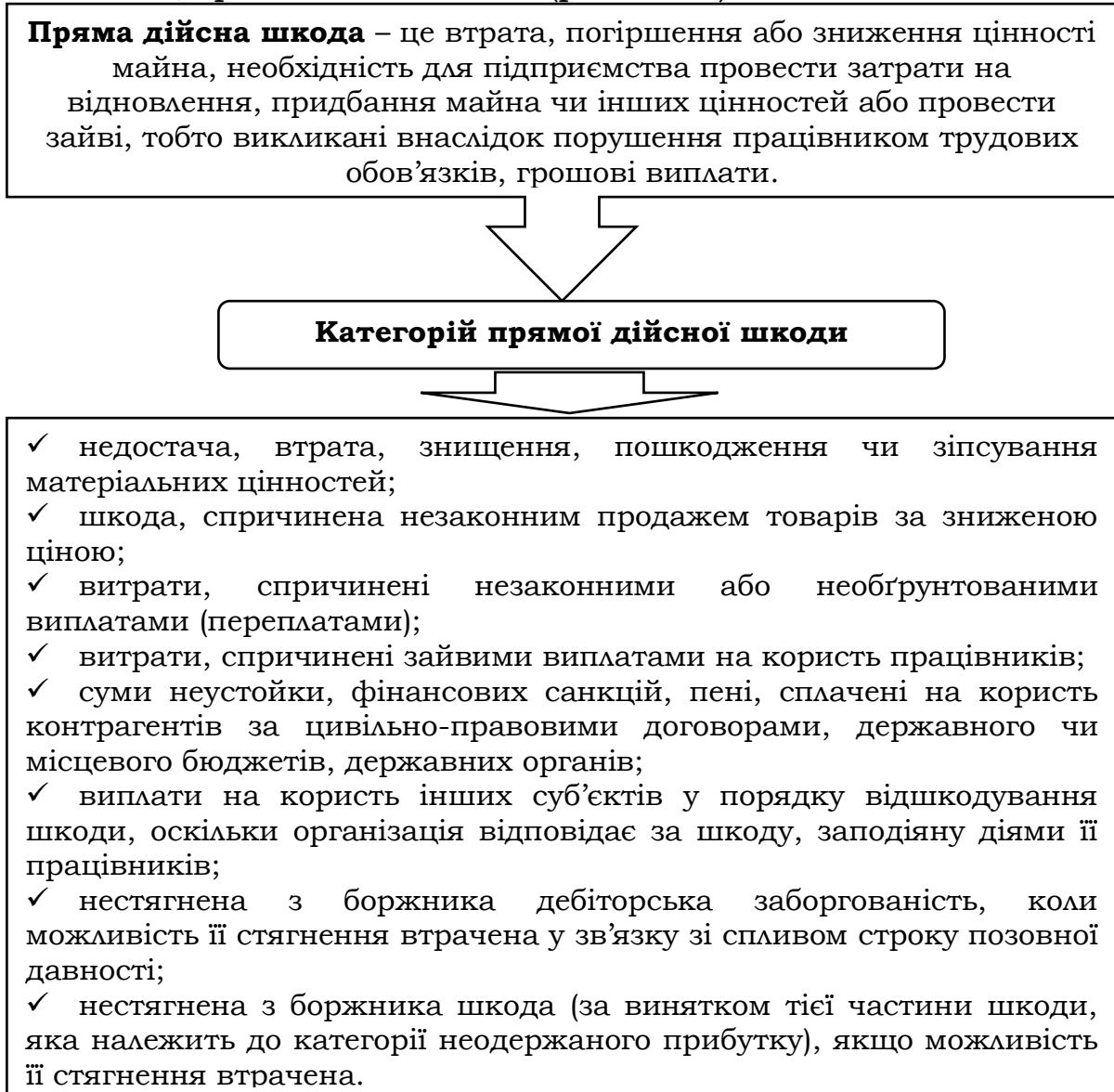


Рис. 2.16. Зміст прямої дійсної шкоди та її категорії
Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих наукових та

³⁰⁶ Про судову практику в справах про відшкодування шкоди, заподіяної підприємствам, установам, організаціям їх працівниками. Постанова Вищого спеціалізованого суду України від 29.12.1992 № 14. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/VS92006>

нормативних джерел

Обов'язковою умовою притягнення працівника до матеріальної відповідальності є його вина.

Вина працівника – це його психічне ставлення до вчинюваної дії чи бездіяльності та її наслідків, виражене у формі умислу або необережності.

Причинний зв'язок між протиправною та винною дією чи бездіяльністю працівника та майновою шкодою, яка сталася, повинен бути прямим (безпосереднім).

Прямий зв'язок – це такий, за якого майнова шкода безпосередньо, з неминучістю випливає з дій або бездіяльності працівника.

У будь-якому разі працівник повинен нести матеріальну відповідальність лише за ту частину шкоди, яка безпосередньо випливає з його дій або бездіяльності³⁰⁷.

Не може бути покладена матеріальна відповідальність на працівників за шкоду³⁰⁸:

- яка належить до категорії нормального виробничо-господарського ризику;

- за неодержані підприємством прибутки;

- заподіяну працівником, який перебував у стані крайньої необхідності.

Ризик вважається обґрунтованим, якщо:

- мета не могла бути досягнута іншими, не ризикованими засобами;

- ризик відповідає значенню тієї мети, на досягнення якої його спрямовано;

- можливість настання шкідливих наслідків є малоімовірною. При завідомому заподіянні шкоди нормальний ризик відсутній;

- об'єктом ризику можуть бути тільки матеріальні цінності, а не життя та здоров'я людей;

- ризикувати мають право лише особи, що володіють певною професійною підготовкою та досвідом.

Звертаємо увагу, що крайня необхідність - це усунення небезпеки, яка загрожує державному чи громадському порядку, власності, правам і свободам громадян, установленому порядку управління, якщо ця небезпека за таких обставин не могла бути

³⁰⁷ Про узагальнення практики застосування судами законодавства, що регулює матеріальну відповідальність працівників за шкоду, заподіяну роботодавцю. Постанова Вищого спеціалізованого суду України від 11.12.2015 № 12. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/VRR00183>

³⁰⁸ Кодекс законів про працю від 10.12.1971. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/kd0001>

усунена іншими засобами та якщо заподіяна шкода є менш значною, ніж відвернена шкода.

Трудовим законодавством передбачено декілька видів матеріальної відповідальності (рис. 2.17).

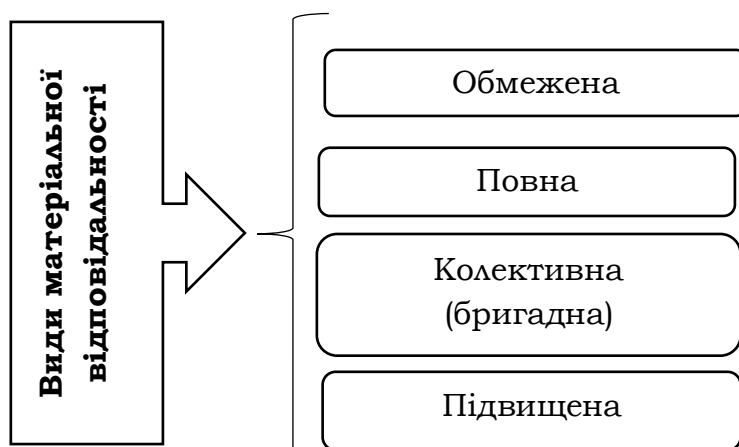


Рис. 2.17. Види матеріальної відповідальності

Джерело: сформовано авторами на підставі наукових та нормативних джерел

Обмежена матеріальна відповідальність. Відповідно до законодавства³⁰⁹, обмежену матеріальну відповідальність у розмірі заподіяної шкоди в межах середнього місячного заробітку несуть:

1) *працівники* – за зіпсуття або знищення через недбалість матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), у т.ч. під час їх виготовлення. А також за зіпсуття або знищення через недбалість інструментів, вимірювальних приладів, спеціального одягу й інших предметів, виданих підприємством працівникові в користування;

Звертаємо увагу, що відповідно до законодавства³¹⁰, у цьому випадку несуть відповідальність працівники, які допустили зіпсуття або знищення таких цінностей у ході трудового процесу. Не може бути покладена відповідальність на інших працівників із числа службових осіб, якщо шкода від зіпсуття або знищення через недбалість зазначених цінностей заподіяна внаслідок їхніх неправильних службових дій (бездіяльності).

2) *керівники підприємств та їхні заступники, керівники*

³⁰⁹ Кодекс законів про працю від 10.12.1971. URL:<https://ips.ligazakon.net/document/kd0001>

³¹⁰ Про судову практику в справах про відшкодування шкоди, заподіяної підприємствам, установам, організаціям їх працівниками. Постанова Вищого спеціалізованого суду України від 29.12.1992 № 14. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/VS92006>

структурних підрозділів на підприємствах, їхні заступники, якщо шкоду заподіяно зайвими грошовими виплатами, неправильною постановкою обліку та зберігання матеріальних, грошових або культурних цінностей, невжиттям необхідних заходів до запобігання простоям, випускові недоброякісної продукції, розкраданню, знищенню та зіпсуттю матеріальних, грошових чи культурних цінностей.

Необхідно зазначити, що до категорії зазначених вище осіб належать керівники, їхні заступники будь-яких структурних підрозділів, передбачених статутом підприємства чи іншим положенням.

До зайвих грошових виплат належать, зокрема, суми стягнення штрафів, заробітної плати, виплачені звільненому працівникові у зв'язку із затримкою з вини службової особи видачі трудової книжки, розрахунку, неправильним формулюванням причин звільнення тощо³¹¹.

До обмеженої відповідальності можна притягти працівника незалежно від укладеної форми трудового договору.

Повна матеріальна відповідальність. Працівники несуть матеріальну відповідальність у повному розмірі за шкоду, заподіяну з їхньої вини підприємству у випадках, коли:

1) між працівником і підприємством укладено письмовий договір про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення цілості майна й інших цінностей, переданих йому для зберігання або для інших цілей³¹².

При цьому, звертаємо увагу, що письмові договори про повну матеріальну відповідальність може бути укладено між підприємством із працівниками, які досягли 18-річного віку, котрі обіймають посади чи виконують роботи, безпосередньо пов'язані зі зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням під час виробництва переданих їм цінностей.

Перелік посад і робіт, що заміщаються чи виконуються робітниками, з якими підприємством, установою, організацією можуть укладатися письмові договори про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення збереження цінностей, які були передані їм для збереження, обробки, продажу (відпуску), перевезення чи застосування під час виробництва, а

³¹¹ Про судову практику в справах про відшкодування шкоди, заподіяної підприємствам, установам, організаціям їх працівниками. Постанова Вищого спеціалізованого суду України від 29.12.1992. № 14. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/VS92006>

³¹² Кодекс законів про працю від 10.12.1971. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/kd0001>

також типовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність, затверджені постановою від 28.12.1977³¹³.

Отже, договір про повну матеріальну відповідальність може бути укладено тільки з працівниками, які обіймають посади (виконують роботи) із зазначеного переліку.

Звертаємо увагу, що лише за наявності такого договору про повну матеріальну відповідальність працівник і нестиме *повну* матеріальну відповідальність за заподіяну шкоду. Тобто повна матеріальна відповідальність виникає лише за умови виконання обох описаних вище вимог.

Договори про повну матеріальну відповідальність, укладені з особами, які не включені до переліку категорій працівників, з котрими можна такі договори укладати, є недійсними³¹⁴.

2) майно й інші цінності були одержані працівником під звіт за разовою довіреністю або іншими разовими документами. Таку відповідальність може нести будь-який працівник, котрий отримав під звіт майно й інші матеріальні цінності, навіть не укладаючи при цьому договору про повну матеріальну відповідальність;

3) шкода завдана діями працівника, які мають ознаки діянь, переслідуваних у кримінальному порядку³¹⁵.

До відповідальності притягуються працівники у випадку крадіжки чи інших злочинних діянь, передбачених Кримінальним кодексом.

Факт учинення злочину має бути підтверджений правоохоронними чи судовими органами;

4) шкода, завдана працівником, який був у нетверезому стані. Нетверезий стан працівника може бути підтверджено як медичним висновком, так і іншими видами доказів (актами й іншими документами, поясненням сторін і третіх осіб,

³¹³ Про затвердження переліку посад і робіт, які заміщаються або виконуються робітниками, з якими підприємством, установою, організацією можуть укладатися письмові договори про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення збереження цінностей, які були передані їм для збереження, обробки, продажу (відпуску), перевезення або застосування в процесі виробництва, а також типового договору про повну індивідуальну матеріальну відповідальність». Постанова Держкомпраці СРСР і Секретаріату ВЦПС від 28.12.1977. № 447/24. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MUS012>

³¹⁴ Про узагальнення практики застосування судами законодавства, що регулює матеріальну відповідальність працівників за шкоду, заподіяну роботодавцю. Постанова Вищого спеціалізованого суду України від 11.12.2015 № 12. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/VRR00183>

³¹⁵ Кодекс кримінальний від 05.04.2001. № 2341-III. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T012341>

показаннями свідків);

5) шкода, завдана нестачею, умисним знищенням (зіпсуттям) матеріалів, виробів (продукції), у т.ч. під час їх виготовлення, а також інструментів, приладів, спеціального одягу й інших предметів, виданих підприємством працівникові в користування;

б) на працівника покладено повну матеріальну відповідальність відповідно до законодавства за шкоду, заподіяну підприємству під час виконання трудових обов'язків.

Звертаємо увагу, що згідно із чинним законодавством³¹⁶, така відповідальність може бути покладена, зокрема:

– за шкоду, заподіяну перевитратою пального на автомобільному транспорті;

– розкраданням, знищенням (зіпсуттям), нестачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей;

– витратами підприємства на навчання у вищому навчальному закладі молодого фахівця в разі його звільнення з ініціативи власника за порушення трудової дисципліни чи за власним бажанням без поважних причин протягом 3-х років із часу прийняття на роботу за направленням.

7) шкода завдана не під час виконання трудових обов'язків.

Під час заподіяння шкоди працівниками самовільним використанням у корисливих цілях технічних засобів підприємства (автомобілів, автокранів тощо) відповідальність має наставати за нормами не трудового, а цивільного права.

У таких випадках збитки відшкодовуються в повному обсязі, включаючи й не одержані підприємством прибутки від використання зазначених технічних засобів.

8) службова особа винна в незаконному звільненні або переведенні працівника на іншу роботу. У цьому випадку до відповідальності можна притягти лише службову особу – тобто ту, яка наділена організаційно-розпорядчими повноваженнями.

Відповідальність настає, якщо шкода підприємству заподіяна у зв'язку з оплатою працівникові часу вимушеного прогулу або часу виконання нижчеоплачуваної роботи та незалежно від форми вини (умисел чи необережність);

9) керівник підприємства всіх форм власності, винний у несвоєчасній виплаті заробітної плати понад один місяць, що

³¹⁶ Про судову практику в справах про відшкодування шкоди, заподіяної підприємствам, установам, організаціям їх працівниками. Постанова Вищого спеціалізованого суду України від 29.12.1992. № 14. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/VS92006>

призвело до виплати компенсацій за порушення строків її виплати, і за умови, якщо Державний бюджет України та місцеві бюджети, юридичні особи державної форми власності не мають заборгованості перед цим підприємством.

Керівника до відповідальності може притягти вищий орган, правоохоронні органи, чи органи, що здійснюють нагляд за дотриманням законодавства про працю.

Колективна (бригадна) матеріальна відповідальність може запроваджуватися в разі спільного виконання працівниками окремих видів робіт, пов'язаних зі зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей, та коли неможливо розмежувати матеріальну відповідальність кожного працівника й укласти з ним договір про повну матеріальну відповідальність³¹⁷.

Колективна матеріальна відповідальність установається власником за погодженням із профспілкою підприємства, а рішення роботодавця про встановлення колективної матеріальної відповідальності оформлюється наказом по підприємству.

Письмовий договір про колективну матеріальну відповідальність укладається між підприємством і всіма членами колективу. Перелік робіт, під час виконання яких може запроваджуватися колективна матеріальна відповідальність, умови її застосування, а також форма Типового договору про колективну матеріальну відповідальність затверджені наказом Мінпраці від 12.05.1996 р. № 43³¹⁸, який із змінами та доповненнями залишається чинним нормативним документом.

Підставою для притягнення членів колективу до матеріальної відповідальності є матеріальна шкода, заподіяна розкраданням, нестачею, умисним знищенням або зіпсуттям матеріальних цінностей, а також їх знищенням або зіпсуттям через недбалість, що підтверджується інвентаризаційними документами.

Заподіяна колективом шкода підприємству, яка підлягає відшкодуванню, розподіляється між членами колективу пропорційно місячній тарифній ставці (посадовому окладу) і фактично відпрацьованому часу за період від останньої

³¹⁷ Кодекс законів про працю від 10.12.1971. URL:<https://ips.ligazakon.net/document/kd0001>

³¹⁸ Про затвердження Переліку робіт, при виконанні яких може запроваджуватися колективна (бригадна) матеріальна відповідальність, умови її застосування і Типового договору про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність. Наказ Мінпраці від 12.05.1996 р. № 43. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/reg1311z>

інвентаризації до дня виявлення шкоди.

У випадках, коли в несхоронності матеріальних цінностей, крім членів колективу (бригади), з яким укладено договір, винні службові особи, суд обговорює питання про притягнення їх до участі в справі як співвідповідачів і визначає частину шкоди, яка відповідає ступеню вини кожного з них, і розмір шкоди, що підлягає відшкодуванню з урахуванням виду й меж матеріальної відповідальності, яка на нього покладається.

Решта шкоди розподіляється між членами колективу (бригади) згідно з Типовим договором про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність.

Підвищена матеріальна відповідальність передбачена нормативними документами як спеціальний захід, спрямований на забезпечення збереження окремих видів майна та цінностей, а саме: дорогоцінних металів, каміння та валютних цінностей.

Відповідно до законодавства³¹⁹, матеріальну відповідальність несуть працівники, які виконують операції, пов'язані із закупівлею, продажем, обліком, перевезенням, доставкою чи використанням у процесі виробництва дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, ювелірних побутових і промислових виробів, відходів і брухту, що містять дорогоцінні метали та дорогоцінне каміння, а також валютні операції. Крім працівників, які виконують перелічені операції, до матеріальної відповідальності можуть притягатися й особи, безпосередньо не пов'язані з виконанням операцій, зазначених вище, але визнані винними в розкраданні, знищенні (псуванні), недостачі або втраті дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, валютних цінностей.

Необхідно зазначити, що за наявності підстав і відповідних умов матеріальна відповідальність може покладатися незалежно від притягнення працівника до дисциплінарної, адміністративної чи кримінальної відповідальності.

Порядок відшкодування шкоди залежить від розміру шкоди.

Покриття шкоди працівниками в розмірі, що не перевищує середнього місячного заробітку. Таке покриття шкоди провадиться за розпорядженням (наказом) власника, а керівниками підприємств та їхніми заступниками – за розпорядженням вищого в порядку підлеглості органу шляхом

³¹⁹ Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей. Закон України від 06.06.1995. № 217/95-ВР. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/Z950217>

відрахування із заробітної плати працівника.

Розпорядження власника (уповноваженого ним органу) або вищого в порядку підлеглості органу має бути зроблено не пізніше 2-х тижнів із дня виявлення заподіяної працівником шкоди та звернено до виконання не раніше 7-ми днів із дня повідомлення про це працівникові.

При цьому потрібно пам'ятати й про обмеження розміру відрахувань із заробітної плати, установлене нормативними документами³²⁰: під час кожної виплати заробітної плати загальний розмір усіх відрахувань не може перевищувати 20%.

Звертаємо увагу на те, що якщо сума до стягнення перевищує допустиму межу, то таке стягнення слід проводити протягом декількох місяців.

Покриття шкоди працівниками в розмірі, що перевищує середній місячний заробіток. Якщо пряма дійсна шкода, що заподіяна працівником підприємству, перевищує середній місячний заробіток працівника, з останнього стягується лише сума, що дорівнює середньому місячному заробітку, а решта шкоди працівником не покривається³²¹.

За згодою власника чи вповноваженого ним органу працівник може передати для покриття заподіяної шкоди рівноцінне майно або поправити пошкоджене.

Водночас держава залишає за роботодавцем право подати позов до районного, районного в місті, міського чи міськрайонного суду. Для звернення власника до суду в питаннях стягнення з працівника матеріальної шкоди, заподіяної підприємству, установлюється строк в один рік із дня виявлення заподіяної працівником шкоди³²².

Звертаємо увагу, що законодавством³²³ установлений річний строк із дня виявлення заподіяної працівником шкоди для звернення підприємства в суд із позовом про її відшкодування.

³²⁰ Кодекс законів про працю від 10.12.1971. URL:<https://ips.ligazakon.net/document/kd0001>

³²¹ Про узагальнення практики застосування судами законодавства, що регулює матеріальну відповідальність працівників за шкоду, заподіяну роботодавцю. Постанова Вищого спеціалізованого суду України від 11.12.2015. № 12. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/VRR00183>

³²² Кодекс законів про працю від 10.12.1971. URL:<https://ips.ligazakon.net/document/kd0001>

³²³ Про судову практику в справах про відшкодування шкоди, заподіяної підприємствам, установам, організаціям їх працівниками. Постанова Вищого спеціалізованого суду України від 29.12.1992. № 14. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/VS92006>

Днем виявлення шкоди, установленної внаслідок інвентаризації матеріальних цінностей, при ревізії або перевірці фінансово-господарської діяльності підприємства слід вважати день підписання відповідного акту чи висновку.

Під час визначення розміру шкоди вартість майна визначається на день виявлення шкоди, а в разі зміни цін застосовуються ціни, що діють на день прийняття рішення про відшкодування.

У ринкових умовах господарювання значно підвищуються роль і самостійність представників бухгалтерської професії одночасно із суттєвим зростанням їх відповідальності. Коло обов'язків і прав бухгалтера, його відповідальність за виконану роботу визначається місцем та значенням бухгалтера в структурі управління будь-якого суб'єкта господарювання. Одна справа – бухгалтер-рахівник, від якого нічого фактично не залежить, інша – головний бухгалтер – друга особа в організаційній структурі управління підприємством, помилка якого може звести нанівець всі досягнення колективу працівників підприємства. Саме від кваліфікації і здатності бухгалтера швидко реагувати на зміни законодавства залежить фінансовий стан підприємства³²⁴.

Головний бухгалтер не є матеріально відповідальною особою, оскільки його посада не передбачає виконання робіт безпосередньо пов'язаних зі зберіганням, обробленням, продажем (відпуском), перевезенням чи застосуванням у процесі виробництва переданих йому цінностей. Але, якщо головний бухгалтер виконує функції касира, то з ним обов'язково укладається договір про повну матеріальну відповідальність.

Бухгалтер не несе матеріальної відповідальності, але до нього можна застосувати відповідальність у межах середньо місячного заробітку, оскільки відповідно до нормативних документів³²⁵ за шкоду, заподіяну підприємству при виконанні трудових обов'язків, працівники, з вини яких заподіяно шкоду, несуть матеріальну відповідальність у розмірі прямої дійсної шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку.

Нагадаємо, що розмір середньомісячного заробітку розраховується відповідно до Порядку обчислення середньої заробітної плати, затвердженого постановою КМУ від 08.02.1995

³²⁴ Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За редакцією д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Ф. Ф. Бутинця. 4-е вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2005. 528 с.

³²⁵ Кодекс законів про працю від 10.12.1971. № 322-VIII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/322-08>

р. № 100 (із змінами і доповненнями)³²⁶.

Трудове законодавство передбачає також обмежену матеріальну відповідальність (ми розглядали її сутність у пункті 7.1), яку несуть керівники облікового структурного підрозділу, а саме – головний бухгалтер та його заступники, за шкоду заподіяну:

- зайвими (необґрунтованими) грошовими виплатами;
- неправильною постановкою обліку і зберіганням матеріальних чи грошових цінностей;
- невжиттям необхідних заходів до запобігання простоям, випуску недоброякісної продукції, розкраданню, знищенню і зіпсуттю матеріальних чи грошових цінностей.

Також, у деяких випадках, передбачених законодавчими актами, бухгалтер може нести матеріальну відповідальність у повному розмірі шкоди, заподіяної підприємству з його вини, коли:

- майно та цінності були одержані за разовою довіреністю або за іншим разовим документом;
- шкоди завдано діями працівника, які мають ознаки діянь, переслідуваних у кримінальному порядку;
- шкоди завдано працівником, який був у нетверезому стані;
- шкоди завдано нестачею, умисним знищенням або умисним зіпсуттям матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), в тому числі при їх виготовленні, а також інструментів, вимірювальних приладів, спецодягу та інших предметів, виданих підприємством працівникові у користування;
- шкоди завдано не при виконанні трудових обов'язків.

Отже, штатні облікові працівники за здійснені ними правопорушення можуть притягуватися до матеріальної, дисциплінарної, адміністративної і кримінальної відповідальності, що визначається нормативними документами^{327,328,329} та ін.

Однак, матеріальна та дисциплінарна відповідальність, яка згідно з чинним законодавством України може бути застосована

³²⁶Порядок обчислення середньої заробітної плати. Постанова КМУ від 08.02.1995 р. № 100. URL: <https://buhgalter911.com/normativnaya-baza/poryadok/poryadok-obchislennya-serednyoyi-1022271.html>

³²⁷ Кодекс законів про працю від 10.12.1971. № 322-VIII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/322-08>

³²⁸ Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984. № 8073-X. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

³²⁹ Кримінальний кодекс України. Закон від 05.04.2001. № 2341-III. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>

до працівника-бухгалтера у разі вчинення ним правопорушення, не гарантує бажаних наслідків для власника підприємства чи уповноваженого ним органу.

Фахівців, які ведуть бухгалтерський облік на підприємстві на договірній основі, тобто приватних підприємців або спеціалістів аудиторської фірми (централізованої бухгалтерії), може бути притягнуто до цивільно-правової відповідальності, яка виражається у формі відшкодування заподіяних збитків і регулюється цивільним законодавством.

Однак, тут необхідно звернути увагу на диспозитивний характер цивільно-правових відносин. Це фактично означає, що на відміну від трудових правовідносин, в яких сторони зобов'язані в більшості випадків у своїй діяльності керуватися виключно чинним законодавством, у цивільно-правових відносинах перевага надається договірним відносинам сторін, які керуються чинним законодавством переважно лише тоді, коли необхідне положення не зафіксоване в договорі³³⁰.

Тому при укладенні договору на ведення бухгалтерського обліку особливу увагу слід звернути на розділ, присвячений обов'язкам сторін. У цьому розділі сторони можуть зазначити будь-які обов'язки бухгалтера-підприємця чи бухгалтерії. Але треба пам'ятати, що встановлені обов'язки не повинні суперечити змісту основного зобов'язання (предмету договору).

Перед керівником підприємства, до обов'язків якого належить затвердження переліку осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні операції) на здійснення господарської діяльності, постає питання: чи вносити до переліку таких осіб бухгалтера-підприємця чи представника бухгалтерії.

За згодою бухгалтера-підприємця або представника бухгалтерії може бути передбачено підписання зазначеними вище особами тих первинних документів, до реквізитів яких включено підпис головного бухгалтера.

У разі надання позаштатному бухгалтеру права підписувати первинні документи таке право необхідно також зафіксувати в договорі, але бажано у формі обов'язку. Це слід зробити у зв'язку з тим, що до ряду документів чинним законодавством передбачено вимогу їх обов'язкового підписання головним бухгалтером підприємства. Підпис може не ставитися у разі, якщо штатним розкладом підприємства посада головного бухгалтера не передбачена. Разом з тим, якщо буде встановлено,

³³⁰ Луговець Л. Кому довіритися? Назва з екрана. URL: <https://dtk.com.ua/show/1cid01887.html>

що хоча штатним розкладом посада бухгалтера й не передбачена, але його обов'язки щодо підписання первинних документів покладено на позаштатного бухгалтера, то відповідні документи можуть втратити правове значення.

Позитивним моментом для юридичної особи, яка укладає цивільно-правовий договір на ведення бухгалтерського обліку, є можливість встановлення матеріальної відповідальності майже без обмежень за порушення сторонами їх суб'єктивних прав і обов'язків.

Згідно зі ст. 203 Цивільного кодексу України³³¹, боржник, що не виконав чи неналежним чином виконав зобов'язання, повинен повністю відшкодувати завдані кредитором збитки (витрати, зроблені кредитором, а також не одержані доходи). Реалізація принципу повної цивільно-правової відповідальності дозволяє належно задовольнити інтереси учасників цивільного обороту.

Певна «обмеженість» принципу повного відшкодування збитків полягає в тому, що обов'язок доведення наявності збитків та їх розмір у суді покладається на кредитора, і розмір понесених і доведених збитків є об'єктивною межею відповідальності за невиконання чи неналежне виконання зобов'язання. Тобто кредитор не може стягнути більшу суму збитків, ніж він їх реально поніс.

Обов'язок відшкодування збитків для винної сторони в цивільно-правових відносинах настає в силу закону. Крім того, сторони мають право встановити в договорі відповідальність за порушення умов договору у формі неустойки (штрафу, пені) на власний розсуд.

Таким чином, юридична особа, яка укладає цивільно-правовий договір про надання послуг щодо ведення бухгалтерського обліку, має можливість передбачити в договорі відповідальність бухгалтера-підприємця чи бухгалтерії за будь-які вчинки, які можуть призвести підприємство-наймач до негативних наслідків, зокрема, у формі погіршення фінансового становища внаслідок застосування контролюючими органами санкцій за порушення ведення бухгалтерського обліку, несвоєчасну сплату податків та зборів та інші правопорушення, що можуть бути в безпосередньому причинному зв'язку з неналежним виконанням бухгалтером-підприємцем чи бухгалтерією своїх договірних зобов'язань.

У зв'язку з цим особливу увагу доцільно приділяти розділу договору про відповідальність, продумати й зафіксувати

³³¹ Цивільний кодекс України. [tp://zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)

якнайбільше можливих правопорушень з боку бухгалтера-підприємця (бухгалтерії) та обов'язково встановити санкції за порушення договірних зобов'язань.

Не зайвою буде й норма загального характеру на кшталт «у разі застосування контролюючими органами фінансових стягнень до підприємства внаслідок неналежного виконання бухгалтером-підприємцем (бухгалтерією) обов'язків за цим договором останній (остання) зобов'язаний (зобов'язана) відшкодувати розмір сплачених підприємством санкцій у повному обсязі».

На цьому етапі порівняльного аналізу ведення бухгалтерського обліку власними («штатними») бухгалтерами підприємства та найманими за цивільно-правовим договором всі «за» можна віддати за встановлення цивільно-правових відносин щодо ведення бухгалтерського обліку.

Серед головних переваг спеціалізованих фірм і спеціалістів з бухгалтерського обліку слід зазначити вищий рівень їх кваліфікації, зацікавленість у належному веденні справ (пов'язану з репутацією, розміром оплати та можливістю подальшої співпраці та інші фактори), а також загрозою застосування санкції за неналежне виконання обов'язків, що впливають з договору.

У разі, якщо бухгалтерський облік ведеться безпосередньо власником чи керівником підприємства, то вони, крім вищезазначених, повинні будуть виконувати також обов'язки бухгалтера, передбачені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»³³², зокрема:

- забезпечувати дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання й подання в установлені строки фінансової звітності;
- організовувати контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- брати участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням витрат від нестачі, крадіжки й псування активів підприємства;
- забезпечувати перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Крім того, на керівника підприємства трудовим договором, укладеним з власником, можуть бути покладені й додаткові

³³² Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: [tp://zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)

обов'язки, а отже, й відповідальність за їх належне виконання.

З керівником підприємства власник має право укласти контракт як особливу форму трудового договору. Контрактна форма трудового договору передбачає можливість запровадження взаємної відповідальності сторін, у тому числі матеріальної. На відміну від інших видів відповідальності, які встановлюються в імперативному порядку (незалежно від волевиявлення учасників трудових відносин), така відповідальність встановлюється виключно за угодою сторін. Тому для забезпечення виконання зобов'язань, що випливають з контрактної форми найму, сторони мають право на власний розсуд передбачити відповідні заходи. Тобто фактично в цьому випадку йдеться про додаткову відповідальність сторін порівняно з передбаченою чинним законодавством про працю³³³.

Сторони, наприклад, мають право передбачити в трудовому контракті такий нетрадиційний для трудових відносин спосіб забезпечення виконання зобов'язань, як неустойка (пеня, штраф).

Сума неустойки обов'язково повинна бути зазначена в контракті. При цьому неустойка може на розсуд сторін передбачатися як при достроковому розірванні контракту без поважних причин з ініціативи однієї із сторін, так і в разі невиконання чи неналежного виконання умов у період дії контракту.

Відповідальність за невиконання умов контракту істотно відрізняється від матеріальної та дисциплінарної відповідальності, передбачених у нормативних документах³³⁴, у зв'язку з чим її можна назвати додатковою відповідальністю, оскільки вона може виникати лише за угодою сторін у рамках трудових відносин, зумовлених специфікою контрактної системи наймання працівників.

Таким чином, покладення обов'язків на керівника підприємства щодо ведення бухгалтерського обліку шляхом укладення з ним контракту є чи не найкращим способом захисту інтересів власника підприємства. Це пов'язано з тим, що контрактна форма трудового договору дає можливість власнику встановити обов'язок керівника сплатити штрафні санкції за порушення виконання умов контракту в необмеженому розмірі, а також передбачити на власний розсуд (за погодженням з

³³³ Луговець Л. Кому довіритися? Назва з екрана. URL: <https://dtkt.com.ua/show/1cid01887.html>

³³⁴ Кодекс законів про працю від 10.12.1971. № 322-VIII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/322-08>

керівником) підстави та умови такої відповідальності. Така додаткова відповідальність у трудовому праві фактично компенсує всі «плюси» цивільно-правової відповідальності за порушення виконання вимог цивільно-правових договорів. Крім того, у зв'язку з тим, що правовідносини між сторонами трудового контракту є трудовими, то власник підприємства має також право притягнути керівника до дисциплінарної відповідальності.

У разі, якщо власник підприємства вирішив самостійно вести бухгалтерський облік, на нього покладається повна відповідальність за його ведення згідно з чинним законодавством України. Крім обов'язків власника підприємства у сфері організації та ведення бухгалтерського обліку, він зобов'язується також виконувати функцію бухгалтера. Таким чином, збільшення зобов'язань для власника безумовно тягне пропорційне збільшення обсягу відповідальності. За ведення бухгалтерського обліку з порушенням вимог чинного законодавства власник підприємства може бути притягнутий до адміністративної та кримінальної відповідальності (можливість настання дисциплінарної відповідальності, зрозуміло, виключається, оскільки власник не може укласти сам зі собою трудовий договір про прийняття на роботу).

Бухгалтеру потрібно постійно слідкувати за змінами в законодавстві та підвищувати свій кваліфікаційний рівень, оскільки знання своїх прав і обов'язків допоможе у випадку виникнення спірних питань у ході перевірки контролюючими органами та суперечок з керівництвом.

Організація матеріальної відповідальності проявляється, передусім, при:

- прийманні на роботу (або звільненні) матеріально відповідальних осіб;
- укладанні договорів про матеріальну відповідальність з працівниками та забезпеченні контролю за їх виконанням;
- проведенні інвентаризації й встановленні фактів недостач, розкрадань, пошкодження майна підприємства;
- організації аналітичного обліку активів таким чином, щоб в бухгалтерському обліку реєструвалися не лише активи, а й особи, на відповідальному зберіганні яких вони перебувають³³⁵.

³³⁵ Бутинець Ф. Ф., Войналович О. П., Томашевська І. Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. За редакцією д.е.н., проф., Ф. Ф. Бутинця. 4-е вид., доп. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2005. 528 с.

Доцільно за кожним рахунком матеріальних цінностей закріплювати окрему особу або групу осіб, відповідальних за їх збереження.

Закріплення матеріальної відповідальності здійснюється шляхом затвердження в Наказі «Про облікову політику підприємства» переліку посад працівників та сфери їх матеріальної відповідальності (табл. 2.5).

Таблиця 2.5.

Перелік матеріально відповідальних осіб підприємства

Структурний підрозділ	Матеріально відповідальна особа (ПІБ)	Найменування активів	Дати проведених інвентаризацій
1	2	3	4
Склад № 1	Степаненко М.В.	Будівельні матеріали	26.11.21
Склад № 2	Василенко О.О.	Паливо	25.11.21
І т.д			

Кожна особа, якій довірено активи, повинна звітуватися про їх зберігання і витрачання. Для контролю за надходженням, використанням, зберіганням товарно-матеріальних цінностей, попередженням крадіжок матеріально відповідальні особи, відповідно до графіку документообороту, повинні складати звіти. Форми таких звітів можуть розроблятися підприємством самостійно та наводитися в додатках до наказу «Про облікову політику підприємства». Реквізитами звіту можуть бути посада та прізвище матеріально відповідальної особи, залишок товарно-матеріальних цінностей на початок і кінець періоду, надходження і витрачання у кількісному та вартісному вираженні, напрями витрачання цінностей тощо.

Призначення, звільнення і переведення (переміщення) на інші посади матеріально відповідальних осіб повинно узгоджуватися з головним бухгалтером (бухгалтером) підприємства.

Питання дисциплінарної відповідальності бухгалтера набуває особливого значення в умовах підвищення ролі бухгалтера у забезпеченні інформаційних потреб користувачів бухгалтерської інформації.

Бухгалтер, як кожна посадова особа, має певні права та обов'язки, однак також несе відповідальність за допущені ним порушення.

Як ми вже зазначали у пункті 7.1, дисциплінарна відповідальність – це різновид юридичної ретроспективної відповідальності працівника за порушення трудової дисципліни

із застосуванням до нього догани та звільнення; законодавством, статутами й положеннями про дисципліну для окремих категорій працівників можуть бути передбачені інші дисциплінарні стягнення.

Під дисциплінарним порушенням розуміється протиправне спеціальне невиконання своїх службових обов'язків.

Метою дисциплінарної відповідальності є:

1. Забезпечення внутрішнього трудового режиму підприємства;

2. Виховання, як самих порушників трудової дисципліни, так і інших працівників, щоб уникнути порушення трудової дисципліни з їх боку³³⁶.

Специфіка дисциплінарної відповідальності полягає в тому, що на кожному підприємстві вона може мати певні особливості і притягнення до неї залежить більше від правил, установлених роботодавцем. Кодексом законів про працю України тільки передбачено загальні її норми.

Розрізняють загальну та спеціальну дисциплінарну відповідальність (рис. 2.18).

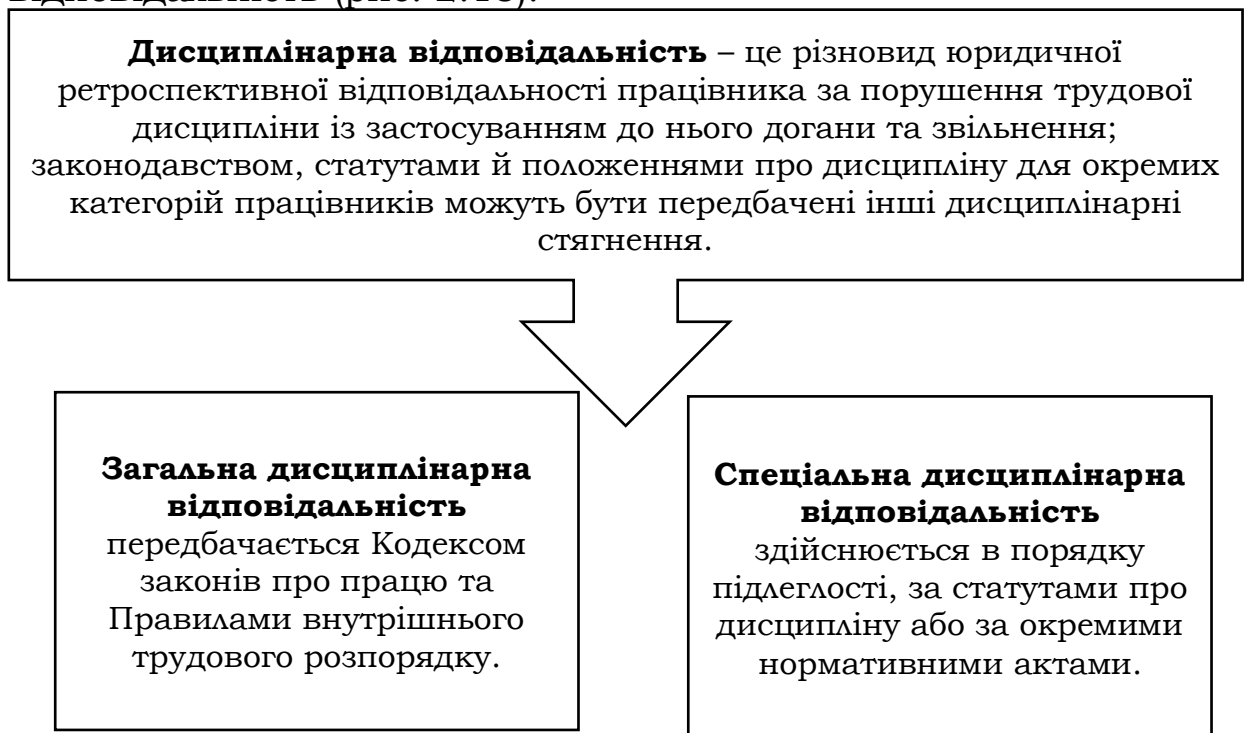


Рис. 2.18. Зміст та види дисциплінарної відповідальності
Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих наукових та нормативних джерел

Дисциплінарні стягнення застосовуються органом, якому надано право прийняття на роботу (обрання, затвердження

³³⁶ Мелень О. В. Організація бухгалтерського обліку : конспект лекцій для студ. спец. «Облік і аудит» всіх форм навч. Х. : НТУ «ХП», 2015. 84 с.

і призначення на посаду) працівника. Стосовно директора стягнення може накладати власник або уповноважений ним орган, який прийняв його на роботу. Наприклад, в приватному підприємстві це засновник, у ТОВ – загальні збори учасників, в акціонерному товаристві – загальні збори акціонерів.

Застосовується цей вид відповідальності одразу після вчинення проступку, але не пізніше одного місяця з дня його виявлення (без урахування часу звільнення працівника від роботи у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю або перебування його у відпустці) та не може бути накладене пізніше шести місяців з дня вчинення проступку.

Дисциплінарні стягнення на працівників, які несуть дисциплінарну відповідальність за статутами, положеннями та іншими актами законодавства, можуть накладати також органи, адміністративно вищі за згадані.

За порушення трудової дисципліни працівнику, в тому числі бухгалтеру можуть оголосити догану або звільнити.

Законодавством, статутами і положеннями про дисципліну може бути передбачено для окремих категорій працівників й інші дисциплінарні стягнення, наприклад, зауваження, сувора догана тощо. До облікових працівників може застосовуватися і дисциплінарне стягнення як звільнення, однак лише за певних підстав (рис. 2.19).

За систематичне невиконання працівником без поважних причин обов'язків, покладених на нього трудовим договором або правилами внутрішнього трудового розпорядку, він може бути звільнений лише за проступок, вчинений після застосування до нього дисциплінарного або громадського стягнення за невиконання без поважних причин покладених на нього обов'язків. Тобто, якщо бухгалтер порушив трудову дисципліну, за що йому було винесено догану, але протягом року більше не порушував її, вважається, що він не притягався до дисциплінарної відповідальності. Якщо ж після накладання дисциплінарного стягнення рік не минув і бухгалтер знову порушив трудову дисципліну, то керівник має право звільнити його на підставі положень Кодексу законів про працю України. Слід зазначити, що до застосування дисциплінарного стягнення власник або уповноважений ним орган повинен зажадати від порушника трудової дисципліни письмові пояснення. Проте відсутність таких пояснень не перешкоджає застосуванню стягнення, якщо власник має докази того, що пояснення від працівника він зажадав, але працівник їх не надав. Таким доказом є акт, складений за підписом кількох осіб у підтвердження відмови працівника надати пояснення по суті

порушення трудової дисципліни.



Рис. 2.19. Підстави застосування до облікових працівників дисциплінарного такого стягнення як звільнення

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

При обранні виду стягнення власник або уповноважений ним орган повинен враховувати ступінь тяжкості вчиненого проступку і заподіяну ним шкоду, обставини, за яких вчинено проступок, і попередню роботу працівника.

Стягнення оголошується в наказі (розпорядженні) і повідомляється працівникові під підпис. Зрозуміло, що стягнення у формі звільнення вимагає відповідного запису в трудовій книжці у визначеному порядку. Відомості про оголошення догани (на відміну від заохочення) до трудової книжки не заносяться. Проте необхідно зазначити, що у разі якщо через неналежне та/або з порушенням вимог чинного законодавства ведення бухгалтерського обліку до підприємства будуть застосовані контролюючими органами значні фінансові

санкції, винесення винному в цьому бухгалтеру догани чи звільнення з роботи фінансовому стану підприємства не зарадять і збитків не відшкодують.

Адміністративна відповідальність регламентується Кодексом України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-Х³³⁷.

Адміністративна відповідальність полягає у застосуванні штрафних санкцій до посадових осіб, в тому числі до бухгалтерів.

Накладання адміністративних штрафів за вчинене адміністративне порушення здійснюється у певному порядку.

Передбачено, що при вчиненні однією особою двох або більше правопорушень адміністративне стягнення накладається на кожне правопорушення окремо.

Якщо особа вчинила кілька адміністративних порушень, справи про які розглядаються одночасно одним і тим самим органом, стягнення накладається в межах санкції, встановленої за більш серйозне правопорушення з числа вчинених.

До основного стягнення в цьому разі може бути приєднане одне з додаткових стягнень, передбачених статтями про відповідальність за будь-яке з вчинених правопорушень.

Наприклад, якщо при перевірці органи податкової служби виявили кілька правопорушень, то адміністративне стягнення буде накладатись в межах санкції за серйозніше правопорушення.

Якщо перевірка проводилась податковими органами і органами соціального страхування та при цьому виявлено кілька правопорушень, то до адміністративної відповідальності притягують як податкові органи, так і органи соціального страхування. Якщо органи, які проводять перевірку, виявили одне і теж саме порушення, то адміністративний штраф накладається лише одним органом.

Адміністративні правопорушення облікових працівників можуть бути двох видів: первинні та триваючі (рис. 2.20).

Слід зазначити, що триваючі правопорушення характеризуються тим, що особа, яка вчинила якісь певні дії чи бездіяльність, перебуває далі у стані безперервного продовження таких дій (бездіяльності). Ці дії безперервно порушують закон протягом певного часу. Іноді такий стан триває значний час, протягом якого винний безперервно скоює правопорушення у вигляді невиконання покладених на нього обов'язків.

³³⁷ Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984. № 8073-Х. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

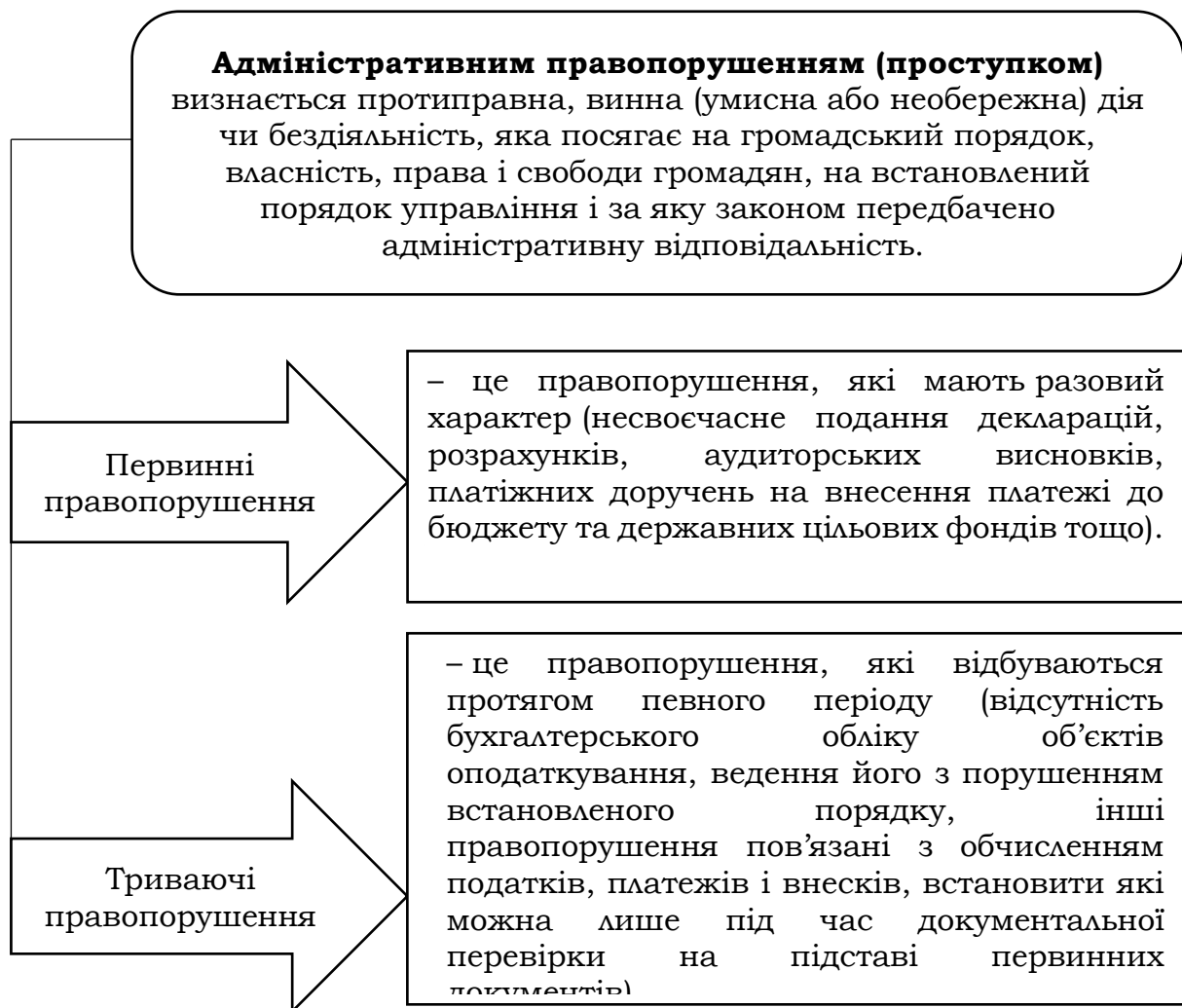


Рис. 2.20. Зміст та види адміністративних правопорушень облікових працівників

Джерело: сформовано авторами на підставі³³⁸

Водночас триваючі правопорушення припиняються, якщо факт цих правопорушень виявлено компетентним органом при проведенні перевірок, наприклад, у разі виявлення таких проступків:

- відсутності обліку доходів і витрат, для яких встановлено обов'язкову форму обліку;
- бухгалтерського обліку об'єктів оподаткування, ведення його з порушенням національних ПБО;
- інших правопорушень, пов'язаних із нарахуванням податків і встановити які можна тільки в ході документальної перевірки на підставі первинних документів.

Стягнення за такі адміністративні правопорушення може бути накладено в строк не пізніше ніж через два місяці з дня їх виявлення (з дати складання та підписання акта перевірки).

³³⁸ Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984. № 8073-X. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

Алгоритм провадження (в 15-денний строк з дня одержання справи (за винятком окремих справ) у справах про адміністративні правопорушення такий:

1. уповноважена на це посадова особа складає відповідний протокол, зміст якого повинен відповідати нормативним вимогам;

2. протокол передають органу (посадовій особі), уповноваженому розглядати справу про адміністративні правопорушення;

3. виноситься постанова у справі про адміністративні правопорушення (накласти адміністративні стягнення, вжити інших заходів впливу чи закрити справу).

Постанова повинна бути звернена до стягнення протягом трьох місяців з дня винесення.

Притягнення посадових осіб до дисциплінарної відповідальності за вчинені ними правопорушення не виключає застосування до них заходів адміністративного стягнення за ці самі порушення і не звільняє від обов'язку відшкодувати заподіяну ними шкоду. Штрафи накладаються за деякі види адміністративних правопорушень на головного бухгалтера та директора як посадових осіб підприємства (таблиця 2.6 **Додаток А**).

Кримінальна відповідальність займає особливе місце в системі заходів кримінально-правового впливу. З одного боку, кримінальна відповідальність несе в собі негативну (осудливу) оцінку скоєного правопорушення та особи, яка його вчинила, а з іншого – реалізується завдяки державному примусу та передбачає застосування до винного заходів кримінально-правового впливу, так чи інакше пов'язаних з обмеженням його прав і свобод. Більше того, кримінальна відповідальність виступає реакцією на вчинення з боку особи правопорушення, яке характеризується найвищим ступенем суспільної небезпечності та має низку ознак, властивих лише закону про кримінальну відповідальність³³⁹.

Державно-правовий примус, безумовно, належить до змісту кримінальної відповідальності, становить її сутність. Але він не вичерпує кримінальної відповідальності й не є їй тотожним, оскільки остання можлива і без застосування покарання (наприклад, у випадку звільнення від нього на підставі ч. 4 ст. 74

³³⁹ Богатирьов І., Савченко А. Кримінальна відповідальності як сучасна проблема кримінального права України. Підприємство, господарство і право. № 2. 2020. С. 133–137.

КК України³⁴⁰). Ось чому трактування кримінальної відповідальності лише як державного примусу – обмеження прав і свобод особи, що вчинила злочин (яке, до речі, є досить поширене в науковій правовій літературі), без необхідних підстав зводить це поняття, фактично зводить його лише до змісту санкції й покарання і не може бути покладеним в обґрунтування низки інститутів кримінального права, тісно пов'язаних із кримінальною відповідальністю, і більш того, є похідними від неї (інститути давності притягнення до кримінальної відповідальності, звільнення від кримінальної відповідальності й покарання та ін.).

Кримінальна відповідальність – це юридичний обов'язок особи, яка вчинила злочин, підлягати дії кримінального закону, тобто зазнати з боку держави негативної оцінки в обвинувальному вирокі суду за вчинене суспільно небезпечне діяння, а також заходів державно-правового примусу у вигляді обмежень прав і свобод особистого, майнового чи іншого характеру.

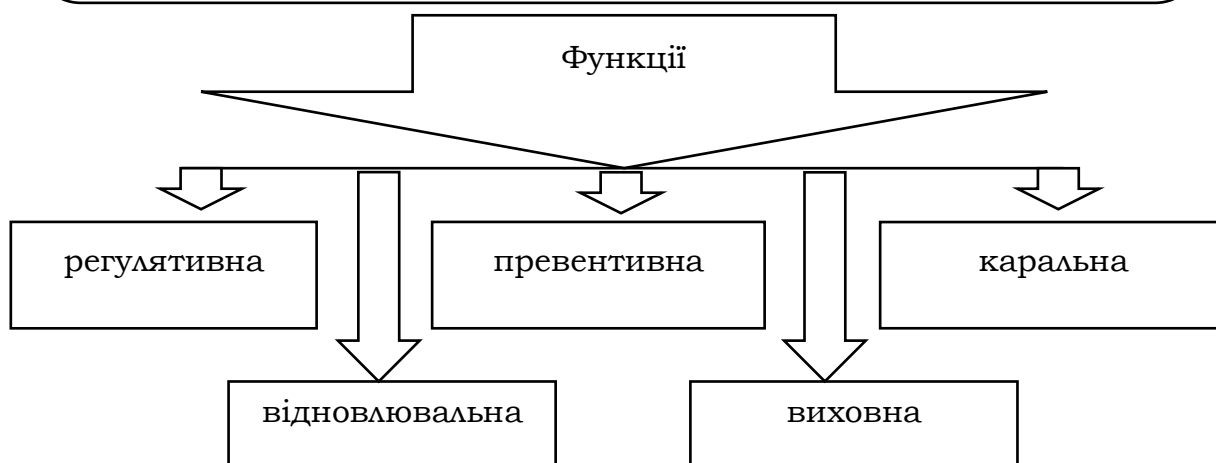


Рис. 2.21. Зміст та функції кримінальної відповідальності

Джерело: сформовано авторами на підставі нормативних та наукових джерел

Підхід до визначення кримінальної відповідальності як юридичного обов'язку особи, яка вчинила злочин, підлягати дії кримінального закону, зазнати державного осуду, у вирокі суду й заходів державно-правового примусу^{341,342} надає змогу, крім того, акцентувати увагу на двох суттєвих і дуже важливих аспектах (сторонах) кримінальної відповідальності (як єдиного цілого), що перебувають у діалектичній єдності: на

³⁴⁰ Кримінальний кодекс України. Закон від 05.04.2001. № 2341-III. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>

³⁴¹ Браїнин Я. М. Уголовная ответственность в советском уголовном праве : моногр. М., 1963. 276 с.

³⁴² Матишевський П. С. Кримінальне право України : Загальна частина : підруч. К., 2000. 272 с.

ретроспективному (негативному), тобто на застосуванні до особи, яка вчинила злочин, засобів державного примусу (покарання, передбаченого законом), і на потенційному (перспективному чи ультраактивному) – юридичному обов'язку особи підлягати дії кримінального закону в разі вчинення нею суспільно небезпечного діяння, визнаного злочином. Тракткування кримінальної відповідальності, що пропонується, надає можливість, як видається, глибше і повніше з'ясувати обсяг, сутність і зміст цієї категорії з урахуванням ретроспективного і потенційного аспектів кримінальної відповідальності, обґрунтувати, зокрема, крім охоронної й регулятивної функцій кримінального права, також виховну та превентивну (в тому числі генеральної превенції) функції, що органічно йому притаманні.

Кримінальна відповідальність являє собою комплексний і системний феномен, її головне завдання – це використання в повному обсязі регулятивної, превентивної, каральної, відновлювальної та виховної функції з метою реалізації заходів кримінально-правового впливу³⁴³.

Регулятивна функція передбачає фіксацію в кримінально-правових нормах підстави реалізації кримінальної відповідальності, визначення кримінально-правового статусу особи, яка підлягає кримінальній відповідальності, складів правомірної поведінки, що виключають кримінальну відповідальність, підстав застосування заходів кримінально-правового впливу, прав та обов'язків правозастосовних органів щодо їх застосування тощо.

Превентивна функція кримінальної відповідальності складається з двох взаємозв'язаних складових:

- спеціально превентивного впливу, що полягає в утриманні від вчинення нового злочину особою, щодо якої реалізована кримінальна відповідальність;
- загально превентивного впливу, який передбачає попередження скоєння злочинів іншими особами.

Каральна функція кримінальної відповідальності позбавляє особу, яка вчинила злочин, найрізноманітніших благ, прав, свобод тощо та знаходить свій прояв у застосуванні кожного елементу кримінальної відповідальності (засудження – покарання – судимості).

Відновлювальна функція кримінальної відповідальності реалізується шляхом приведення в первинний стан порушених

³⁴³ Панов М. Кримінальна відповідальність : поняття, принципи, підстава. Право України. № 8. 2021. С. 249–260.

суспільних відносин, соціальних зв'язків, правовідносин; у загальному вигляді – утвердження соціальної справедливості. На сучасному етапі розвитку кримінального права, зважаючи на позитивний іноземний досвід, задля підсилення ролі відновлювальної функції кримінальної відповідальності, резонним є встановлення нових гарантій виконання державою своїх зобов'язань із захисту прав особи, яка потерпіла від злочину, шляхом запровадження сплати у випадках, визначених законом, штрафу на її користь.

Виховна функція кримінальної відповідальності реалізується за рахунок успішного виконання всіх інших функцій, впливаючи на внутрішній світ особи винного, його моральну сферу, цінності орієнтації, правосвідомість.

Підставою для застосування найсуворішого виду відповідальності є вчинення особою суспільно небезпечного діяння, яке містить склад злочину, передбаченого Кримінальним кодексом. Водночас особа вважається невинуватою у вчиненні злочину і не може бути піддана кримінальному покаранню, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду (ст. 62 Конституції та ст. 2 Кримінального кодексу).

Кримінальна відповідальність бухгалтера настає в разі здійснення суспільно небезпечної дії, що містить склад злочину. Головний бухгалтер повинен нести кримінальну відповідальність, якщо його діяльність породжує кримінальне правопорушення або сприяє його здійсненню іншою особою.

Найчастіше підставою для збудження кримінальної справи проти бухгалтера є такі порушення, як ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів та ухилення від сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування.

Однак, головний бухгалтер може бути причетний до злочинів у сфері господарської діяльності (табл. 2.7.).

Ще декілька статей Кримінального кодексу, які можуть бути застосовані до бухгалтера, міститься в інших розділах цього Кодексу. Наприклад, кримінальна відповідальність бухгалтера може настати за наступними статтями Кримінального кодексу³⁴⁴:

- 01) ст. 173 «Грубе порушення угоди про працю»,
- 02) ст. 175 «Невиплата заробітної плати, стипендії, пенсії чи інших установлених законом виплат»,
- 03) ст. 364 «Зловживання владою або службовим становищем»,

³⁴⁴ Кримінальний кодекс України. Закон від 05.04.2001. № 2341-III. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>

- 04) ст. 366 «Службове підроблення»,
 05) ст. 367 «Службова недбалість»,
 06) ст. 369 «Пропозиція, обіцянка або надання неправомірної вигоди службовій особі».

Таблиця 2.7.

Злочини у сфері господарської діяльності, до яких може бути причетним головний бухгалтер

№ п.п	Зміст злочину
1	2
1.	– незаконні дії з документами на переведення, платіжними картками і іншими засобами доступу до банківських рахунків, електронними грошима, устаткуванням для їх виготовлення ;
2.	– контрабанда, «тобто переміщення через митний кордон України поза митним контролем або з приховуванням від митного контролю культурних цінностей, отруйних, сильнодіючих, вибухових речовин, радіоактивних матеріалів, зброї та боєприпасів (крім гладкоствольної мисливської зброї та бойових припасів до неї), а також спеціальних технічних засобів негласного отримання інформації»;
3.	– фіктивне підприємництво, «тобто створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона»;
4.	– підробка документів, що представляються для проведення державної реєстрації юридичної особи і фізичних осіб — підприємців;
5.	– протиправне заволодіння майном підприємства, установи, організації;
6.	– легалізація (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом, а саме «вчинення фінансової операції чи правочину з коштами або іншим майном, одержаними внаслідок вчинення суспільно небезпечного протиправного діяння, що передувало легалізації (відмиванню) доходів, а також вчинення дій, спрямованих на приховання чи маскуванню незаконного походження таких коштів або іншого майна чи володіння ними, прав на такі кошти або майно, джерела їх походження, місцезнаходження, переміщення, зміну їх форми (перетворення), а так само набуття, володіння або використання коштів чи іншого майна, одержаних внаслідок вчинення суспільно небезпечного протиправного діяння, що передувало легалізації (відмиванню) доходів» (ст. 209);
7.	– умисне порушення вимог законодавства про запобігання і протидію легалізації (відмиванню) доходів, отриманих злочинним шляхом, або фінансуванні тероризму (ст. 209);
8.	– нецільове використання бюджетних коштів, здійснення витрат бюджету або надання кредитів з бюджету без встановлених бюджетних призначень або з їх перевищенням (ст. 210);
9.	– ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів)
	– ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування і страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування ;

10.	– доведення до банкрутства, тобто «умисне, з корисливих мотивів, іншої особистої заінтересованості або в інтересах третіх осіб вчинення громадянином - засновником (учасником) або службовою особою суб'єкта господарської діяльності дій, що призвели до стійкої фінансової неспроможності суб'єкта господарської діяльності, якщо це завдало великої матеріальної шкоди державі чи кредитору»;
11.	– шахрайство з фінансовими ресурсами, а саме «надання завідомо неправдивої інформації органам державної влади, органам влади Автономної Республіки Крим чи органам місцевого самоврядування, банкам або іншим кредиторам з метою одержання субсидій, субвенцій, дотацій, кредитів чи пільг щодо податків у разі відсутності ознак злочину проти власності»;
12.	– підробка документів, що представляються для реєстрації випуску цінних паперів;
13.	– розголошення комерційної або банківської таємниці, тобто «умисне розголошення комерційної або банківської таємниці без згоди її власника особою, якій ця таємниця відома у зв'язку з професійною або службовою діяльністю, якщо воно вчинене з корисливих чи інших особистих мотивів і завдало істотної шкоди суб'єкту господарської діяльності»;
14.	– незаконне використання інсайдерської інформації, а саме «розголошення, передача або надання доступу до інсайдерської інформації, а так само надання з використанням такої інформації рекомендацій стосовно придбання або відчуження цінних паперів чи похідних (деривативів), якщо це призвело до отримання особою, яка вчинила зазначені дії, чи третіми особами необґрунтованого прибутку в значному розмірі, або уникнення учасником фондового ринку чи третіми особами значних збитків, або якщо це заподіяло значну шкоду охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян або державним чи громадським інтересам, або інтересам юридичних осіб»;
15.	– приховування інформації про діяльність емітента, а саме «ненадання службовою особою емітента інвестору в цінні папери (у тому числі акціонеру) на його письмовий запит інформації про діяльність емітента в межах, передбачених законом, або надання йому недостовірної інформації, якщо це заподіяло інвестору в цінні папери (у тому числі акціонеру) матеріальну шкоду в значному розмірі».

Джерело: сформовано авторами на підставі³⁴⁵

Кримінальна відповідальність бухгалтера за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне забезпечення настає лише тоді, коли воно здійснене навмисно.

Згідно з законодавством, прямим є намір, коли особа усвідомлювала суспільно небезпечний характер своєї дії (або бездіяльності), передбачала його суспільно небезпечні наслідки і бажало їх настання. Працівники податкової міліції можуть дати хід збудженій кримінальній справі лише тоді, коли буде

³⁴⁵ Кримінальний кодекс України. Закон від 05.04.2001. № 2341-III. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>

доведений намір, інакше справа буде закрита.

Проте, якщо особа не усвідомлювала і не могла усвідомлювати злочинного характеру наказу або розпорядження, то за діяння, здійснене в цілях виконання такого наказу або розпорядження, кримінальну відповідальність несе лише особа, що віддала злочинний наказ або розпорядження.

Інакше такі дії можна кваліфікувати за ст. 367 Кримінального кодексу «Службова недбалість».

Службова недбалість – це невиконання або неналежного виконання службовою особою своїх службових обов'язків із-за несумлінного відношення до них, що заподіяло істотну шкоду правам, що охороняються законом, свободам та інтересам окремих громадян, або державним або суспільним інтересам.

Під поняттям «Службова особа» в Кримінального кодексу маються на увазі, зокрема, особи, що займають постійно або тимчасово в органах державної влади, місцевого самоврядування, на державних або комунальних унітарних підприємствах, в установах або організаціях посади, пов'язані з виконання організаційно-розпорядчих або адміністративно-господарських функцій або виконують такі функції по спеціальному повноваженню, яким особа наділяється повноважним органом державної влади, місцевого самоврядування, центральним органом державного управління із спеціальним статусом, повноважним органом або повноважною особою підприємства, установи, організації, судом або законом. Зверніть увагу на те, що більшість статей Кримінального кодексу, передбачають настання відповідальності лише для службових осіб.

Звертаємо увагу, що підприємець не є службовою особою і, відповідно, не повинен притягуватися до відповідальності за скоєння злочину у сфері службової діяльності, якщо цей злочин здійснений на підприємстві. Таким чином, якщо бухгалтер виконує свою роботу не в рамках трудової угоди з підприємством, а як підприємець за цивільно-правовою угодою, то він не може бути притягнений до відповідальності як учасник злочину. Але при цьому, слід пам'ятати, що особи, що сприяли своїми діями платникам податків (виконавцям злочину) в ухиленні від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, несуть відповідальність як співучасники за ст. 27 Кримінального кодексу та ст. 212 Кримінального кодексу. Якщо в документах бухгалтерського обліку та податкової звітності міститься недостовірні інформація, то бухгалтера можна притягнути до відповідальності за ст.366 та 358 КК (за підробку документів, печаток, штампів і бланків, а також використання підроблених

документів, початок, штампів), а бухгалтера-підприємця – за ст. 396 Кримінального кодексу «Приховування злочину», якщо він допомагав керівникові підприємства приховувати злочин, передбачений ст. 212 Кримінального кодексу. Наприклад, якщо він допомагав оформляти накладні на фіктивне відвантаження товару.

Щоб довести співучасть бухгалтера-підприємця в злочині, необхідно мати докази (наявність його підписів на підроблених документах, ведення подвійної бухгалтерії в комп'ютері, свідчення свідків та інше). А якщо бухгалтер-підприємець лише вів облік на підставі первинних документів і при цьому в звітах відсутній його підпис, то довести, що недостовірні показники в документах були зроблені цим бухгалтером складно.

Нормативні документи свідчать, що стосовно кримінальної відповідальності статус бухгалтера-підприємця безпечніший, ніж бухгалтера – працівника підприємства (службової особи), оскільки на нього покладається більше відповідальності. А цивільно-правова відповідальність бухгалтера може бути лише в разі виконання ним обов'язків в рамках цивільно-правових угод, наприклад, як підприємець. Тоді відповідальність бухгалтера визначається сторонами в укладеній угоді, або безпосередньо цивільним та господарським законодавством.

Головного бухгалтера може бути притягнуто до кримінальної відповідальності за правопорушення особливого характеру (таблиця 7.4. Додаток Б).

Ми вже розглядали значення організації бухгалтерського обліку та встановили, що воно полягає у вдосконаленні обробки інформації, розподілі робіт між персоналом бухгалтерії та наукової організації праці. Відомо, що організація бухгалтерського обліку – це один з найбільш відповідальних етапів створення підприємства і підготовки його до ефективної діяльності.

Відповідальність за організацію обліку, під якою розуміють систему умов та елементів побудови процесу обліку з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства та вчиненням контролю за раціональним використанням робочих ресурсів і готової продукції, несе керівник (власник).

При цьому необхідно розуміти, що організація юридичної відповідальності облікових працівників полягає не в тому, що керівник підприємства особисто займається контролем за збереженням матеріальних цінностей, дотриманням правил ведення обліку та дотриманням трудової дисципліни, а у тому, що він здійснює організацію та контроль дотримання прав і

юридичної відповідальності тих осіб, які здійснюють обліковий процес та відповідають за його результат.

2.3. Організація ресурсного забезпечення бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік (як складова системи обліку) – впорядкована система збору, реєстрації та узагальнення інформації (у грошовому вимірнику) про майно (рухоме і нерухоме; матеріальні цінності, речі, якими володіє юридична особа), зобов'язання (договірні та позадоговірні) суб'єкта господарювання (підприємства, установи, організації) та їх рух методами суцільного, неперервного та документального обліку всіх господарських операцій³⁴⁶.

Організацію бухгалтерського обліку можна трактувати як елемент функції управління підприємством, що полягає в цілеспрямованій діяльності керівників підприємства у створенні, постійному впорядкуванні та вдосконаленні системи бухгалтерського обліку господарської діяльності з метою забезпечення обліковою інформацією зовнішніх та внутрішніх користувачів, на основі якої будуть прийматись результативні управлінські рішення оперативного та стратегічного характеру.

Будь-який процес у філософському розумінні передбачає послідовність змін у явищах та подіях.

У будь-якому технологічному процесі предмети праці перетворюються на готовий продукт. І як ми вже зазначали у попередніх розділах підручника, облік також можна розглядати як технологічний процес, де із вхідних даних у результаті обробки та переробки дістають вихідну продукцію у формі показників, на основі яких приймаються управлінські рішення.

Однак все це не можливо без відповідного ресурсного забезпечення бухгалтерського обліку.

Категорія «ресурс» (від французького *resource* – засіб, запас, джерело доходу) має універсальний, міждисциплінарний та багатоаспектний характер. Цей термін зустрічається в понятійному апараті багатьох галузей знань.

У енциклопедичному словнику³⁴⁷ наводиться наступне визначення: «Ресурси (від французького *resource* – допоміжний засіб) – грошові кошти, запаси, цінності, можливості, джерела коштів, доходів (наприклад, природні ресурси, економічні

³⁴⁶ Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку: монографія. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т. 2010. 336 с.

³⁴⁷ Советский энциклопедический словарь. Под ред. А. М. Прохорова. М. : «Советская энциклопедия», 1980. 1600 с.

ресурси). Аналогічне тлумачення можна зустріти у Великому енциклопедичному словнику³⁴⁸ і у Великому економічному словнику³⁴⁹.

Також у іншому словнику³⁵⁰ зустрічаємо таке визначення: «Ресурси (resources) – елементи економічної системи, що використовуються в процесі виробничого споживання або фактори виробництва: праця (робітників, інженерів, організаторів виробництва), земля (запаси корисних копалин, лісу), капіталу (будівлі та споруди, технологічне обладнання, транспортні засоби).

Ресурси – цінності, засоби, можливості, грошові засоби, джерела засобів доходів, є фактором внутрішніх резервів економічного розвитку організації за умови їх ефективного використання, що дозволяє забезпечити не тільки потреби організації, але й потреби суспільства³⁵¹.

Ресурсне забезпечення бухгалтерського обліку – це комплекс заходів із забезпечення облікового процесу ресурсами відповідного виду і складу, що включає механізми пошуку, отримання, зберігання, накопичення, планування, обліку, використання і витрат.

Структура ресурсного забезпечення облікового процесу для кожного підприємства є індивідуальною, виходячи із специфіки галузі, рівня економічного розвитку, стану потенціалу розвитку, вибраної стратегії подальшого розвитку.

Вироблення стратегічних цілей розвитку системи бухгалтерського обліку повинне ґрунтуватися, зокрема, на аналізі складу ресурсів, стану їх використання за окремими видами, виявленні потенційних можливостей для залучення у разі потреби додаткових ресурсів.

Значення ресурсного забезпечення бухгалтерського обліку полягає у своєчасному задоволенні потреб облікового процесу та забезпеченні його ритмічності протягом всього циклу.

Вплив ресурсів на ефективність облікової діяльності визначається роллю, яку відіграє ресурс для досягнення цілей бухгалтерського обліку, можливостями його заміни, рівнем

³⁴⁸ Большой энциклопедический словарь. Гл. ред. А. М. Прохорова. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Большая Российская энциклопедия, 1998. 1456 с.

³⁴⁹ Большой экономический словарь. Под ред. А. Н. Азрилияна. 4-е изд., перераб. и доп. М. : Институт новой экономики. 1999. 1248 с.

³⁵⁰ Логистика: Терминологический словарь. Под ред. А. Н. Родникова. 2-е изд., испр. и доп. М. : ИНФРА-М, 2000. 352 с.

³⁵¹ Балабанова Л., Сарда О. Управління персоналом: Навчальний посібник. Мін-во освіти і науки України, ДонДУЕТ ім. М. ТуганБарановського. К. : Професіонал, 2006. 511 с.

впливу ціни на окремі ресурси та оцінюється системою показників, що характеризують ефективність використання ресурсів та визначають їх вплив на кінцеві результати облікової діяльності.

Рівень ресурсного забезпечення бухгалтерського обліку залежить як від загального менеджменту підприємством, так і від менеджменту облікового підрозділу та його кадрового потенціалу.

Оскільки на кожній стадії облікового процесу працівникам цього підрозділу необхідно вирішувати і залучати різну кількість ресурсів, лише ефективна стратегія управління, яка ґрунтуватиметься на основних парадигмах оптимального забезпечення облікової діяльності всім необхідним зможе дозволити виконувати всі облікові функції.

Управління обліковим підрозділом має бути націлене на створення і налагодження взаємозв'язку між виробництвом й обліковою діяльністю, що допомагатиме створювати конкурентні переваги і оперативно реагувати на зміни навколишнього середовища.

Метою ресурсного забезпечення бухгалтерського обліку у цьому разі має бути:

- визначення складу і структури ресурсів, які мають забезпечити досягнення поставленої мети та цілей бухгалтерського обліку;

- формування оптимального ресурсного забезпечення для здійснення облікової діяльності;

- безперервний пошук інноваційних ресурсів, які забезпечуватимуть постійний розвиток і удосконалення організації бухгалтерського обліку;

- ідентифікація можливих загроз ресурсного забезпечення та слабких ознак облікової системи на основі аналізу впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища.

Ресурсне забезпечення бухгалтерського обліку представлено такими видами^{352,353}:

інформаційне забезпечення (первинні показники, що використовуються для формування вихідної інформації та інформаційне забезпечення, до яких належать моделі системи управління; методи вирішення задач управління та аналізу номенклатури показників, що характеризують об'єкт управління;

³⁵² Островерха Р. Е. Організація обліку: навчальний посібник. К. : ЦУЛ, 2012. 568 с.

³⁵³ Гнатишин Л. Б., Прокопишин О. С. Організація обліку: навч. посіб. Львів : «Магнолія 2006», 2014. 432 с.

методи розрахунку цих показників; інформаційні символи; словники; система кодування інформації; форми носіїв вхідної та вихідної інформації; програми і інструкції, що забезпечують здійснення технологічних процесів; правила, що регламентують організацію інформаційних потоків, а також програмне забезпечення облікового процесу при його здійсненні за допомогою сучасних засобів комп'ютерної техніки);

правове забезпечення (сукупність норм, виражених у нормативних актах, які встановлюють та закріплюють організацію системи обліку);

технічне забезпечення (засоби комп'ютерної та організаційної техніки; засоби зв'язку, інші види техніки, що використовується для ведення обліку, а також паперові носії інформації, якими необхідно забезпечити апарат бухгалтерії);

організаційне забезпечення (розробка та впровадження організаційних регламентів, нормування праці облікових працівників тощо);

ергономічне забезпечення (створення належних умов праці в бухгалтерії (окремі робочі місця, мікроклімат, озеленення, освітлення);

методичне забезпечення (сукупність методичних та нормативно-законодавчих актів, які регламентують методику обліку господарської діяльності та складання фінансової звітності);

соціальне забезпечення (комплекс заходів матеріального та соціального стимулювання підвищення продуктивності праці працівників апарату бухгалтерії);

математичне забезпечення (сукупність засобів та методів, які дозволяють будувати економіко-математичні моделі і алгоритми задач обліку);

лінгвістичне забезпечення (сукупність термінів мовних засобів, а також правил формування облікових даних із метою ефективної роботи та обміну інформацією).

Здійснення ресурсного забезпечення бухгалтерського обліку має ґрунтуватися на певних принципах і засадах:

– безперервність – забезпечення ритмічності облікового процесу;

– відповідність – наявні ресурси мають забезпечити виконання поставлених цілей і мети бухгалтерського обліку;

– адаптивність (гнучкість) – реагування на зміни і вплив факторів зовнішнього і внутрішнього середовища;

– плановість – має здійснюватися з урахуванням певної складеної програми розвитку бухгалтерського обліку;

– цілеспрямованість – ресурси мають залучатися тільки на поставлене завдання і виконання поставлених цілей і задач функціонування облікового підрозділу;

– ресурсозбереження – ощадливе використання ресурсів.

В умовах невизначеного середовища, що постійно змінюється, ефективне функціонування підприємства часто залежить від можливості розробки та впровадження креативних управлінських рішень, що здійснюються на основі інформації. На перший план виходить проблема співвідношення кількості даних та якості інформації, її корисність та затребуваність³⁵⁴.

Відомо, що у сучасному суспільстві інформація є основою будь-якої управлінської діяльності. Вона фіксує досвід діяльності, накопичується, фіксується та потребує впорядкування і зберігання. У результаті оброблення і систематизації, концентрації певним способом інформація перетворюється в інформаційний ресурс.

Інформаційний ресурс – це, перш за все, джерело відповідним чином організованої інформації³⁵⁵.

При цьому також необхідно зазначити, що інформація належить до стратегічного ресурсу, що є основою для досягнення відносних конкурентних переваг³⁵⁶.

Не одержана вчасно інформація, або її відсутність можуть стати основою краху не тільки запланованих заходів, а навіть фірми, наслідки цього можуть бути катастрофічні. У процесі аналізу, планування і управління, контролю постійно потрібна інформація³⁵⁷. Інформація стає визначальним чинником виробництва, без урахування якого нівелюються будь-які перспективи економічного зростання³⁵⁸.

Також можна зазначити, що інформація – це сукупність відомостей про об'єкт, що певним чином оброблені (збирання, вивчення, дослідження, сортування, перевірка, використання,

³⁵⁴ Гудзенко Н. М., Коваль Н. І., Плахтій Т. Ф. Вплив інформаційних потреб користувачів на структуру та наповнення фінансової звітності. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2018. № 5. С. 102-113.

³⁵⁵ Сидоренко О. Інформаційні ресурси як об'єкт інформаційних правовідносин. Інформаційне право. №.4. 2018. С. 173–182.

³⁵⁶ Юзва Р. П. Інформаційне забезпечення управління підприємством в умовах автоматизованих інформаційних систем. Сталий розвиток економіки. 2011. № 7. С. 64–67.

³⁵⁷ Калетнік Г. М., Ціхановська В. М., Ціхановська О. М. Менеджмент та маркетинг: Навч. посібник. К. : «Хай-Тек Прес», 2011. 580 с.

³⁵⁸ Правдюк Н. А., Правдюк М. В. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки. Облік і фінанси. № 2 (72). 2016. С. 58–64.

зберігання на матеріальних носіях та/або в електронному вигляді), які несуть нові знання для користувачів системи управління та її інституцій.

Сучасний аналітик повинен активніше використовувати інформації для прийняття рішень з метою підвищення потенціалу підприємства та зростання його конкурентоспроможності в зовнішньому середовищі, побудови адаптивних моделей в умовах економічного зростання. Можна стверджувати, що результатом використання релевантної інформації відповідним чином класифікованої у системі управління є утворення інформаційного забезпечення, що є ключовим елементом у системі прийняття управлінських рішень. Від якості якого залежить і ефективність прийнятого управлінського рішення³⁵⁹.

Проведені науковцями дослідження свідчать, що наукова економічна література містить різні підходи щодо визначення дефініції «інформаційне забезпечення» (рис. 2.22).

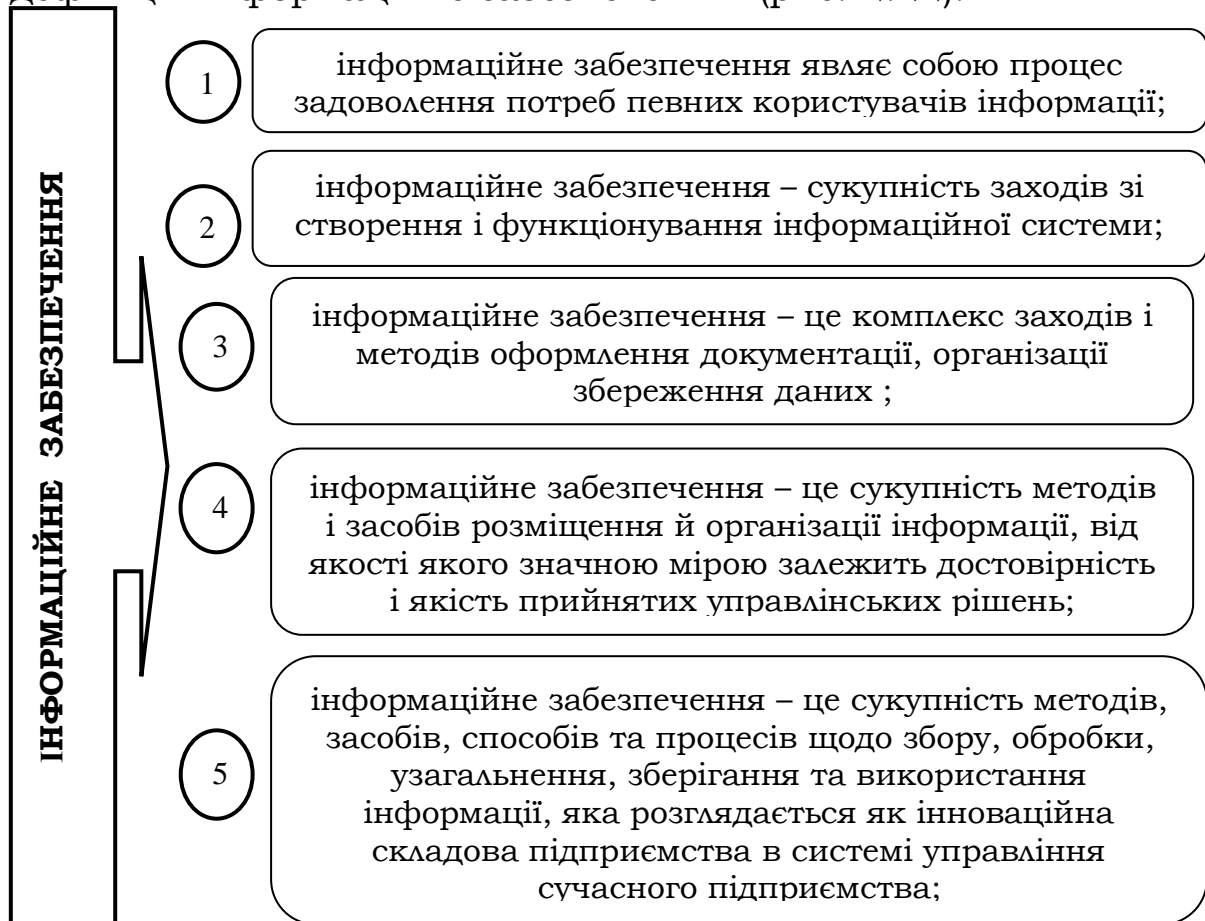


Рис. 2.22. Підходи щодо визначення дефініції «інформаційне забезпечення»

Джерело:³⁶⁰

³⁵⁹ Лучик Г. М. Сутність інформації у системі прийняття управлінських рішень. URL: irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe?...

³⁶⁰ Правдюк А. А., Прутська Т. Ю., Правдюк М. В. Інформаційне

У міру розвитку економічних відносин реалізація інформаційної функції бухгалтерського обліку значно ускладнюється. Інформація як продукт бухгалтерського обліку сьогодні повинна відображати більш складні, глобальні та швидко змінювані бізнес-процеси, забезпечуючи здатність менеджменту адекватно реагувати на виклики економічного буття. Втім, практика засвідчує, що облікова система підприємств часто не формує адекватного сучасним умовам інформаційного забезпечення, що призводить до його невідповідності інформаційним потребам, запитам й очікуванням користувачів та втрати їх довіри до інституту бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим об'єктивно постає проблема формування облікової інформації, яка б відповідала цільовим критеріям різних груп користувачів та в усіх необхідних аспектах відображала фінансово-господарську діяльність підприємств, розробки організаційно-методичних підходів до оцінки та контролю її якості³⁶¹.

Проте необхідно зазначити, що незважаючи на те, що бухгалтерський облік досить часто визначають як інформаційну систему, яка вимірює, обробляє і передає інформацію про господарюючий суб'єкт він сам потребує якісного інформаційного забезпечення.

*Інформаційне забезпечення обліку*³⁶² – сукупність вхідних даних, система бази даних, їх обробка й одержання вихідної інформації.

Основним об'єктом обліку на різних етапах технології обліку загалом і технології розв'язання кожного облікового завдання зокрема є облікова інформація.

Так, на певній стадії облікового процесу облікова інформація є метою, результатом вирішення одного облікового завдання і разом з тим використовується для розв'язання іншого облікового завдання, виступає як інформаційне забезпечення його вирішення. Наприклад, метою завдання з обліку матеріалів є одержання інформації про фактичний відпуск матеріалів, яка забезпечує розв'язування завдань з обліку витрат виробництва.

Визначено наступні компоненти інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку (рис. 2.23).

Якщо мета – це те, до чого прагне суб'єкт, чого він хоче

забезпечення управління підприємницькою діяльністю на засадах інституціоналізму: монографія. К. : «Центр учбової літератури». 2019. 360 с.

³⁶¹ Правдюк Н. А., Правдюк М. В. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки. Облік і фінанси. № 2 (72). 2016. С. 58–64.

³⁶² Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. К. : КНЕУ, 2000. 260 с.

досягти, то завдання – це визначений, запланований до виконання обсяг роботи.

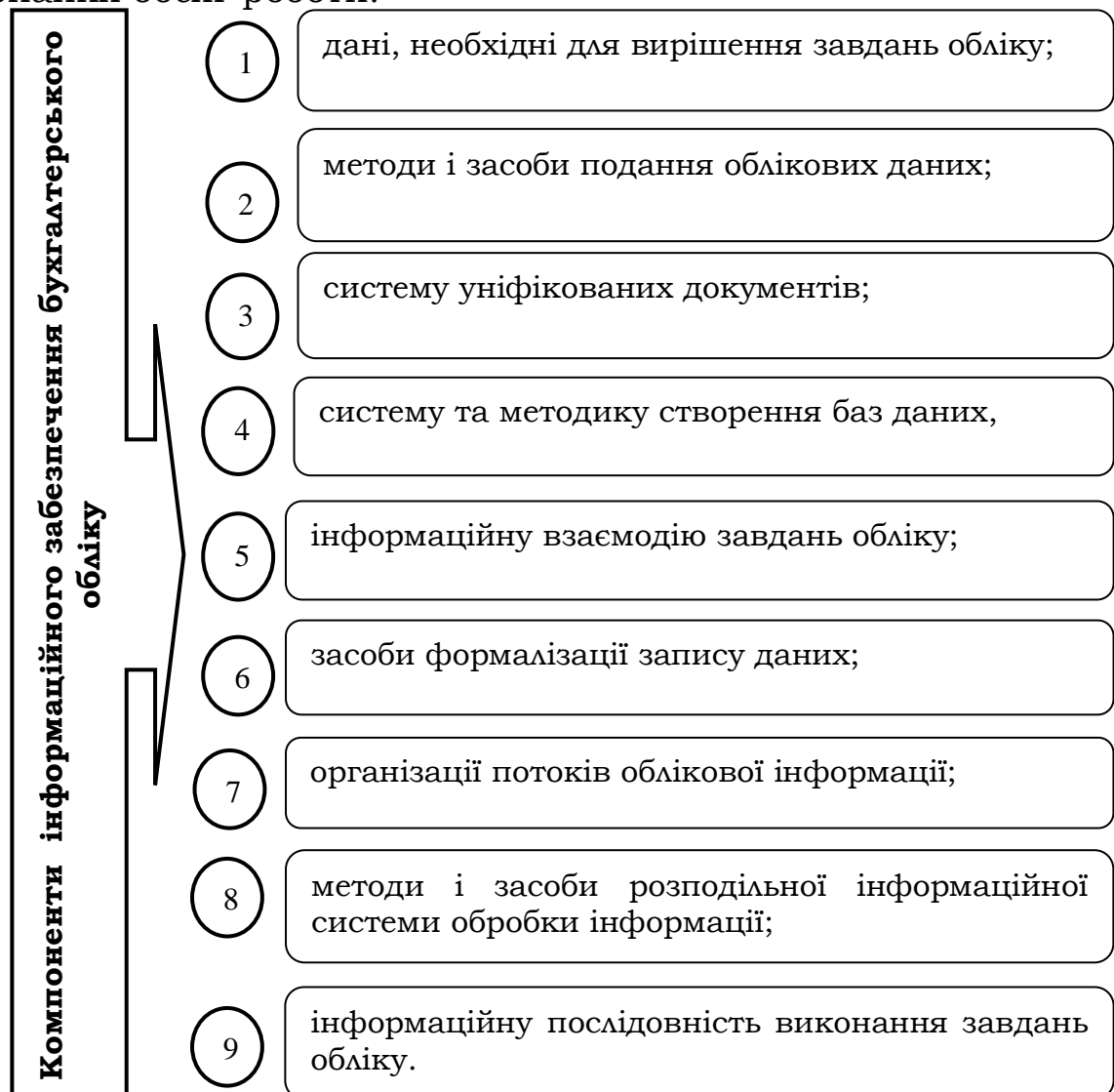


Рис. 2.23. Компоненти інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Відповідно між метою та завданнями бухгалтерського обліку є прямий зв'язок – завдання ставляться та виконуються виключно для досягнення мети, тобто вони деталізують мету, розкладаючи її на простіші елементи. Але в той же час, досить часто, завдання можуть виходити за рамки мети, не змінюючи при цьому свого цільового призначення³⁶³.

Завданнями бухгалтерського обліку є:

– збирання, оброблення та відображення первинних

³⁶³ Гончаренко О. О., Дземішкевич І. О. Завдання та функції бухгалтерського обліку: модифікація під впливом потреб управління небанківським фінансово-кредитними установами. Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. Випуск 2 (50). 2017. С. 316–324.

даних про господарську діяльність;

- систематизація, групування та зведення даних з метою одержання підсумкової інформації про фінансово-господарські операції підприємства;

- забезпечення достовірною і своєчасною інформацією внутрішніх і зовнішніх користувачів облікової інформації про господарські процеси і явища, що здійснюються на підприємстві, та про наявність і стан майна підприємства та його джерел;

- формування інформаційної бази для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу і контролю фінансово-господарської діяльності підприємства.

Отже, для виконання цих завдань бухгалтерський облік має бути забезпечений відповідними первинними інформаційними даними.

Організація інформаційного забезпечення обліку покладена в основному на працівників бухгалтерії, а також підрозділів (складів, цехів) підприємства, що здійснюють первинний облік.

Первинний облік – це початковий етап облікового процесу, єдина, повторювана в часі, організована система спостереження, сприйняття, виміру, реєстрації, накопичення інформації та контролю її відображення в облікових документах.

В умовах комп'ютеризації і функціонування автоматизованих систем первинний облік – це початкова стадія системного сприйняття і реєстрації окремих операцій, що характеризують господарські процеси, які відбуваються на підприємстві.

Найважливішу інформаційну функцію в системі обліку виконує саме первинний облік, який є сполучною ланкою між господарською діяльністю суб'єкта господарювання та управлінською системою господарської одиниці. Первинному обліку і контролю підлягає кожна господарська операція, тому господарська діяльність є безпосереднім об'єктом первинного обліку³⁶⁴.

У сучасних умовах господарювання, стрімкого розвитку технічного забезпечення та інформаційних технологій функція первинного обліку є набагато ширша, ніж реєстрація даних в облікових документах. Не можна ототожнювати поняття первинного обліку з поняттям первинної документації чи документування господарських операцій.

³⁶⁴ Волошан І. Г. Процес документування та первісної обробки облікової інформації в умовах автоматизованих облікових систем. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 16. 2017. С. 828–834.

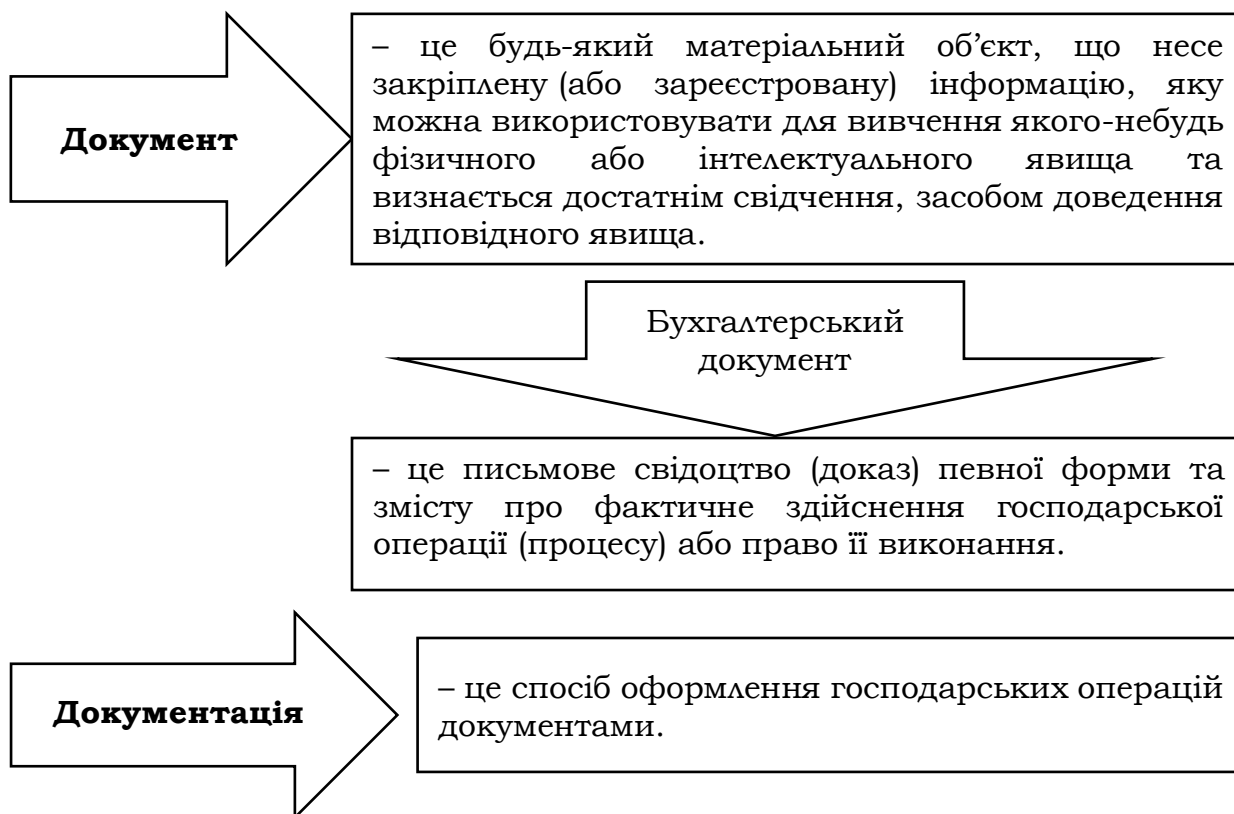


Рис. 2.24. Сутність документа, бухгалтерського документа та документації

Джерело: систематизовано авторами на підставі ³⁶⁵

Значення документації полягає в тому, що вона служить для передачі розпоряджень від керівництва до виконавців.

Таким чином, успішне функціонування будь-якого суб’єкта господарювання залежить від якості зафіксованої у документах інформації, яка відображає сутність всіх процесів його господарської діяльності. Якісні характеристики облікової інформації, а саме: точність, достовірність, доступність для сприйняття є характерними рисами системи бухгалтерського обліку і основою прийняття виважених управлінських рішень ³⁶⁶.

Реєстрація фактів господарського життя, а саме складання первинних документів є початковим кроком здійснення бухгалтерських записів. Первинні документи є перманентною складовою не тільки в системі бухгалтерського обліку, але й в процесі здійснення економічного аналізу діяльності суб’єкта

³⁶⁵ Бурко К. В. Сучасні погляди на первинний документ та первинний облік. Сучасні тенденції, новації перспективи розвитку фінансового механізму та обліково-аналітичного забезпечення економічного розвитку діяльності суб’єктів господарювання: теорія, методика, практика (колективна монографія). За ред. Н. А. Правдюк. Вінниця : ПП «ТД «Едельвейс і К». 2015. С. 312–328.

³⁶⁶ Білоусько В. С. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. Видання – 4те. Х. : Кондор, 2014. 423 с.

господарювання, при прийнятті управлінських рішень, проведенні податкових та аудиторських перевірок тощо. Інформація про підприємство для усіх цілей формується на основі даних, які містяться в первинних документах, і в результаті процесів збору, групування та обробки вона задовольняє потреби користувачів бухгалтерського обліку³⁶⁷.

Оформлення операцій документами – це спосіб суцільного безперервного відображення господарських операцій з метою одержання даних, які необхідні для ведення поточного бухгалтерського обліку і контролю. Це один з елементів методу обліку, а так само одна зі стадій первинного обліку – реєстрація вихідних даних. Зведення первинного обліку лише до документування господарських операцій призводить до недооцінки його як початкової і найважливішої стадії облікового процесу, що негативно позначається на його організації та автоматизації.

В умовах застосування периферійних пристроїв для автоматизованого формування інформаційного масиву про господарську діяльність підприємства та широкого використання інформаційних баз даних процес фіксації облікових даних в первинних документах зводиться до мінімуму. В умовах застосування автоматизованих програм обліку господарської діяльності та автоматизованої обробки інформації саме первинний облік є основою інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку та звітності. Тому первинний облік – це не лише процес документування (як реєстрація інформації у документах), а система формування первинної облікової інформації про господарську діяльність суб'єкта господарювання³⁶⁸.

Первинний облік – це самостійна система, що вимагає належної наукової організації, має свої закони, особливості і зв'язки (внутрішні й зовнішні).

Система первинного обліку – це організована система створення й обробки інформації, яка має інформаційний вхід і вихід. На вході в систему первинного обліку є оперативний факт господарської діяльності (господарська операція), що підлягає первинній реєстрації. На виході системи первинного обліку є інформаційне забезпечення управлінської системи суб'єкта

³⁶⁷ Легенчук С. Ф., Вольська К. О., Вакун О. В. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: монографія. Івано-Франківськ : Видавець Кушнір Г. М., 2016. 228 с.

³⁶⁸ Волошан І. Г. Процес документування та первісної обробки облікової інформації в умовах автоматизованих облікових систем. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 16. 2017. С. 828–834.

господарювання, яке повинно сприяти реалізації ефективного управління за мінімальних витрат на формування і функціонування системи первинного обліку.

До системи первинного обліку обов'язково варто включати елементи методу (документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис), а також методику (конкретизація застосування методів) і форму (сукупність алгоритмів для обробки первинних даних і отримання результативної облікової інформації за допомогою заданих технічних засобів)³⁶⁹.

Систему первинного обліку можна розглядати за стадіями формування даних первинного обліку, а також за способами, прийомами та технічними засобами зі збору та реєстрації оперативних даних.



Рис. 2.25. Сутність системи первинного обліку та її елементи
Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Можна виділяти такі взаємодіючі та взаємозалежні елементи системи первинного обліку:

- збір та реєстрація оперативних фактів, що підлягають первинному обліку;
- масив первинної облікової документації;

³⁶⁹ Кузьмінський Ю. Автоматизація оперативного обліку та контролю міжнародних економічних операцій: монографія. К. : КНЕУ, 2001. 268 с.

– середовище функціонування системи первинного обліку; організація роботи з документацією³⁷⁰.

Доцільно розмежувати процес документування на створення первинного документа та підсистему первісної обробки інформації. В результаті система первинного обліку суб'єктів господарювання буде складатися з таких двох підсистем, як документування та первісна обробка інформації³⁷¹.

Документування господарських фактів на доказах (носіях) інформації є головним елементом системи первинного обліку і складається із п'яти стадій:

1. спостереження за господарською діяльністю суб'єкта господарювання;
2. сприйняття господарської операції;
3. вимірювання натуральних і вартісних параметрів господарської операції;
4. реєстрація даних на паперових та електронних носіях;
5. контроль реквізитного складу документа.

Під час документування з'ясовуються сутність, економічна доцільність і закономірність господарської операції.

Процес документування – не просто технічна робота, а важливий вид економічної та юридичної діяльності з фіксації фактів господарювання. Документування господарських фактів є передумовою подальшого функціонування не лише системи первинного обліку, але й усієї інформаційної системи суб'єкта господарювання.

Підсистема первісної обробки інформації включає в себе різні елементи (рис. 2.26).

Доцільно до елементів системи первісної обробки інформації включити і контроль, оскільки він є «складовою частиною ринкового механізму, одним із прийомів перевірки виконання прийнятих рішень та найважливішою функцією управління економікою»³⁷². Звертаємо увагу, що однією з основних вимог до системи внутрішнього контролю якраз і є контроль за повнотою та точністю первинних документів, що забезпечує виконання тільки санкціонованих операцій, їх правильне відображення і

³⁷⁰ Кирьянова З. Совершенствование первичного учета в управлении предприятием. Совершенствование учета деятельности промышленного предприятия: материалы семинара. М. : БИ, 1986. 135 с.

³⁷¹ Волошан І. Г. Процес документування та первісної обробки облікової інформації в умовах автоматизованих облікових систем. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 16. 2017. С. 828–834.

³⁷² Мулик Я. І., Домбровська В. В. Внутрішньогосподарський контроль фінансової безпеки підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 22. 2018. С. 960–964.

виправлення в облікових реєстрах³⁷³.

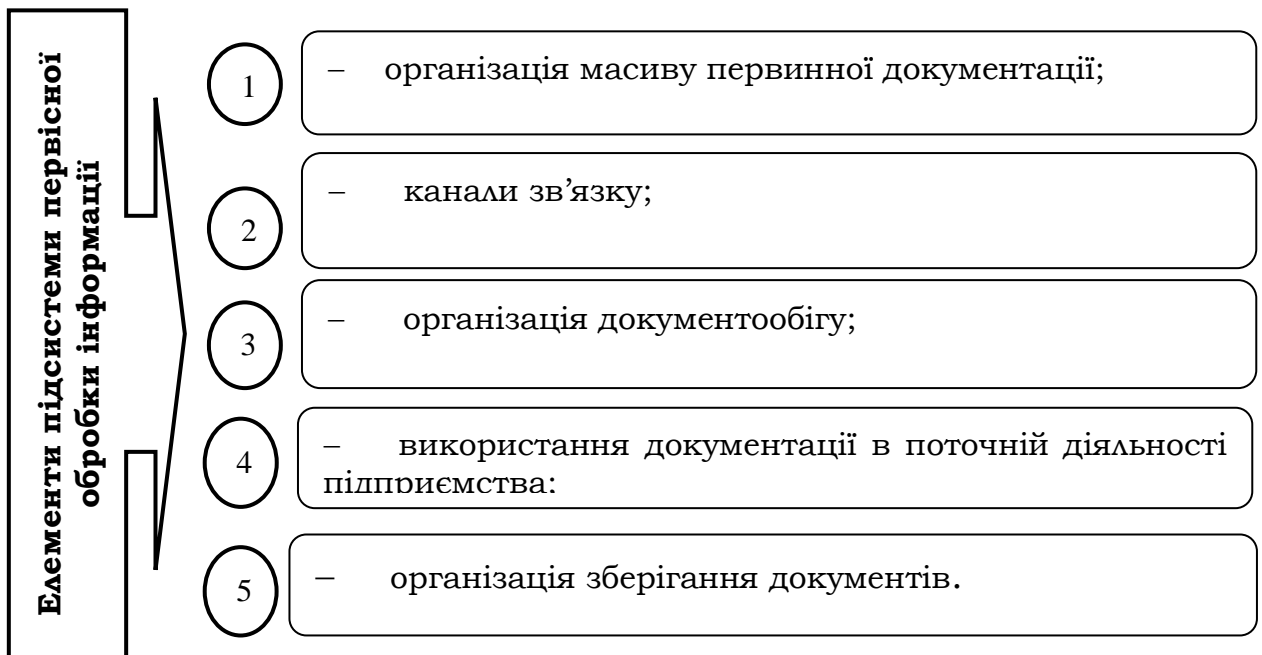


Рис. 2.26. Елементи підсистеми первісної обробки інформації

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Контроль як елемент системи первісної обробки інформації має різні ступені (рис. 2.27).

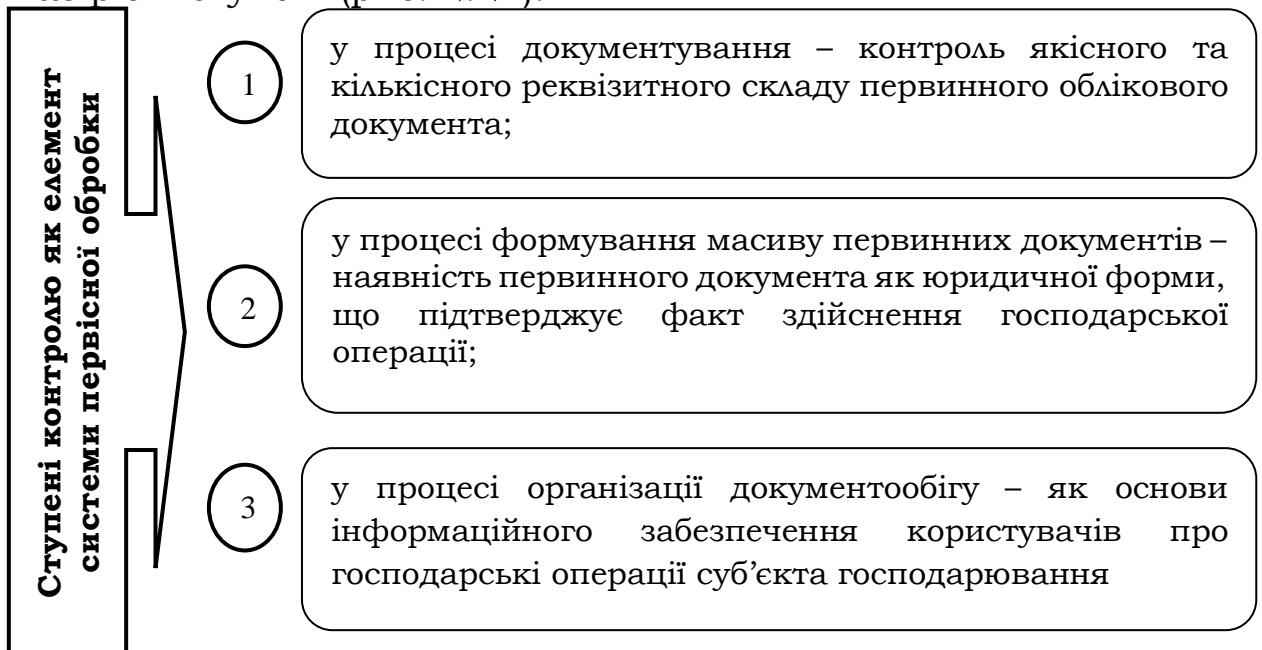


Рис. 2.27. Ступені контролю як елемент системи первісної обробки

Джерело: систематизовано авторами на підставі³⁷⁴

³⁷³ Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: [моногр.]. К. : ДП «Ін форм.-аналіт. Агентство», 2007. 429 с.

³⁷⁴ Волошан І. Г. Процес документування та первісної обробки облікової

Система первинного обліку є інформаційною основою управління, елементи якої пов'язані інформаційними та технічними каналами. Кожен елемент системи первинного обліку створює, накопичує та використовує властиву йому інформацію різного ступеня ієрархії.

Інформаційне забезпечення кожного елемента системи первинного обліку взаємодіє з попереднім та подальшим процесом формування системи первинного обліку. Ці зустрічні потоки циркулюють за визначеними об'єктивними законами, що надає право розглядати ці потоки як систему.

Важливим недоліком системи первинного обліку суб'єкта господарювання є використання недостатньо впорядкованої інформації (елементами є масив первинної документації та організація документообігу), що загалом приводить, з одного боку, до паралелізму і надлишкової інформації, а з іншого боку, до відсутності деякої інформації, дійсно необхідної для прийняття управлінських рішень.

Необхідність різноманітної інформації для прийняття управлінських рішень на окремих стадіях господарського обліку створює умови для циркуляції і нагромадження надмірного обсягу облікової інформації, зареєстрованої у вигляді документів довільної форми.

Циркуляція облікової інформації здійснюється у вигляді документообігу – потоків документів, що циркулюють між пунктами обробки (керівники установи та підрозділів, спеціалісти, службовці) та пунктами технічної обробки самих документів.

Документообіг – це рух документів в організації з моменту їх отримання чи утворення до завершення виконання чи відправки.

Правильна організація документообігу сприяє оперативному проходженню документів в апараті управління, пропорційному завантаженню підрозділів та посадових осіб, що показує позитивний вплив на процес управління загалом.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства встановлюється графік документообігу, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву (рис. 2.28).

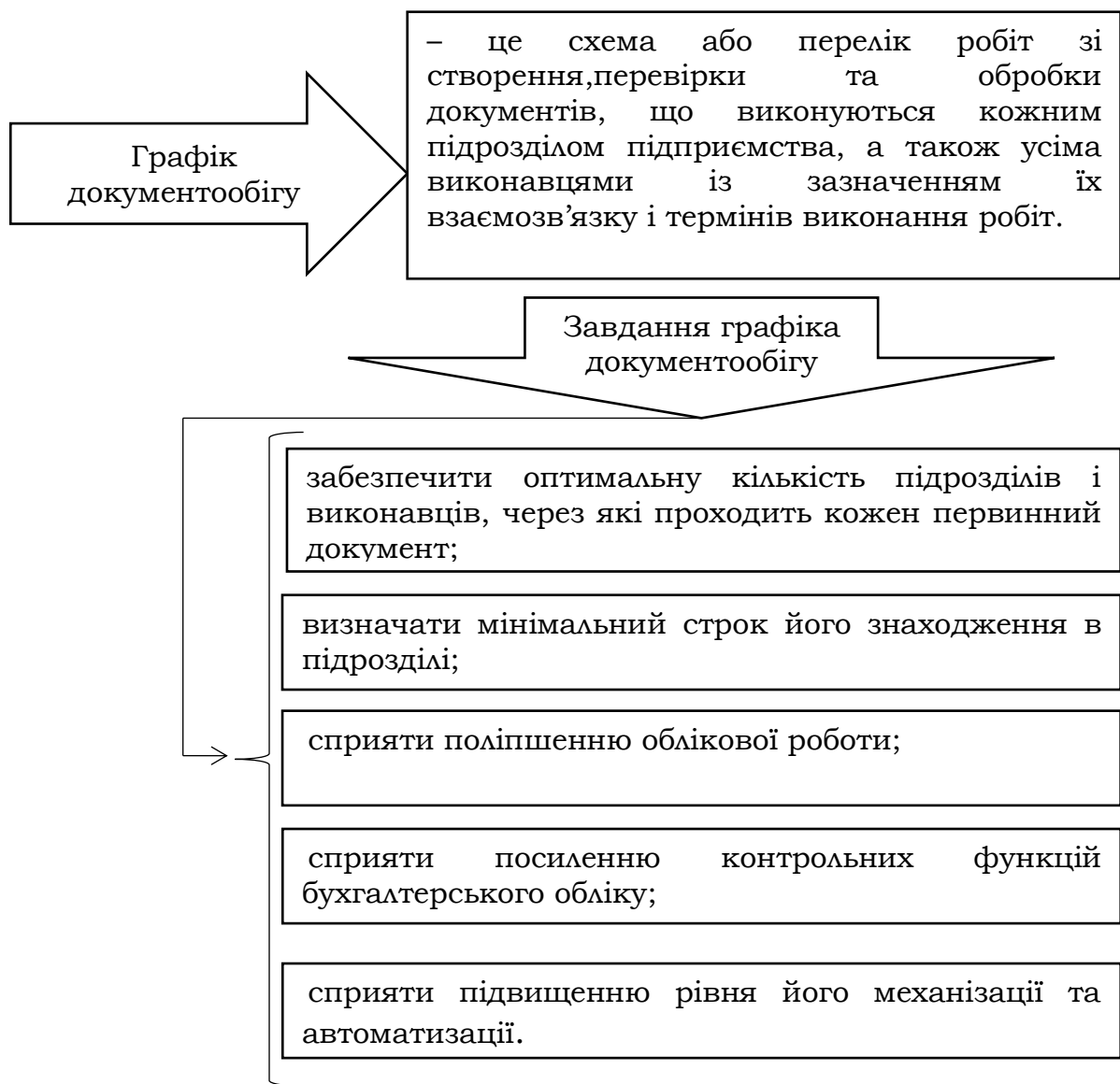


Рис. 2.28. Сутність графіка документообігу та його завдання
Джерело: систематизовано авторами

Працівники підприємства створюють і подають первинні документи, які належать до сфери їх діяльності, за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю видається витяг із графіка. У витязі наводиться перелік документів, що належать до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, до яких передаються ці документи.

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу на підприємстві здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів та відомостей є обов'язковими для усіх підрозділів і служб підприємства³⁷⁵.

³⁷⁵ Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Мінфіну від 24.05.95 № 88. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua>

Вимоги до потоків документів:

1) рух документів повинен бути прямоочним, тобто виключати непрямі маршрути;

2) принцип однократного перебування документа в одному структурному підрозділі чи в одного виконувача. Різні операції по обробці документів слід виконувати паралельно, щоб скоротити час перебування у сфері діловодства та підвищити оперативність виконання.

При проектуванні раціональних документопотоків на підприємстві складають схеми руху основних груп та видів документів. Це дозволяє встановити раціональні маршрути руху та етапи обробки документів, уніфікувати шляхи руху, порядок обробки різних їх категорій.

Проте, в умовах постійного розвитку інформаційних технологій, створення баз даних та застосування їх на підприємствах, елемент системи первинного обліку «документообіг» втрачає своє колишнє значення. Однак не можна викреслити цей елемент із системи первинного обліку, оскільки навіть ведення всіх облікових процедур із застосуванням засобів комп'ютеризації, автоматизації, використанням баз даних вимагає обов'язкову наявність паперової копії первинного облікового документа. Таким чином, в умовах комп'ютеризації обліку господарських операцій документообіг втрачає свої первинні функції, але обов'язкове паперове відображення всіх господарських процесів неодмінно потребує чіткої організації руху облікових документів від стадії створення до передачі документів до архіву. Оскільки основою системи первинного обліку є процес документування, тобто створення первинних облікових документів, то організація документообігу є важливим елементом формування системи первинного обліку.

Необхідність планування, обліку і контролю всіх наявних на підприємстві ресурсів поряд з розумінням того, що діяльність його повинна бути прозорою, обумовила підвищення вимог до системи, яка надає оперативну і достовірну інформацію про господарські операції для прийняття управлінських рішень. На багатьох підприємствах потреби користувачів в такій інформації не задовольняються, що негативно позначається на загальній ефективності управління.

Питання реорганізації і модернізації систем первинного, а далі управлінського і фінансового обліку, які діють на підприємстві, стають більш актуальними. На малих підприємствах, де практично немає структурних підрозділів, а кількість виконуваних операцій незначна, проблема формування та функціонування системи первинного обліку не є головною.

Купівля одного чи кількох комп'ютерів і вибір програмного забезпечення, що відповідає характеру діяльності суб'єкта господарювання, дає змогу здебільшого вирішити проблему побудови ефективної системи первинного обліку.

На великих підприємствах проблема набагато складніша. Недостатньо придбати достатню кількість техніки і програмного забезпечення, необхідно провести цілий комплекс робіт з навчання персоналу, визначення центрів відповідальності, установа зв'язків між підрозділами підприємства, налагодження раціонального функціонування окремих елементів системи обліку.

Як відомо, однією з особливостей бухгалтерського обліку є суцільне й безперервне спостереження за станом господарських фактів, з одного боку, та процесів, що відбуваються на підприємствах, з іншого боку. Первинне спостереження в бухгалтерському обліку здійснюється з метою забезпечення доказу про господарський факт та інформацію про нього. У процесі спостереження фіксують дані про господарські факти на матеріальному носії інформації – документі, що забезпечується документуванням.

Документування – це основа інформаційної системи підприємства та елемент процесу управління. Первинні документи використовуються для прийняття оперативних управлінських рішень щодо господарської діяльності³⁷⁶.

Зміни, що відбуваються в системі економічних відносин потребують реформування організації бухгалтерського обліку в Україні. Перехід до інформаційного суспільства вимагають подальшого вдосконалення організації технічного забезпечення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Кожен із елементів технічного забезпечення бухгалтерського має власну структуру, тобто подільний.

До комплексу технічних засобів належать не тільки однойменні засоби праці – так звана організаційна техніка, а усі технічні засоби, застосовувані з метою підготовки носіїв інформації (ручки кулькові та чорнильні, друкарські машинки, персональні комп'ютери), їх копіювання (ксерокопіювальні апарати), обробки, зберігання й пошуку (картотеки й пошукові системи), виконання обчислень (калькулятори, інші засоби автоматизації обчислень) і т. ін.

³⁷⁶ Волошан І. Г. Процес документування та первісної обробки облікової інформації в умовах автоматизованих облікових систем. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 16. 2017. С. 828–834.

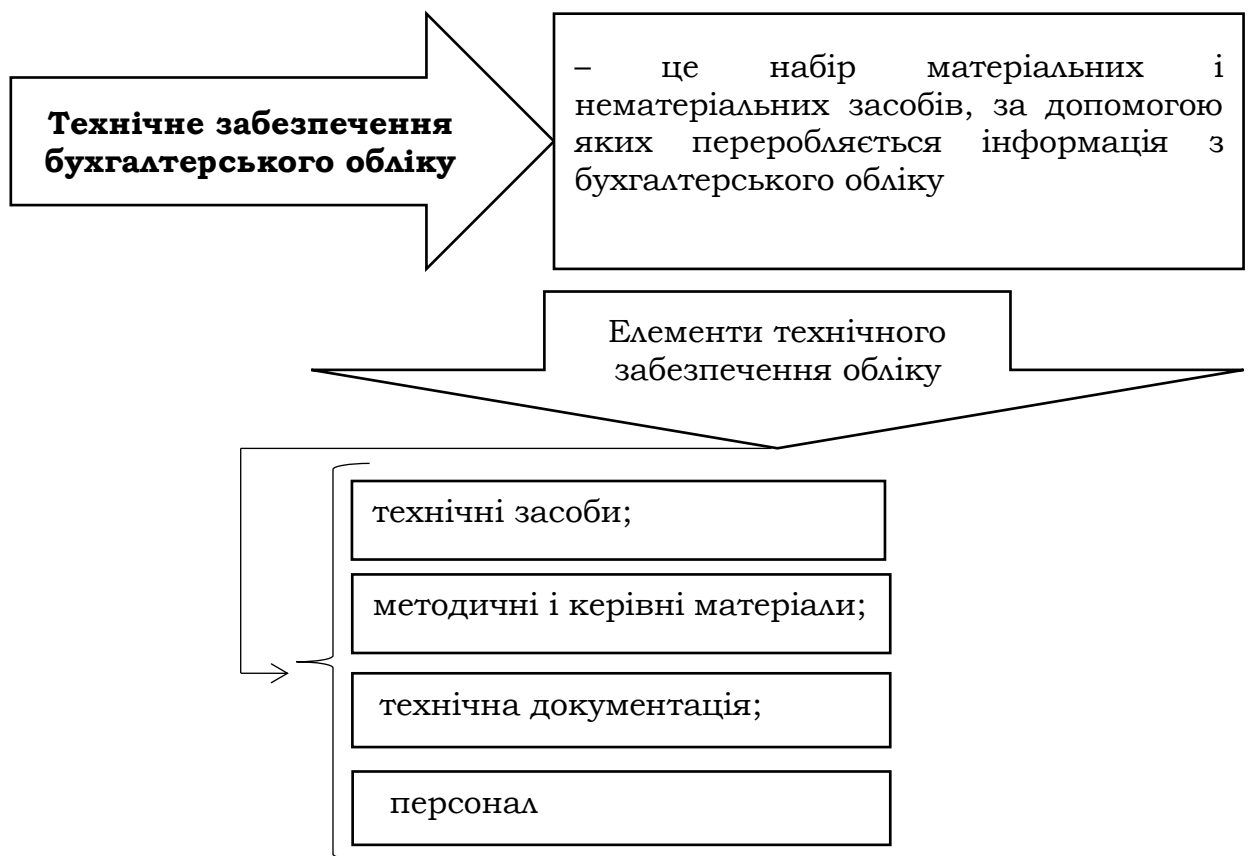


Рис. 2.29. Сутність технічного забезпечення бухгалтерського обліку та його елементи

Джерело: систематизовано авторами на підставі³⁷⁷

Окрім того, цей комплекс містить:

– носії інформації у вигляді облікових реєстрів первинної документації, форм звітності (за допомогою яких інформація обробляється: унаочнюється, групується, піддається арифметичним діям, узагальнюється);

– спеціальне обладнання та допоміжні експлуатаційні матеріали, як-от: спеціальні столи, картотеки, ящики, дошки, стояки, лічильники, ваги, хронометри, мірна тара, хімічні реактиви тощо – сукупність засобів, які дають змогу отримувати додаткову інформацію про об'єкти обліку;

загальне офісне устаткування для приміщень структурних підрозділів бухгалтерії – столи, стільці, шафи тощо.

Ще одна складова технічного забезпечення – програмне забезпечення бухгалтерського обліку. Це нематеріальний продукт, що являє собою пакет програм (взаємозв'язаних алгоритмів), застосовуваних під час виконання облікових завдань, тобто під час автоматизованої обробки облікової інформації.

Технічне та програмне забезпечення має супровідну

³⁷⁷ Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Навч. посібник. К. : КНЕУ, 2003. 380 с.

документацію:

– документація з технічного забезпечення – це інструкції з експлуатації та організації техніки й спецобладнання, документація з технічних характеристик і т. ін.;

– документація з програмного забезпечення – це інструкції для користувачів, де подається докладний опис системи автоматизації бухгалтерського обліку та виконуваних нею процедур за окремими напрямками облікової діяльності.

Організація технічного забезпечення здійснюється на основі застосування методичних і керівних матеріалів.

Методичні і керівні матеріали поділяють на³⁷⁸:

– загальносистемні (державні і галузеві стандарти);
– спеціалізовані (різного роду методики вибору комплексу технічних засобів, побудови технологічного процесу, перетворення інформації);

– нормативно-довідкові документи (номенклатура технічних засобів, що застосовується в автоматизованій системі управління, альбом структурних схем).

До персоналу з технічного забезпечення належать:

– розробників обчислювального центру та периферійної техніки;

– монтажно-налагоджувальний персонал;

– експлуатаційний персонал;

– обслуговчий персонал.

У сучасних умовах практично всі підприємства для ведення обліку використовують комп'ютерну техніку з відповідним програмним забезпеченням.

Застосування програмного забезпечення дозволяє прискорити обробку облікової інформації та її передачу користувачам.

За функціональними можливостями бухгалтерські програми можна поділити на такі класи:

1. Міні-бухгалтерія – це програми, орієнтовані на малий бізнес і призначені для бухгалтерій з малою чисельністю працівників (від одного до трьох) без явного їх закріплення за конкретними розділами обліку. Такі програми реалізують функції ведення синтетичного й аналітичного обліку, дають змогу вводити та обробляти бухгалтерські записи, оформляти невелику кількість первинних документів і формувати звітність.

³⁷⁸ Мельник О. І. Організація бухгалтерського обліку. Курс лекцій для здобувачів вищої освіти ступеня «Магістр» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» денної форми навчання. Видавничий відділ Миколаївського національного аграрного університету. Миколаїв. 2018. 94 с.

2. Інтегрована бухгалтерська система – це система, орієнтована, переважно, на малий і середній бізнес, призначена для бухгалтерій чисельністю від двох до п'яти осіб. До цього класу належать програми, що об'єднують і підтримують ведення всіх основних функцій і розділів бухгалтерського обліку. Такі системи розраховані в основному на роботу на одному комп'ютері, хоча можливі варіанти їх використання на декількох комп'ютерах, а також у локальній мережі. При цьому на кожному комп'ютері відображається здебільшого вся система.

3. Бухгалтерський конструктор – це бухгалтерська система з розширеними інструментальними можливостями. Така програмна система по суті універсальна заготовка, з якої за допомогою налаштування можна зробити програму для потреб конкретного підприємства, яке має певні відмінності. Програма включає спеціальну вбудовану процедурну мову (макромову), засоби налаштування і має гнучку модульну архітектуру. Адаптація програми до конкретних умов обліку може здійснюватись або самим користувачем або представником фірми-розробника.

4. Бухгалтерський комплекс – це сукупність програм, що реалізують функції як окремих розділів обліку, так і бухгалтерського обліку в цілому. Бухгалтерський комплекс реалізується як комплекс АРМ (автоматизоване робоче місце) відповідних основних розділів або ділянок бухгалтерського обліку і передбачає мережеві засоби обміну даними між окремими АРМ та об'єднання інформації для зведення балансу, одержання синтетичних вихідних форм і формування звітності. Такі програмні засоби призначені для автоматизації роботи бухгалтерії з чисельністю персоналу більше п'яти осіб і з явним розподілом функцій між працівниками.

5. Бухгалтерія-Офіс – бухгалтерська підсистема у складі системи автоматизації управління підприємством. Компонентами системи є:

- функціонально повна система бухгалтерського обліку; підсистема планування;
- підсистема управління;
- підсистема діловодства;
- елементи аналізу й прийняття рішень тощо.

Бухгалтерська підсистема у цій системі не є головною, більшого значення набуває підтримання функцій і завдань управління.

6. Системи на замовлення – системи на базі типового бухгалтерського ядра, що індивідуально доопрацьовуються і

впроваджуються. Цьому класу притаманні індивідуальне налаштування відповідно до вимог клієнта, навчання користувачів, введення в експлуатацію та обов'язкове подальше супроводження.

7. Системи обліку в міжнародних стандартах – системи, що забезпечують підтримання як вітчизняних, так і найбільш поширених західних стандартів обліку та звітності (GAAP, IAS), підтримують декілька мов і валют, найбільш поширені форми внутрішньогосподарської звітності тощо. Таким вимогам відповідають системи, призначені для інофірм і спільних підприємств.

8. Консультаційні бухгалтерські системи – це системи для зберігання та регулярного оновлення баз нормативних документів і роботи з ними. Представниками таких систем, зокрема, є: – «Ліга: Закон» – спеціалізована система інформаційно-правового забезпечення, що містить нормативно-правову, консультаційну, довідкову інформацію, що регламентує питання бухгалтерського обліку, оподаткування, підприємницької діяльності. Система призначена для виконання широкого спектру завдань головного бухгалтера, аудитора, бухгалтера крупних і середніх компаній. Інформаційне наповнення системи : нормативно-правова інформація по питаннях бухгалтерського обліку, оподаткування, трудового законодавства, господарської діяльності, листи і роз'яснення, міжнародне законодавство, ситуації для бізнесу, ситуації для бухгалтера, енциклопедія бухгалтера, довідкова інформація для бухгалтера, фінансова інформація по валютному і кредитному ринках, термінологічний словник бухгалтера, календар бухгалтера, типові договори для бухгалтера, форми і бланки (у форматі Word і Excel), щотижневі і щомісячні огляди преси і новин законодавства³⁷⁹.

З метою забезпечення найбільш ефективної технології обробки облікової й аналітичної інформації, необхідно вибрати найбільш оптимальний варіант технічного забезпечення.

Технічне забезпечення функціонує в умовах використання інформаційних обчислювальних мереж.

Інформаційні обчислювальні мережі – це сукупність технічних, програмних та комунікаційних засобів, які дозволяють ефективно використовувати обчислювальні ресурси, побудувати

³⁷⁹ Мельник О. І. Організація бухгалтерського обліку. Курс лекцій для здобувачів вищої освіти ступеня «Магістр» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» денної форми навчання. Видавничий відділ Миколаївського національного аграрного університету. Миколаїв. 2018. 94 с.

гнучку і мережеву обробку облікової інформації³⁸⁰.

Мережі мають такі характеристики:

- динамічність;
- автономність;
- відкритість;
- надійність.

Існують глобальні, територіальні, локальні обчислювальні мережі.

Локальні обчислювальні мережі передбачають розміщення та функціонування персональних обчислювальних машин на місцях виникнення інформації і взаємодію між окремими автоматизованими робочими місцями бухгалтера, що здійснюються у міру необхідності.

Територіальні обчислювальні мережі призначені для спілкування з робочими станціями, які розташовані на великій відстані. Глобальні обчислювальні мережі дають змогу доступу до інформації, а також сприяють взаємодії між професійними підрозділами, які розташовані на великій відстані.

При організації технічного забезпечення обліку необхідно враховувати такі фактори:

- склад облікових, контрольних і аналітичних завдань;
- інформаційну специфіку облікових, контрольних і аналітичних завдань;
- характеристику об'єкта управління (організаційну і функціональну його структуру);
- техніко-експлуатаційні дані³⁸¹.

Бухгалтерський облік як одна з найважливіших функцій управління, має свої цілі та засоби вирішення. Це уможливає при організації технічного забезпечення обліку розмежування різних функцій обліку з метою усунення дублювання розв'язування одних і тих самих задач.

При виборі технічних засобів використовують типові проєктні рішення з урахуванням специфіки і особливостей організації обліку. Вимоги, що ставляться до набору складу технічного забезпечення системи підготовки інформації, найбільш повно визначені у методичних матеріалах з організації збирання і реєстрації первинних облікових даних в умовах автоматизованого бухгалтерського обліку та включають у себе:

³⁸⁰ Бойчук А. А., Бойчук В. О. Організація технічного забезпечення бухгалтерського обліку. Інноваційна економіка. № 4(42). 2013. С. 289–291.

³⁸¹ Козак М. І. Автоматизація господарського обліку з використанням баз даних: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 : ННЦ «Ін-т аграр. Економіки» УААН. К., 2005. 20 с.

- виконання одночасно ряду функцій на одному технічному засобі;
- рівномірне завантаження технічних засобів;
- зниження витрат на переобладнання;
- використання технічних засобів у режимі, близькому до нормального їх стану.

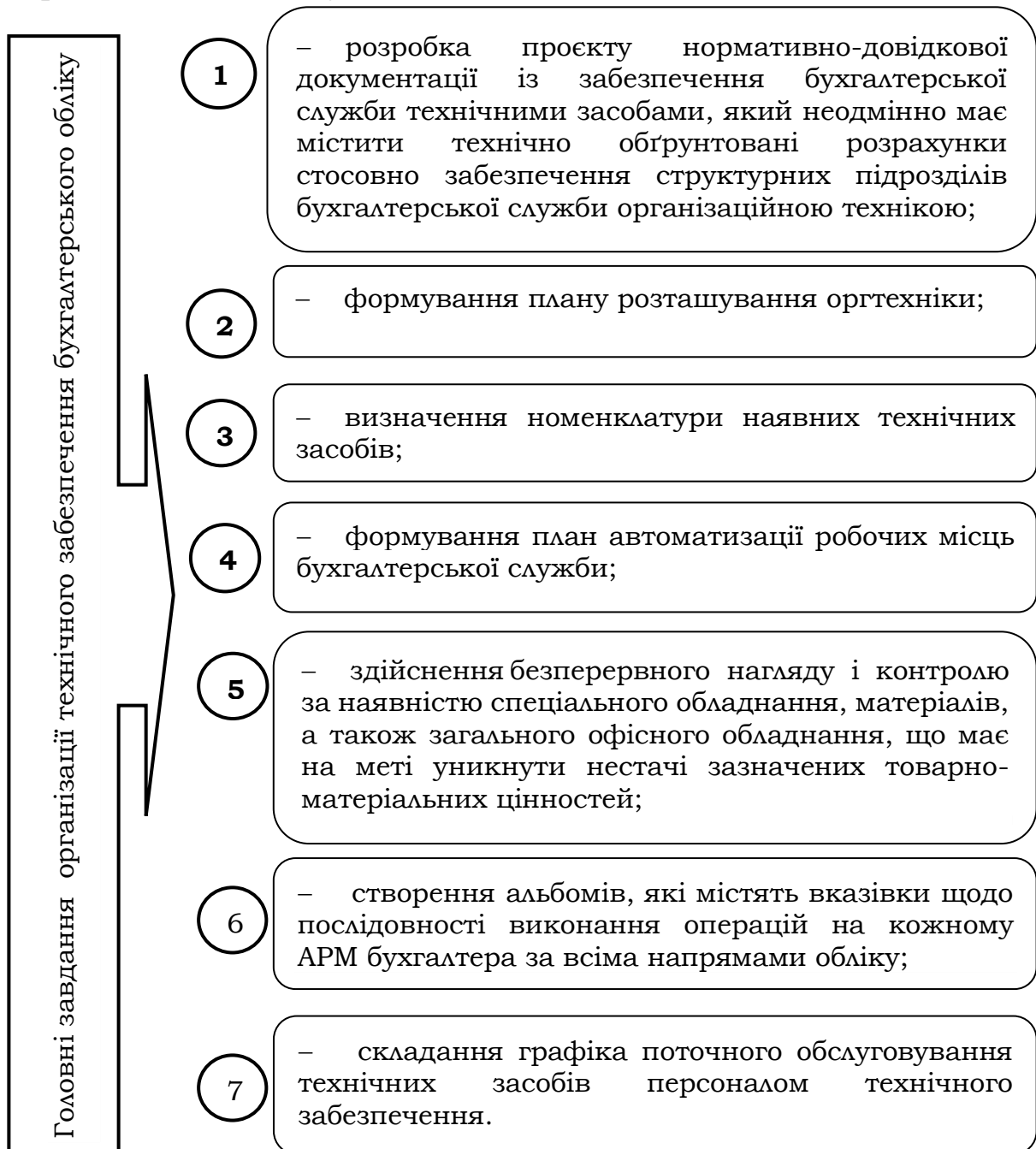


Рис. 2.30. Головні завдання організації технічного забезпечення бухгалтерського обліку

Джерело: сформовано авторами на підставі³⁸²

Особливого значення в організації технічного забезпечення

³⁸² Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Навч. посібник. К. : КНЕУ, 2003. 380 с.

обліку набуває подальший розвиток і вдосконалення інформаційних систем підприємств із використанням нових засобів управління та сучасних технічних засобів.

Основними проблемами вітчизняних інформаційних систем обліку є:

- питання адаптації обраної інформаційної системи до особливостей організації обліку певного підприємства, що вимагає додаткових грошових та трудових витрат;
- проблеми періодичного оновлення після адаптації типової конфігурації шляхом програмування;
- вартість інформаційних систем та додаткові витрати на абонентську плату за обслуговування³⁸³.

Вирішення цих проблем можливе через використання комплексного підходу до організації бухгалтерського обліку в умовах автоматизованої обробки інформації шляхом виконання комплексних завдань з обліку.

Комплексний підхід в організації технічного забезпечення обліку через його інформаційне забезпечення в сучасних умовах має реалізовуватися у вирішенні таких завдань:

- визначення ролі і місця бухгалтерського обліку в системі управління підприємством;
- класифікації типів комплексів завдань, а також завдань інформаційної системи обліку, контролю та аналізу;
- відокремлення ієрархічних рівнів, які вирішуються в інформаційній системі обліку, а також з'ясування характеру системотвірних зв'язків між ними, елементами, комплексами завдань і завданнями;
- установа умов і меж чинності інформаційної системи обліку;
- контроль і аналіз;
- побудова концептуальної моделі автоматизованої обробки облікової інформації;
- створення інформаційної мови бухгалтера, яка дасть змогу користувачеві працювати в діалоговому режимі;
- комплексний перегляд теоретичних і методологічних основ бухгалтерського обліку;
- системне вирішення завдань обліку, контролю та аналізу;
- використання засобів моделювання облікового,

³⁸³ Нищенко Н. П. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами: дис. ... канд. наук: 08.00.09. Київ, 2008. 283 с.

контрольного і аналітичного процесів;

– організація автоматизованої системи дослідження; прогнозування господарсько-фінансової діяльності підприємства;

– розробка сучасних засобів спілкування в діалоговому режимі з інформаційною системою обліку, контролю і аналізу;

– створення на основі комплексного підходу автоматизованої системи прийняття управлінського рішення³⁸⁴.

Застосування комп'ютерної техніки вносить значні зміни в організацію бухгалтерського обліку, зумовлені зміною способів обробки первинних облікових даних, високою швидкістю надання звітної інформації через раціональне упорядкування облікових даних, одноразове їх отримання та багаторазову передачу і використання.

Комп'ютеризація обліку покликана підвищити роль бухгалтерського обліку як функції управління, оскільки обчислювальна техніка з допоміжного засобу перетворюється на визначний фактор організації обліку, змінюючи не тільки його форму, але й технологію.

Комп'ютерні системи бухгалтерського обліку як складові інформаційних систем автоматизації управління, використовують єдину базу даних для вирішення оперативних підприємницьких та облікових завдань.

При комплексній комп'ютеризації обліку та управління відмінності між фінансовим, управлінським, податковим обліком або між оперативним та бухгалтерським полягають у різних процедурах обробки інформації, що знаходиться в інформаційній базі даних підприємства.

Підвищити рівень організації технічного забезпечення обліку на підприємствах можливо лише за умови глибокого організаційного підходу через подолання консерватизму і негнучкості апарату бухгалтерії. Саме організаційний принцип дає змогу виявити шляхи вдосконалення обліку і в масштабі країни³⁸⁵.

Ергономічне забезпечення бухгалтерського обліку – це сукупність методів, методик та інструкцій, стандартів, нормативних і довідкових документів щодо виконання ергономіки в бухгалтерії.

³⁸⁴ Козак М. І. Автоматизація господарського обліку з використанням баз даних: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 : ННЦ «Ін-т аграр. Економіки» УААН. К., 2005. 20 с.

³⁸⁵ Бойчук А. А., Бойчук В. О. Організація технічного забезпечення бухгалтерського обліку. Інноваційна економіка. № 4(42). 2013. С. 289–291.

Ергономіка вивчає питання оптимізації умов праці з проектуванням машин: людина – машина – виробниче середовище.

Зрозуміло, що будь-якому працівникові для успішного виконання покладених на нього функцій потрібні необхідні умови праці. Вони повинні забезпечувати максимальні зручності робітника під час праці при мінімальних затратах сил і часу. Ці умови праці важливі для працівників будь-якої професії, зокрема і для професії бухгалтера.

Ергономічне забезпечення працівників обліку передбачає відповідним чином організовані робочі місця бухгалтерів та обліковців, надані їм технічні засоби та методичні матеріали.

Умови праці – це сукупність факторів виробничої середовища, які впливають на здоров'я і працездатність людини в процесі її діяльності.

Умови праці складаються з низки факторів: технічних, гігієнічних, соціальних, психологічних, психофізичних і навіть естетичних.

До *технічних факторів* умов праці облікового персоналу належить обладнання його робочого місця сучасними засобами комп'ютерної і оргтехніки та використання в процесі праці новітніх інформаційних технологій.

При організації робочого місця облікового персоналу слід потурбуватися також про спеціальні меблі і канцелярські приладдя.

Після придбання обов'язкових елементів робочого місця для облікових працівників, слід подумати про раціональне розміщення його в приміщенні. Розміщення меблів, офісного обладнання і пристосування повинно відповідати певним вимогам:

- часто використовувані об'єкти повинні знаходитись в робочій зоні, «під рукою»;
- розташування предметів на столі повинно відповідати правилу «правої і лівої руки» (праворуч – те, що береться або робиться правою рукою, ліворуч – те, що береться або робиться лівою рукою);
- кожний об'єкт в приміщенні повинен мати своє місце і постійну зону переміщення.

Гігієнічні фактори повинні забезпечити збереження сил і здоров'я, мінімальне стомлення і добре самопочуття працівника під час роботи. До цих факторів може належати освітлення робочого місця, оптимальний температурно-вологий режим у приміщенні, продуману кольорову гаму в оформленні приміщення, зручні меблі, що відповідає вимогам ергономіки, і

т.д. Приміщення, в якому багато пилу, яке тісне і давно не ремонтується, створює враження дискомфорту у працівника в ньому, що не сприяє гарному самопочуттю.

Соціальні фактори створюють у працівника почуття комфортності, соціальної захищеності. До них можна віднести харчування робітників, медичне страхування, доступ у спортивні і тренажерні зали, турботу адміністрації про відпочинок співробітників та їх дітей і т. д.

Психологічні фактори визначаються взаємовідносинами співробітників у колективі, стилем керівництва, тобто психологічним кліматом організації. Спільні свята, «дні здоров'я», спартакіади, заохочення співробітників, що показали себе в роботі, поздоровлення до свят – все це показники гарного психологічного клімату в колективі.

Така психологічна атмосфера сприяє робочому настрою; співробітники її цінують і дорожать своїм робочим місцем.

Психологічні фактори повинні врахувати коливання фізичного стану працівника протягом робочого дня. Навантаження повинно бути розподілено відповідно до цього стану. Наприклад, в першу годину роботи і одразу після обідньої перерви не слід планувати пік виробничої активності, оскільки організм у цей час дещо розслаблений і не готовий до інтенсивної праці. У кінці робочого дня відбувається загальна втома, тому на цей період слід залишити менш відповідальну роботу, яка не потребує концентрації уваги і розумової напруги.

Пік працездатності людини випадає на час з 9 до 12 години і з 14 до 17 години. На цей час необхідно планувати основне виробниче навантаження.

Естетичні фактори сприяють гарному настрою працівника, формують у нього повагу до своєї праці і гордість за підприємство, підвищують престижність праці. Меблі, квіти, жалюзі, сучасний інтер'єр, приємна музика, кольорова гама в оформленні і багато іншого можна віднести до естетичних факторів, які впливають на умови праці.

В умовах використання автоматизованого робочого місця бухгалтера ергономічне забезпечення висуває такі додаткові вимоги³⁸⁶:

– розподіл функцій між бухгалтером і персональною обчислювальною машиною;

³⁸⁶ Мельник О. І. Організація бухгалтерського обліку. Курс лекцій для здобувачів вищої освіти ступеня «Магістр» спеціальності 071 «Облік і оподаткування» денної форми навчання. Видавничий відділ МНАУ. Миколаїв. 2018. 94 с.

– оптимальний розподіл функцій між бухгалтером і колективом (режим праці і відпочинку, чергування видів діяльності, оптимальні психологічні показники праці);

– розробка послідовності дій роботи бухгалтера (алгоритму) – необхідно враховувати, що «середній» працівник за визначений час виконує функції, необхідні для його діяльності. При цьому слід врахувати, як змінюватиметься ймовірність виконання функцій при збільшенні часу, відведеного на їх виконання; раціональне розміщення технічних засобів на робочому місці (тут треба врахувати такі принципи: відповідність робочого місця можливостям бухгалтера, розміщення важливих технічних засобів поблизу його).

Вимоги до ергономічного забезпечення робочих місць визначені нормативними документами³⁸⁷.

Керівники (власники) підприємств зобов'язані впорядкувати робочі місця користувачів електронно-обчислювальних машин згідно з вимогами цих правил. Під час застосування комп'ютерів слід дотримуватись вимог гігієни праці, а саме: заданих параметрів повітряного середовища (температури, відносної вологості, барометричного тиску), у приміщеннях рекомендується здійснювати кондиціювання повітря.

Нормальними кліматичними умовами експлуатації персональних обчислювальних машин є:

1. Температура повітря 20 ± 50 С;
2. Відносна вологість повітря $65 \pm 15\%$;
3. Атмосферний тиск – від 84 до 107 кПа (630-800 мм. рт. ст.);
4. Максимальна запиленість повітря в приміщеннях 0,75 мг/м³.

Відстань між очима працівника та екраном комп'ютера повинна бути не меншою, ніж півтори довжини діагоналі використовуваного монітора; дисплей слід розташовувати нижче від рівня очей на 15 градусів, а клавіатуру – на відстані близько 40 сантиметрів від тулуба. Відстань між робочими місцями повинна бути 0,75-0,9 м.

Рекомендовані норми освітлення службових приміщень та робочих місць:

- у разі люмінесцентного освітлення – 300 люкс;
- у разі освітлення лампами розжарювання – 150 люкс.

³⁸⁷ Державні санітарні правила і норми роботи з візуальними дисплейними терміналами електронно-обчислювальних машин. Постанова Головного державного санітарного лікаря України №7 від 10 грудня 1998 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/card/v0007282-98>

Бухгалтерію слід розміщувати поблизу виробництва і в одній будівлі з іншими службами управління. Якщо в умовах ручної роботи при невеликій чисельності облікового апарату (6–8 осіб) всіх працівників рекомендували зосереджувати в одній великій кімнаті, то в умовах повної комп'ютеризації доцільно у цій кімнаті відокремити кожному бухгалтеру своє місце, де буде його робочий стіл і комп'ютер. Це дозволить оптимізувати роботу кожного фахівця, дасть змогу своєчасно виконувати поставлені перед ним завдання, оскільки йому ніхто не заважатиме це робити, це також поліпшить трудову дисципліну.

В окремих кімнатах розміщують осіб, які приймають відвідувачів (головний бухгалтер, касир). Крім того, до ергономічного забезпечення належать такі фактори, як: кольорове оформлення інтер'єру, освітлення робочих місць, тиша, температура та вологість повітря, озеленення приміщення, естетизація робочих місць.

Необхідність удосконалення та розвитку соціального забезпечення працівників апарату бухгалтерії охоплює комплекс відносин між працівниками та роботодавцями, суспільними організаціями та державою, пов'язаних із мінімізацією впливу факторів, які впливають на якість життя, умови праці та соціальний статус громадян.

Необхідно зазначити, що ставлення людини до праці, її поведінка у процесі виробництва, у тому числі у процесі виробництва такого продукту як «облікова інформація», завжди певним чином мотивована. Це може бути активна робота, високопродуктивна, якісно виконана з ентузіазмом або навпаки, але у будь-якому випадку спостерігається дія певного мотиву. Тому для досягнення ефективного управління людиною слід зрозуміти її мотивацію.

Частково ми вже розглядали у розділі 4 окремі питання мотивації облікових працівників. Зупинимося на них детальніше.

Мотивація – це система (системний компонент), в основі якої активізація людського фактора, свідомого вибору людиною певної лінії поведінки, яка ґрунтується на зовнішніх та внутрішніх факторах (стимулах, мотивах), та свідоме, цілеспрямоване спонукання робітників до праці шляхом стабільного впливу на їх потреби, інтереси і цілі. Сутність мотивації як системного компоненту полягає не лише в спрямуванні трудової діяльності працівників, але й у визначення всієї системи трудової поведінки працівників та трудових

колективів підприємств^{388,389,390}.

Соціальне забезпечення бухгалтерського обліку являє собою комплекс заходів матеріального та соціального стимулювання підвищення продуктивності праці та дотримання трудової дисципліни працівників апарату бухгалтерії.

Стимулювання – засіб здійснення мотивації для збалансування досягнення цілей. Стимули – це спонукальні причини до тієї або іншої дії в сфері підвищення дисципліни праці. За своїм змістом – це економічні важелі впливу, що викликають формування певних мотивів, тим самим, підвищуючи ефективність механізму управління загалом. На відміну від факторів стимулювання – це процес застосування, використання різних стимулів для мотивування людей, які виконують певні дії. Стимули необхідні для мотивації людей у процесі управління, але при цьому вони не підміняють мотивації³⁹¹.

Важливим методом мотивації, який використовується для забезпечення трудової дисципліни, у тому числі працівників облікового апарату, є метод заохочення.

Заохочення – це визнання заслуг працівника шляхом надання йому пільг, переваг, публічного надання пошани, підвищення його престижу. У кожної людини є потреба у визнанні, в матеріальних цінностях. На реалізацію цієї потреби і спрямоване заохочення. Використовуючи заохочення, можна отримати подвійний результат: привести колектив до конфліктів аж до його розпаду і, навпаки, об'єднати і згуртувати³⁹².

Загальна стратегія розвитку підприємства визначає загальну спрямованість системи мотивації праці облікового персоналу на забезпечення безперервності в залученні, мотивації і збереженні відповідальних і компетентних працівників, які необхідні для виконання місії та інших цілей організації. Крім того, стратегії мотивації праці облікових працівників повинні

³⁸⁸ Мочерний С. В. та ін. Економічна енциклопедія: в 3 т. Київ-Тернопіль : Академія, 2000. Т. 1. 864 с.

³⁸⁹ Кібанов А. Я., Івановська А. Я. Стратегічне управління персоналом. Київ, 2009. 450 с.

³⁹⁰ Мушкін І. Нематеріальна мотивація продуктивності праці. Персонал. 2009. № 4. С. 44–49.

³⁹¹ Боровик М. В. Управління соціальним розвитком промислових підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.09.01 «Демографія, економіка праці, соціальна економіка і політика». Харків : ХНЕУ. 2005. 20 с.

³⁹² Домарецька М. О. Удосконалення мотивації праці та підвищення ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/18706/1.pdf>

відповідати і підтримувати корпоративні цінності та переконання, виникати з ділових стратегій і цілей, які повинні бути пов'язані з ефективністю організації.

Мета стратегії мотивації праці облікових працівників – досягнення і закріплення постійних конкурентних переваг підприємства за рахунок розвитку і підтримки високих кількісних і якісних результатів облікової діяльності персоналу, заснованих на їх особистій зацікавленості і творчої ініціативи.

Основні завдання мотивації праці облікового персоналу – формування в кожного співробітника розуміння сутності і значення мотивації в процесі праці; навчання персоналу і керівного складу психологічним основам спілкування у межах підприємства; формування в кожного керівника демократичних підходів до керування персоналом з використанням сучасних методів мотивації.

Ефективне управління мотивації праці облікового персоналу передбачає виконання як загальних функцій управління: планування, організації, стимулювання, координації, обліку і контролю, так і специфічних функцій управління, таких як аналіз наявної системи мотивації трудової діяльності облікового персоналу, формування стратегії, цілей і принципів політики організації у сфері мотивації і стимулювання облікового персоналу, планування змісту і структури системи мотивації праці, розвитку форм мотивації і стимулювання праці, управління матеріальною і нематеріальною винагородою, документальне, інформаційне та кадрове забезпечення системи мотивації та стимулювання облікового персоналу, підтримання та моніторинг системи мотивації та стимулювання трудової діяльності персоналу.

Методи мотивації праці і трудової діяльності облікових працівників мають відповідний поділ: організаційно-адміністративні; економічні; соціально-психологічні.

До організаційно-адміністративних методів мотивації праці і трудової діяльності облікових працівників відносять застосування трудового законодавства, накази, розпорядження та інші нормативні документи; дотримання правил внутрішнього розпорядку, розробку посадових інструкцій. Важливе місце належить атестації персоналу.

Економічні методи мотивації праці і трудової діяльності облікових працівників спрямовані на матеріальне стимулювання облікового підрозділу чи окремих працівників бухгалтерії і включають в себе преміювання, участь у прибутку, бонуси, надбавки, одноразові виплати та додаткові пільги.

Соціально-психологічні методи забезпечують мотивацію

шляхом морального стимулювання облікових працівників, участі в управлінні підприємством, через особистий приклад керівника облікового підрозділу, формальне та неформальне спілкування, професійне і кар'єрне зростання, справедливість оцінки керівником результатів праці підлеглого, соціальний розвиток колективу бухгалтерії та формування корпоративної культури, збагачення змістовності праці та можливість новаторства, а також поліпшення естетичних умов праці і формування творчої атмосфери в колективі.

У кожному конкретному випадку керівники підприємств, робота яких базується на концепції мотиваційного управління, повинні знаходити найоптимальніші комбінації методів і інструментів, реалізація яких призведе до зростання рівня комфорту на робочому місці працівника, реалізації його ініціативи та творчих здібностей, зростання задоволеності від трудової діяльності. Керівникам необхідно усвідомити, що застосовувати методи мотивації необхідно комплексно, адже людина характеризується великою кількістю різноманітних мотивів і потреб. Неможливо застосовувати один з видів методів мотивації, необхідно розробити оптимальну систему заходів підвищення трудової активності з використанням комплексно-цільового підходу³⁹³.

Велика роль належить статусній мотивації. Вона є внутрішньою рушійною силою поведінки, пов'язаної з прагненням людини обійняти вищу посаду, виконувати складнішу і відповідальнішу роботу, працювати у сфері діяльності, яка вважається престижною та суспільно значущою.

На поведінку людей у процесі діяльності все більший вплив також справляє трудова мотивація, яка породжується самою роботою, тобто її змістом, умовами, організацією трудового процесу, режимом праці тощо. Кожна людина має потребу у змістовній, цікавій, корисній роботі, пристойних умовах праці. Вона прагне до визначеності перспектив свого зростання. Кваліфікований працівник відчуває самоповагу, самоствердження, коли результати його роботи оцінюються високо як ним самим, так і суспільством.

Отже, можна зазначити, що усі форми стимулювання ґрунтуються на принципі мотивації, підвищенні зацікавленості працівника у своїй праці. Основне призначення системи мотивації облікового персоналу полягає в тому, щоб об'єднати

³⁹³ Домарецька М. О. Удосконалення мотивації праці та підвищення ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/18706/1.pdf>

інтереси й потреби працівників зі стратегічними завданнями підприємства.

Керівництво підприємства має прагнути досягти оптимального співвідношення показників оцінки трудової діяльності, тим самим стимулюючи продуктивну ефективну працю. З метою сприяння її зростання, поліпшення якості роботи, підвищення ефективності функціонування організацій і поліпшення на цій основі матеріального й культурного рівня життя робітників, зміцнення трудової дисципліни й поступового перетворення праці на благо суспільства в першу життєву потребу кожної працездатної людини одним з найбільш важливих регуляторів відносин стосовно заробітної плати є колективний договір на підприємстві.

Щоб підвищити мотивацію підприємству слід використовувати нові інноваційні методи мотивування, враховуючи зарубіжний досвід. Характерною особливістю систем зарубіжних компаній є те, що вони приділяють належну увагу методам як матеріального, так і нематеріального стимулювання. Серед матеріальних методів застосовується система пільг (медичний та соціальні пакети, оплата проїзду, надбавки на утримання сім'ї, оплату стоянки автомобіля, путівки на відпочинок, харчування), премії при одержанні компанією великого прибутку, позику на купівлю житлових будинків під низький відсоток.

Сучасна практика зарубіжних і деяких українських підприємств свідчить, що для працівників, і перш за все працюючої молоді, спонукальним мотивом до праці на перший план висувається нематеріальна мотивація. Головне завдання, що стоїть перед підприємством у системі стимулювання, є створення таких умов, при яких працівники будуть мотивовані на досягнення значних особистих цілей та цілей компанії. Працівники мають можливість навчатися за рахунок компанії і ходити на різні тренінги, які дають можливість використовувати свої знання і навички не тільки на роботі, але й у повсякденному житті. Як, наприклад, тренінг із навчання ведення переговорів з постачальниками, підрядниками, банками, покупцями та іншими контрагентами підприємства. Особливістю підбору облікового персоналу на такому підприємстві є те, що персонал часто обирається серед випускників університету або тих, хто ще не працював, оскільки в них немає стереотипів і вони швидко сприймають психологію, стиль роботи і мислення. Це забезпечує функціонування облікового підрозділу і усього підприємства як єдиного злагодженого механізму, а наймані працівники, переймаючи досвід і знання своїх керівників, можуть реалізувати

себе як спеціалісти своєї справи.

Ще одним фактором мотивування є стимуляція облікових працівників часткою прибутку, отриманої за рахунок росту показників продуктивності облікової праці й досягнення економії витрат. Перехід на вільний графік роботи сприяв взаємозамінності співробітників. Тобто у них з'явився реальний стимул переймати досвід один в одного, щоб мати змогу час від часу відлучатися у своїх справах, знаючи, що справа від цього не постраждає. Значна увага на підприємстві повинна приділятися санітарно-гігієнічним умовам праці. Більша частина офісних площ повинна припадати на просторі, повні світла зали з мінімумом стін, перегородок і максимумом вікон і вільного простору³⁹⁴. Така система одночасно гарантує свободу від диктату зі сторони колективу і дає можливість кваліфікованим працівникам заробляти стільки, скільки вони можуть. Ще одним сучасним способом удосконалення мотивації є мотивація вільним часом, або модульна система компенсації вільним часом. Особливість її в тому, що розходження в навантаженні працівників, які обумовлені роботою в різний час доби і дні тижня, компенсуються наданням вільного часу, а не грошовими надбавками. Ця форма мотивації ще не дістала поширення в практиці українських підприємств, але досвід використання її зарубіжними фірмами свідчить про необхідність її впровадження. Використання гнучких форм зайнятості (гнучкий графік роботи, скорочений робочий день, надання відгулів, збільшення відпустки та ін.) надає змогу працівникам раціонально розподіляти свій час роботи й відпочинку. Сучасні українські підприємства найчастіше використовують премії та невеликі виплати на свята. Такі методи не відзначаються високою ефективністю, тому варто використовувати досвід зарубіжних компаній.

Найефективнішим буде комплексне використання запропонованих методів. Індивідуальний підхід до кожного працівника підприємства, врахування його потреб та інтересів дозволить керівникові без значних фінансових витрат підвищити ефективність роботи підприємства, утримати і залучити нові висококваліфіковані кадри.

Отже, сучасним підприємствам для удосконалення своєї системи мотивації праці облікових працівників, для успішної і злагодженої роботи слід використовувати комплекс методів як матеріального, так і нематеріального стимулювання.

³⁹⁴ Андреева Е. Компании, у которых есть чему поучиться. К. : Стандарт, 2004. 296 с.

За проведенням узагальненням передового досвіду мотивації праці³⁹⁵ доцільно запропонувати такі шляхи вдосконалення мотивації облікових працівників на підприємствах:

- частіше використовувати нематеріальне стимулювання: грамоти за досягнення успіхів, похвальні листи, усні компліменти та похвалу тощо;
- впровадити корпоративну культуру;
- запровадити подарунки на свята, частіше реалізовувати спілкування облікових працівників між собою та безпосередньо з керівництвом різних рівнів, проводити більше корпоративних свят;
- створити таку робочу обстановку, яка базувалася б на відкритості і повазі та сприяла розкриттю здібностей кожного облікового працівника;
- поліпшити умови праці облікових працівників, надавати їм соціальні пакети послуг;
- розширювати повноваження облікового працівника, давати йому більше свободи та дозволяти брати участь у прийнятті рішень;
- налагодити систему винагород, особливо винагороду вільним часом, це допоможе утримати співробітників від формування навички марного витрачання часу і дозволить співробітнику більше витрачати часу на себе і свою сім'ю;
- проводити навчання та тренінги, що надасть змогу обліковим працівникам добре проявити себе в результатах роботи.

2.4. Організація захисту інформації підприємства

Економічні і політичні зміни в Україні, які відбуваються протягом розвитку ринкових відносин, зумовлюють загострення конкурентної боротьби. До інструментів, що спроможні забезпечити високий рівень конкурентоспроможності суб'єкта господарювання, прийнято відносити сертифіковані системи менеджменту, системи внутрішнього економічного контролю тощо. Але одним з основних завдань забезпечення дієвості системи внутрішнього економічного контролю є встановлення меж розповсюдження комерційної інформації³⁹⁶, оскільки у

³⁹⁵ Домарецька М. О. Удосконалення мотивації праці та підвищення ефективності зовнішньоекономічної діяльності підприємства. URL: <http://dspace.wnu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/18706/1.pdf>

³⁹⁶ Атабаєва А. А., Голубенко С. П. Організаційно-методичні аспекти захисту комерційної таємниці підприємства в умовах функціонування системи внутрішнього економічного контролю. URL: irbis-nbuv.gov.ua/.../cgiirbis_64.exe?..

роботі та здійсненні діяльності суб'єктів господарювання, при розробці та створенні нових технологій виникає необхідність забезпечити таємницю збереження конфіденційної інформації.

Комерційна таємниця є підвидом інформації з обмеженим доступом. Для суб'єктів господарювання найбільш цінною є інформація, яку вони використовують для досягнення цілей компанії – отримання прибутку або певних результатів.

Комерційною таємницею можуть бути відомості технічного, організаційного, комерційного, виробничого та іншого характеру, за винятком тих, які відповідно до закону не можуть бути віднесені до комерційної таємниці³⁹⁷.

У Законі України «Про інформацію»³⁹⁸ виділено за режимом доступу:

- відкрити інформацію;
- інформацію з обмеженим доступом.

Інформація з обмеженим доступом за своїм правовим режимом поділяється на:

конфіденційну інформацію – відомості, які знаходяться у володінні, користуванні або розпорядженні окремих фізичних чи юридичних осіб і поширюються за їх бажанням відповідно до передбачених ними умов»);

таємну інформацію – інформацію, що містить відомості, які становлять державну та іншу передбачену законом таємницю, розголошення якої завдає шкоди особі, суспільству і державі.

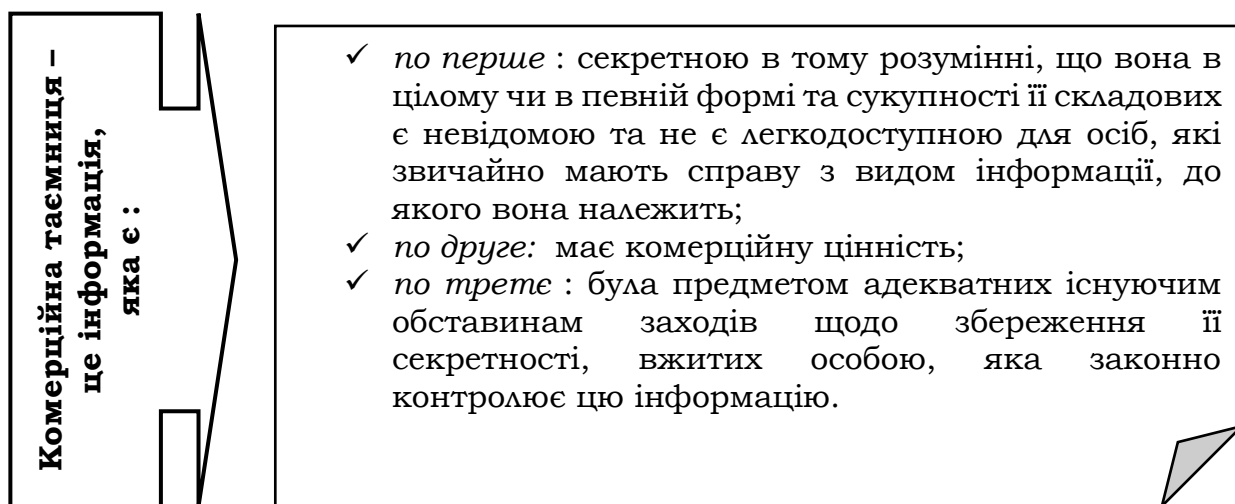


Рис. 2.31. Зміст комерційної таємниці

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих наукових та нормативних джерел

³⁹⁷Цивільний кодекс України (зі змінами та доповненнями на 28.03.2020)
URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

³⁹⁸ Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992. № 2657-XII.URL:
<http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>

На практиці комерційною таємницею підприємства можуть вважатися деякі аспекти його діяльності:

- формування цінової політики;
- рівень прибутку та плани розвитку підприємства;
- дані про контрагентів та укладені договори;
- маркетингові дослідження та аналітичні огляди ринку;
- власні розробки та винаходи, на які не оформлені патенти.

Не становлять комерційну таємницю:

- установчі документи, документи, що дозволяють займатися підприємницькою чи господарською діяльністю та її окремими видами;

- інформація за всіма встановленими формами державної звітності;

- дані, необхідні для перевірки обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів;

- відомості про чисельність і склад працюючих, їхню заробітну плату в цілому та за професіями й посадами, а також наявність вільних робочих місць;

- документи про сплату податків і обов'язкових платежів; - документи про платоспроможність;

- відомості про участь посадових осіб підприємства в кооперативах, малих підприємствах, спілках, об'єднаннях та інших організаціях, які займаються підприємницькою діяльністю;

- відомості, що відповідно до чинного законодавства підлягають оголошенню.

Підприємства, установи та організації усіх форм власності зобов'язані подавати перелічені відомості органам державної виконавчої влади, контролюючим і правоохоронним органам, іншим юридичним особам за їх вимогою, відповідно до чинного законодавства та за визначеною процедурою.

Отже, відомості, які можуть бути віднесені до комерційної таємниці, наприклад, підприємства, повинні мати такі ознаки (рис. 2.32).

Однак необхідно зазначити, що зловживання комерційною таємницею, з точки зору відношення до неї значної кількості відомостей, може призвести до надмірної засекреченості організації і, як наслідок, викликати втрату довіри клієнтів, а отже і прибутку.

Для максимізації кількості клієнтів організація має бути публічною і відкритою в інформуванні про свою діяльність, але не забувати про те, що секрет успіху полягає у своєчасному використанні комерційної таємниці і неможливістю її

використання конкурентами.

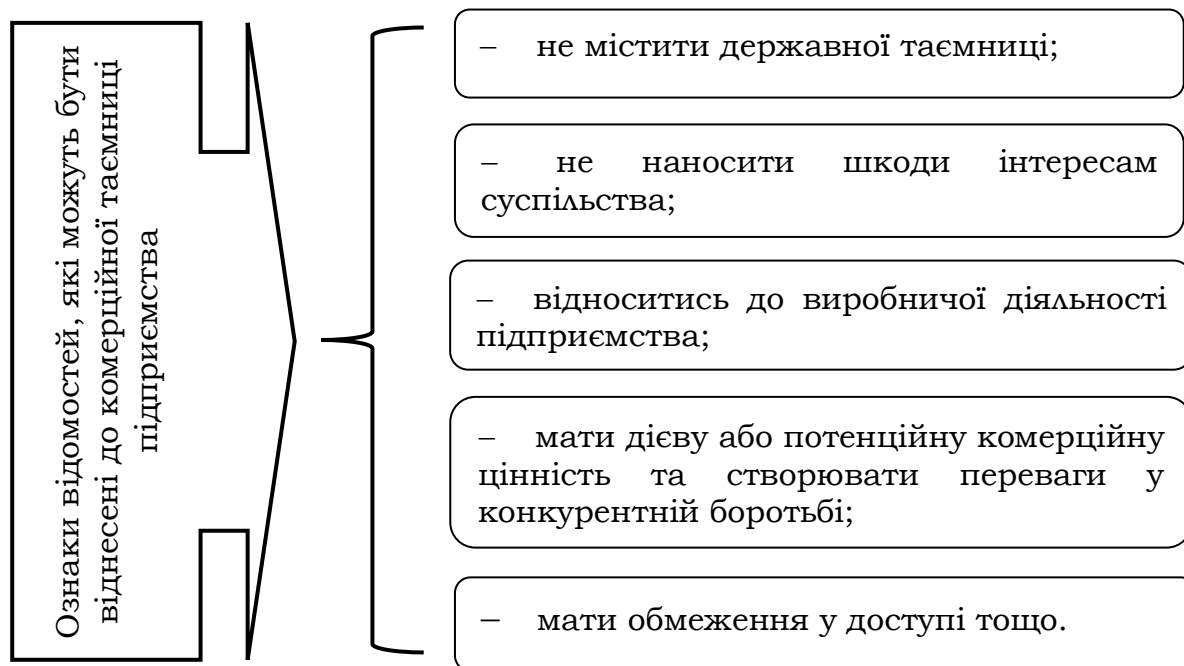


Рис. 2.32. Ознаки відомостей, які можуть бути віднесені до комерційної таємниці підприємства

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих наукових та нормативних джерел

Виділяють такі причини, які становлять основу неправомірного використання комерційної таємниці конкурентами (рис. 2.33).

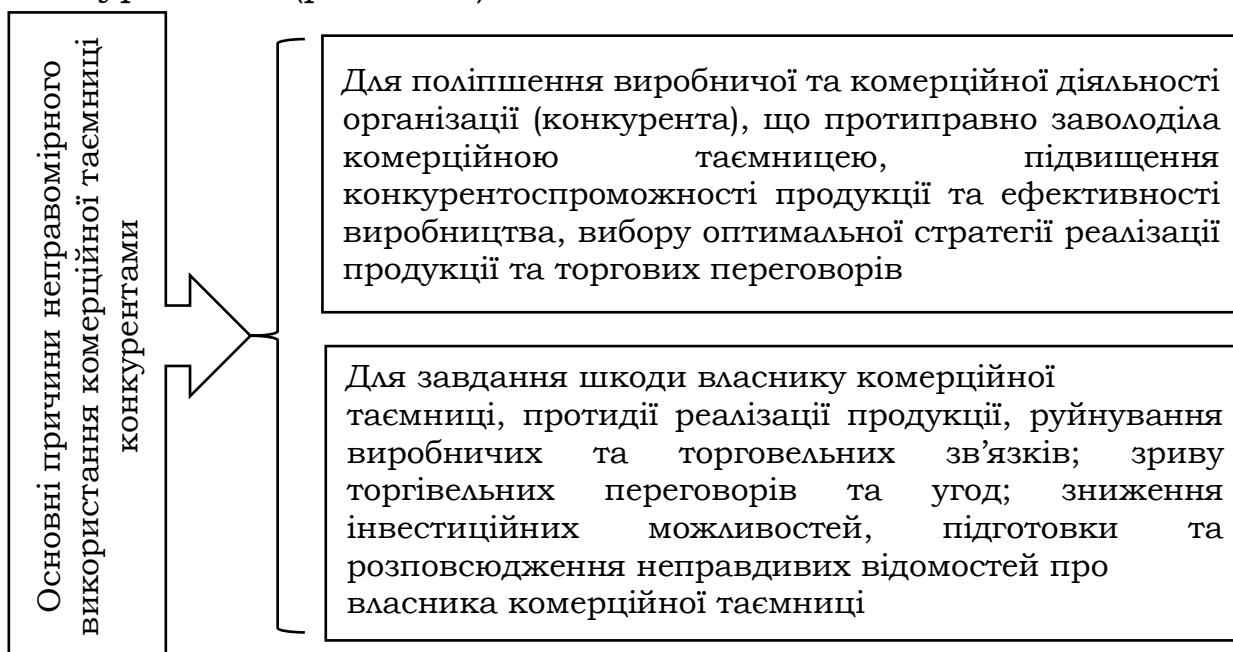


Рис. 2.33. Основні причини неправомірного використання комерційної таємниці конкурентами

Джерело: сформовано авторами на підставі³⁹⁹

³⁹⁹ Ситницький М. В. Характерні ознаки комерційної таємниці. Науковий

Юридичне значення ознак комерційної таємниці полягає у:

- встановленні її правової природи;
- виявленні місця комерційної таємниці у системі об'єктів цивільних прав;
- визначенні юридичних фактів, необхідних для виникнення, зміни та припинення правовідносин з приводу комерційної таємниці;
- встановленні строку чинності суб'єктивних прав на комерційну таємницю.

Враховуючи наведені підходи, систематизуємо характерні ознаки комерційної таємниці з наданням їх юридичної характеристики (табл. 2.8).

Виходячи з наведених у таблиці характерних ознак комерційної таємниці, зазначимо, що комерційна таємниця має фактичну монополію конкретної особи на певну сукупність знань, що забезпечує організації конкурентні переваги та стрімкий розвиток порівняно з іншими організаціями (конкурентами).

Таблиця 2.8.

Характерні ознаки комерційної таємниці

№	Ознака	Характеристика
1	2	3
1.	Нематеріальність	Має значення зміст, сутність нематеріального об'єкту, тобто самі відомості, які становлять комерційну таємницю, а не форма їх зовнішнього представлення (на відміну від авторського права). Тобто комерційна таємниця є об'єктом виключних прав, для якого визначальним є сутність результату інтелектуальної діяльності, можливість одночасного використання необмеженим колом осіб, відсутність фізичної амортизації.
2.	Результат інтелектуальної діяльності	Від інформації, що становить комерційну таємницю, не вимагається, щоб вона являла собою обов'язково результат творчої діяльності (остання є різновидом інтелектуальної діяльності та передбачає створення якісно нового об'єкту), як це, наприклад, необхідно для винаходу.
3.	Конфіденційність інформації, що становить комерційну таємницю	Інформація, на яку правомірно поширено режим комерційної таємниці, є різновидом конфіденційної інформації, що, у свою чергу, протиставляється за режимом доступу відкритій інформації

4.	Відсутність загальновідомості	Інформацією володіє обмежене коло осіб, хоча й не обов'язково одна особа, це забезпечує відокремлення об'єкту, що є необхідним для його економічного обігу. Саме незагальновідомість є вихідною для встановлення охорони змістовного об'єкту, яким є комерційна таємниця, за відсутності його спеціальної реєстрації.
5.	Оборотоздатність	Передбачає значимість інформації для положення правоволодільця на ринку, тобто її корисність. Передумовами оборотоздатності є незагальновідомість та незагальнодоступність.
6.	Не потребує офіційного визнання її охороноздатності сприйняття третіми особами	Це не означає повну відсутність потреби фіксації нематеріального результату інтелектуальної діяльності на матеріальному носії для їх ідентифікації і, насамперед, для використання в якості засобу доведення при вирішенні суперечок. Адже для охорони комерційної таємниці необхідно мати відомості, достатні для її ідентифікації, тому вони мають бути зафіксовані на матеріальному носії (зразок, електронна форма, відео-, звукозапис та ін.)
	Необмеженість строку її захисту	Право на комерційну таємницю зберігається до того часу, доки зберігається фактична монополія особи на інформацію, що її утворює, а також наявні передбачені законом умови її охорони
7.	Універсальність	Якщо під винаходом, промисловим зразком, товарними знаками тощо розуміється цілком визначений результат інтелектуальної діяльності, то під поняття комерційної таємниці можна підвести найрізноманітніші відомості «технічного, організаційного, комерційного, виробничого та іншого характеру». Особа може віднести до комерційної таємниці навіть потенційно патентоспроможні рішення, які правоволоділець не бажає оприлюднювати та патентувати.

Джерело : ⁴⁰⁰

Така інформація, що містить комерційну таємницю, буде завжди предметом посягань третіх осіб з метою використання її у власних комерційних цілях. Тому, наведена у таблиці характеристика ознак комерційної таємниці є внеском у конкретизацію юридичної сутності самої комерційної таємниці, як об'єкта прав інтелектуальної власності, що є предметом неправомірних посягань третіх осіб для отримання додаткових

⁴⁰⁰ Ситницький М. В. Характерні ознаки комерційної таємниці. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2013. №5. С. 262–266.

комерційних вигод. Дана конкретизація буде корисною під час реалізації юридичних прав суб'єкта на комерційну таємницю.

Забезпечення захисту інформації – це спосіб запобігання несанкціонованому використанню цінних відомостей та уникнення порушень прав та інтересів їхніх законних власників⁴⁰¹.

Конкретний склад та обсяг відомостей, що становлять комерційну таємницю, порядок їх захисту визначаються самостійно власником або керівником підприємства. Отже, наступним за етапом після визначення дефініції «комерційна таємниця», доречним буде складання повного переліку інформації, що містить комерційну таємницю, та встановлення організаційних засад її захисту.

Організацію захисту комерційної таємниці доцільно покласти на систему внутрішнього економічного контролю^{402,403}.

У цьому випадку визначиться центр відповідальності за вихід та розповсюдження інформації – відділ, відповідальний за функціонування системи внутрішнього економічного контролю на підприємстві.

До функцій та завдань системи внутрішнього економічного контролю доцільно ввести такі положення:

- ідентифікацію суб'єктів та об'єктів інформації, що становить комерційну таємницю;
- опрацювання внутрішньогосподарської розпорядчої документації (Статут, Установчий договір, Колективний договір, Правила внутрішнього трудового розпорядку, положення «Про комерційну таємницю та правила її збереження», положення «Про дозвільну систему доступу виконавців до документів і відомостей, які є комерційною таємницею підприємства», положення про структурний підрозділ, посадові інструкції) на предмет встановлення правового статусу інформації та визначення порядку її збереження в носіях.

Процес збереження інформації в документах, що містять

⁴⁰¹ Карпенко Н. Г. Комерційна таємниця : визнання, захист, відповідальність. Ефективна економіка. № 5. 2020. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/5_2020/67.pdf

⁴⁰² Атабаєва А. А. Класифікаційна модель внутрішнього економічного контролю підприємства як основа формування його змісту. Тр. Одес. политехн. ун-та. Одеса, 2009. Вып. 1(31). С. 208–211.

⁴⁰³ Атабаєва А. А. Система внутрішнього контролю як об'єкт оцінки рівня аудиторського ризику системно-орієнтованого аудиту. Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., м. Кривий Ріг, 4 груд. 2009 р.: тези доп. Кривий Ріг: Видавн. дім, 2009. С. 127–128.

комерційну таємницю, повинен здійснюватися у відповідності з основними стадіями «життєвого циклу» документа. Цими стадіями є:

– отримання (відправлення) документа. Документ, що надходить у фірму і містить гриф конфіденційної інформації, повинен бути переданий тільки секретарю-референту або інспектору закритого діловодства та зареєстрований. Далі він передається керівнику, а останній визначає безпосереднього виконавця за цим документом, що має допуск до цієї категорії документів, і адресує документ йому. Подібні заходи безпеки й при відправленні документа - підготовка документа, підпис керівника, реєстрація в спеціальному журналі секретарем-референтом і відправлення;

– зберігання документа. Всі документи, які містять конфіденційну інформацію, повинні зберігатися у спеціально відведених закритих приміщеннях у замкнених шафах, столах або шухлядах. Документи ж, що становлять комерційну таємницю, – тільки в металевих сейфах, обладнаних сигналізацією. Усі приміщення повинні опечатуватися;

– використання документа. Система доступу співробітників, які не мають відповідних прав за посадою, до конфіденційних документів повинна мати дозвільний характер. Кожна видача таких документів реєструється (розписуються обидва співробітники – і той, хто бере документ, і той хто, його видає) і перевіряється порядок роботи з ними.

– знищення документа. Конфіденційні документи, що втратили практичне значення і не мають якої-небудь правової, історичної чи наукової цінності, термін зберігання яких минув, підлягають знищенню.

– Для цього створюється комісія (не менше трьох осіб), у присутності якої здійснюється знищення. Потім члени комісії підписують акт про знищення⁴⁰⁴.

Однак, окрім документів, важливим об'єктом захисту є інформація в комп'ютерних базах даних.

У цій сфері одним із простих та ефективних методів є застосування системи управління доступом до пристроїв входу/виходу інформації на серверах і робочих станціях.

Основними завданнями цієї системи є:

- розроблення моделі системи захисту інформації;
- блокування доступу персоналу до пристроїв входу/виходу інформації на основі затвердженої матриці доступу;

⁴⁰⁴ Шлыков В. В. Комплексное обеспечение экономической безопасности предприятия. СПб : Алетейя, 1999. С. 78–82.

- реєстрація випадків копіювання інформації персоналом, який має відповідні повноваження;
- авторизація носіїв інформації для запобігання підключення невідомих пристроїв;
- кодування даних на зовнішніх носіях.

Невід'ємною частиною організації ефективного захисту економічної безпеки фірми є робота з персоналом при прийомі на роботу.

На цьому етапі здійснюється укладення (підписання) двох документів:

- трудового договору (контракту). Контракт обов'язково повинен містити пункт про обов'язок працівника не розголошувати комерційну таємницю і дотримуватися заходів безпеки;

- договору (зобов'язання) про нерозголошення комерційної таємниці, що являє собою правовий документ, в якому кандидат на вакантну посаду дає обіцянку не розголошувати ті відомості, які йому будуть відомі в період його роботи у фірмі, а також про відповідальність за їх розголошення або недотримання правил безпеки⁴⁰⁵.

Всі працівники, що мають справу з конфіденційною інформацією, мають право знайомитися з останньою тільки в тому обсязі, який передбачено їх посадовими обов'язками, потрібен для професійного і добросовісного виконання своїх функцій (обсяг встановлюється керівником фірми або спеціальною комісією).

Таким чином, до першочергових організаційних заходів захисту інформації, що становить комерційну таємницю суб'єкта господарювання, потрібно віднести⁴⁰⁶:

- визначення вичерпного переліку користувачів інформації, класифікованого за групами ;

- встановлення умов (передумов) допуску до інформаційного масиву як внутрішніх, так і зовнішніх суб'єктів комерційної таємниці;

- встановлення центру відповідальності за розповсюдження інформації, в тому числі тієї, що становить комерційну таємницю;

- встановлення міри відповідальності за розголошення інформації, що становить комерційну таємницю.

⁴⁰⁵ Іванюта Т. М., Заїчковський А. О. Економічна безпека підприємства: навч. посіб. для студ. ВНЗ. К. : Центр учб. л-ри, 2009. С. 138–165.

⁴⁰⁶ Іващенко В. Основи методики розслідування незаконного збирання та розголошення комерційної таємниці. Юрид. журн. 2006. № 8. С. 32–35.

Серед основних завдань центру відповідальності за розповсюдження інформації слід виділити оперативне та обґрунтоване визначення джерел витоків комерційної таємниці (табл. 2.9).

Таблиця 2.9.

Класифікація комерційної таємниці за функціонально-цільовою ознакою та суб'єкти комерційної таємниці

Об'єкт комерційної таємниці	Суб'єкт комерційної таємниці	Зовнішні суб'єкти комерційної таємниці	
		Мають право	Не мають права
1	2	3	4
Ділова інформація (відомості про контрагентів; відомості про споживачів; відомості про ділові переговори; відомості про укладені та заплановані контракти та ін.)	Директор, заступник директора, підрозділ збуту, маркетингова служба, служба закупівлі	Органи державної виконавчої влади, контролюючі і правоохоронні органи, інші юридичні особи за їх вимогою, відповідно до чинного законодавства та за визначеною процедурою	Суб'єкти промислового шпигунства. Кримінальні структури. Фірми-розвідники. Конкуренти. Інші зовнішні зацікавлені особи.
Науково-технічна інформація (зміст і плани науко-во-дослідних робіт; зміст «ноу-хау»; плани впровадження нових технологій і видів продукції та ін.)	Директор, заступник директора, виробничий підрозділ, науково-дослідний відділ		
Виробнича інформація (технологія; плани випуску продукції; плани інвестиційної діяльності та ін.)	Директор, заступник директора, підрозділ збуту, виробничий підрозділ, служба закупівлі, науково-дослідний відділ		
Організаційно-управлінська інформація (відомості про структуру управління фірмою, що не містяться в статуті; оригінальні методи організації управління та ін.)	Директор, заступник директора, кадрова служба		
Маркетингова інформація (ринкова стратегія; плани рекламної діяльності; методи роботи на ринках; плани збуту продукції та ін.)	Директор, заступник директора, маркетингова служба, підрозділ збуту		
Фінансова інформація (планування прибутку, собівартості; ціноутворення; можливі джерела фінансування та ін.)	Директор, заступник директора, фінансово-економічна служба		
Інформація про персонал фірми (особисті справи співробітників; плани збільшення (скорочення) персоналу та ін.)	Директор, заступник директора, кадрова служба		
Програмне забезпечення (програми; паролі, коди доступу до конфіденційної інформації, розташованої на електронних носіях та ін.)	Директор, заступник директора, інформаційно-аналітична служба		

Основним інструментом пропонується використовувати наведену класифікацію способів несанкціонованого доступу до комерційної таємниці з відповідними джерелами витoku та способами запобігання (табл. 2.10).

Таблиця 2.10.

Класифікація способів несанкціонованого доступу до комерційної таємниці

Способи несанкціонованого доступу до КТ	Джерело витoku КТ	Мотив*	Спосіб запобігання несанкціонованому доступу
1	2	3	4
Ініціативне співробітництво	Люди	Фінансові труднощі, невдоволення просуванням по службі, образи від начальства і влади та інше.	Підписання договору (зобов'язання) про нерозголошення комерційної таємниці; обмеження допуску до конфіденційної інформації; проведення превентивних та поточних заходів, спрямованих на роботу з кадрами (їх виховання, заохочення), партнерами, клієнтами та ін.
Схилення до співпраці	Люди	Підкуп, залякування, шантаж	
Випитування, вивідування (інтерв'ювання)	Люди, публікації	Бажання показати себе значущим суб'єктом, випадкове виказування	
Прослуховування переговорів різними шляхами	Люди, технічні засоби	–	Обмеження допуску до конфіденційної інформації; перевірка апаратури на наявність сторонніх пристроїв; процедури аутентифікації абонентів і повідомлень; шифрування і спеціальні протоколи зв'язку та інше.
Спостереження	Люди, технічні носії, технічні засоби	–	Обмеження допуску до конфіденційної інформації; розробка правил користування інформацією; перевірка апаратури на наявність сторонніх пристроїв та ін.

Продовження таблиці 2.10.

1	2	3	4
Розкрадання	Люди, документи, технічні носії, технічні засоби, продукція, промислові та виробничі відходи	–	Обмеження допуску до конфіденційної інформації; розробка правил користування інформацією; охорона, пропускний режим, спеціальні картки для сторонніх, використання закритих приміщень, сейфів; застосування імуностійких і захисних програмних засобів; парольний захист комп'ютерних систем; контроль за утилізацією відходів тощо.
Копіювання	Документи, технічні носії, продукція	–	Розробка правил користування інформацією; охорона, пропускний режим, спеціальні картки для сторонніх, використання закритих приміщень, сейфів; застосування імуностійких і захисних програмних засобів та інше.
Підробка (модифікація, фальсифікація)	Документи, технічні засоби, продукція	–	Розробка правил користування інформацією; охорона, пропускний режим, спеціальні картки для сторонніх, використання закритих приміщень, сейфів; застосування імуностійких і захисних програмних засобів; парольний захист комп'ютерних систем; контроль за фірмовим знаком і стилем та інше.
Продовження Знищення (псування)	Люди, документи, технічні носії, технічні засоби,	–	Обмеження допуску до конфіденційної інформації; розробка правил користування інформацією; охорона, пропускний режим,

	продукція		спеціальні картки для сторонніх, використання закритих приміщень, сейфів; застосування імуностійких і захисних програмних засобів; парольний захисних програмних засобів; парольний захист комп'ютерних систем
--	-----------	--	--

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Під джерелом витoku комерційної таємниці мається на увазі об'єкт, що має певні відомості, які охороняються та представляють інтерес для злоумисників.

На практиці одним із дієвих засобів захисту комерційної таємниці є прийняття суб'єктом господарювання Положення про комерційну таємницю, інструкції щодо нерозголошення та переліків відомостей, що становлять комерційну таємницю, письмово попередивши про відповідальність за її розголошення працівників.

Працівник, у свою чергу, засвідчує підписом факт ознайомлення із Положенням про комерційну таємницю та переліком відомостей, що становлять комерційну таємницю, а також про відповідальність за порушення комерційної таємниці. У Положенні варто зазначити види носіїв інформації, сфери застосування.

Звичайно, склад і обсяг комерційної таємниці визначається власником (керівником) самостійно. Також можливий інший розподіл функціональних відділів і передача інформації різним співробітникам при необхідності

Структура конфіденційної інформації має бути викладена так, щоб працівники мали чітке уявлення, про які саме дані йдеться. Цими документами має бути унормовано обіг інформації, використання, заборони чи обмеження. Також додатково необхідно унормувати відповідні положення у трудових договорах та посадових інструкціях персоналу. В окремих випадках, залежно від виду діяльності суб'єкта господарювання, доцільно було б внести відповідні корективи до Статуту.

Основними елементами та складовими системи правового захисту комерційної таємниці є⁴⁰⁷:

⁴⁰⁷ Карпенко Н. Г. Комерційна таємниця : визнання, захист, відповідальність. Ефективна економіка. № 5. 2020. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/5_2020/67.pdf

1. Юридичне закріплення в основоположних документах підприємства.

2. Визначення відомостей, які підлягають захисту як комерційна таємниця.

3. Якісний підбір персоналу підприємства для роботи з відомостями категорії «комерційна таємниця».

4. Визначення порядку допуску та доступу до комерційної таємниці підприємства.

5. Встановлення порядку збереження комерційної таємниці.

6. Створення на підприємстві порядку поведінки з інформацією обмеженого користування.

7. Визначення порядку взаємодії підприємства з представниками правоохоронних органів, контролюючих органів виконавчої влади, які на законодавчій основі можуть мати доступ до комерційної таємниці при виконанні ними своїх службових завдань та функцій.

8. Організація спеціального діловодства документів категорії «комерційна таємниця». Отже, для комерційної таємниці характерні ознаки такі як конфіденційність, інформативність, захищеність інформації, комерційна цінність. Однією з основних ознак комерційної таємниці є те, що вона є власністю юридичної або фізичної особи.

У контексті розглянутої класифікації (див. таблицю 8.2) доцільно встановити міру відповідальності за витік інформації, що становить комерційну таємницю. За незаконні дії щодо розголошення комерційної інформації передбачені дисциплінарна і цивільно-правова, адміністративна, кримінальна відповідальності.

Згідно з Кримінальним кодексом України⁴⁰⁸ за розголошення комерційної таємниці особою, якій ця таємниця відома у зв'язку з професійною або службовою діяльністю, (див. табл. 8.3) накладається штраф від двохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років, або виправні роботи на строк до двох років, або позбавлення волі на той самий строк (ст. 232 ККУ).

Щодо незаконного збирання з метою використання (комерційне шпигунство) або використання відомостей, що становлять комерційну таємницю, на протидію чому й направлена запропонована класифікація способів

⁴⁰⁸ Кримінальний кодекс України. Закон від 05.04.2001. № 2341-III (поточна редакція від 09.08. 2015, підстава 576-19). URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>

несанкціонованого доступу до комерційної таємниці, передбачено штраф від двохсот до тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, або обмеження волі на строк до п'яти років, або позбавлення волі на строк до трьох років (ст. 231 ККУ).

Держава регламентує умови використання конфіденційної інформації. Ст. 32 Конституції України та законодавчими актами встановлено заборону збирати, зберігати, використовувати та поширювати конфіденційну інформацію про особу без її згоди, за виключеннями прямо передбачених законом⁴⁰⁹.

Також держава забезпечує захист комерційної таємниці суб'єктів господарювання відповідно до вимог Господарського кодексу та інших законів⁴¹⁰.

Для забезпечення законних прав фізичних і юридичних осіб на володіння, користування та розпорядження інформацією, яка становить комерційну таємницю, чинне законодавство України передбачає адміністративну, цивільну чи кримінальну відповідальність у разі порушення цих прав.

Порушеннями вважаються:

- необґрунтована відмова від надання відповідної інформації;
- надання інформації, що не відповідає дійсності;
- умисне приховування інформації;
- розголошення державної або іншої таємниці, що охороняється законом, особою, яка повинна зберігати цю таємницю;
- порушення порядку збереження.

Законодавчо в Україні як в цивільно-правових, так і в трудових відносинах діє принцип свободи договору. Законодавство не зобов'язує фізичні особи, що знаходяться в трудових відносинах з підприємствами, підписувати паперові зобов'язання про нерозголошення комерційної таємниці. Якщо робота з відповідною інформацією входить до трудових обов'язків, працівник зобов'язаний дотримуватися розпоряджень роботодавця щодо порядку захисту комерційної таємниці. Однак, підписавши такий договір працівник визнає, що він обізнаний щодо наявності комерційної таємниці, її нерозголошенням і не використанням для отримання неправомірної вигоди. Необхідно зазначити, що статтею 231 Кримінального кодексу України⁴¹¹

⁴⁰⁹ Конституція України (зі змінами та доповненнями на 15.04.2020) URL: <https://www.president.gov.ua/documents/constitution>

⁴¹⁰ Пилипенко К. Умови збереження комерційної таємниці URL: <https://dspace.pdaa.edu.ua/bitstream>

⁴¹¹ Кримінальний кодекс України (зі змінами та доповненнями на 15.04.2020) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14>

встановлено відповідальність за умисні дії, спрямовані на отримання відомостей, які становлять комерційну або банківську таємницю, з метою розголошення чи іншого використання цих відомостей, а також незаконне використання таких відомостей, якщо це спричинило істотну шкоду суб'єкту господарської діяльності.

Статтею 232 Кримінального кодексу України встановлена кримінальна відповідальність за умисне розголошення комерційної таємниці або банківської таємниці без згоди її власника особою, якій ця таємниця відома у зв'язку з професійною або службовою діяльністю, якщо такі дії вчинені з корисливих чи інших особистих мотивів і завдали істотної шкоди суб'єкту господарської діяльності. У разі відсутності істотної шкоди за такі дії передбачена адміністративна відповідальність відповідно до ч. 3 ст. 164-3 Кодексу України про адміністративні правопорушення⁴¹².

За розголошення відомостей щодо комерційної таємниці винні особи несуть в установленому законом порядку відповідальність – матеріальну, дисциплінарну, адміністративну, цивільно-правову та кримінальну. Однак, на практиці, досить важко визначити ступінь вини працівника. Законодавством не передбачено порядок визначення матеріальної шкоди від розголошення комерційної таємниці⁴¹³.

Розголошення таємниці може розцінюватися як порушення трудової дисципліни, за що передбачено дисциплінарне стягнення, визначене ч. 1 ст. 147 КЗпП⁴¹⁴: догана або звільнення.

Та досить обтяжливою є процедура визначення вини працівника та притягнення до відповідальності.

Загальновизнаним є положення про те, що до комерційної таємниці не слід відносити фундаментальні наукові дослідження, оскільки вони не приносять прибутку. Якщо ж ці дослідження набувають прикладного значення, вони можуть класифікуватись в якості комерційної таємниці. У певних випадках науково-технічну та ділову інформацію недоцільно класифікувати як комерційну таємницю через великі матеріальні витрати на її захист, труднощів проведення охоронних заходів, а також у зв'язку з її використанням в рекламній діяльності, або для

⁴¹² Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984. № 8073-X. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

⁴¹³ Основні напрямки охорони комерційної таємниці URL: <http://ukr.vipreshebnik.ru/gospodarpravo/4386-osnovni-napryamki-okhoroni-komertsijnoji-taemnitsi.html>

⁴¹⁴ Кодекс законів про працю від 10.12.1971. № 322-VIII. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/322-08>

підвищення іміджу підприємства.

Комерційна таємниця є об'єктом права інтелектуальної власності щодо володіння, користування і розпорядження інформацією, що її складає. Право власності на комерційну таємницю виникає з моменту її класифікації як такої у визначеному законом порядку і діє до закінчення терміну її засекречення або відчуження у встановленому законодавством порядку. Отже, комерційну таємницю можна також розглядати як нематеріальний актив підприємства.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»⁴¹⁵, нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований (відчужений, відокремлений від підприємства) та може утримуватися підприємством строком використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних цілей чи надання в оренду іншим особам.

Основні ознаки нематеріальних активів, за П(С)БО 8, такі (рис. 2.34).

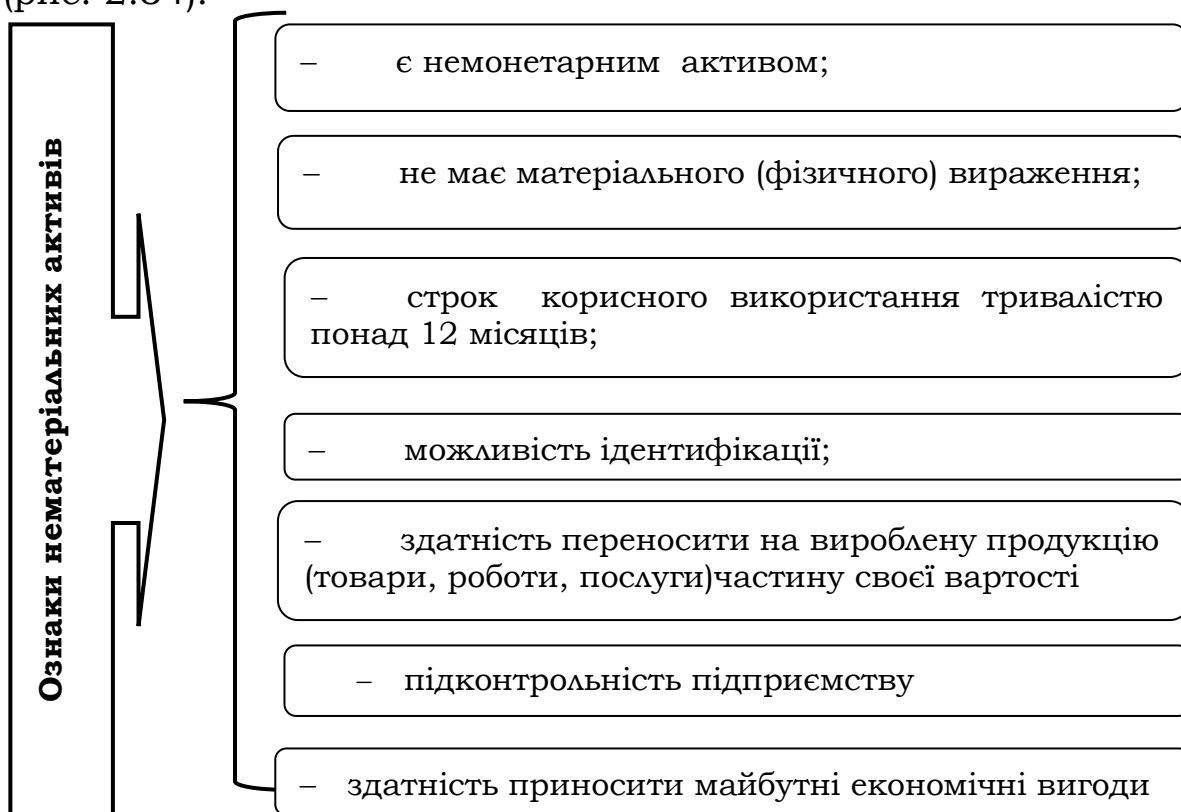


Рис. 2.34. Основні ознаки нематеріальних активів, за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку

Джерело : сформовано авторами

⁴¹⁵ Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>

З цієї позиції доцільно розглянути питання відшкодування нанесених збитків особою, що розголосила комерційну таємницю підприємства, скориставшись напрацюваннями науковців⁴¹⁶.

Поняття «збитки», уживане в цивільному праві, дещо відрізняється від аналогічного поняття, яким оперує економічна наука і реальна господарська практика.

Інститут відшкодування збитків є одним з найдавніших і основоположних інститутів у захисті порушених прав, який зберіг своє важливе значення до сьогодні. Він додає стабільності відносинам цивільного обігу, дає його учасникам можливість покривати як реальний збиток, так і упущену вигоду, знижувати ризики діяльності у разі порушення зобов'язань їхніми учасниками.

Часто наголошується, що економічний зміст збитків не можна пов'язувати виключно з юридичними актами, наприклад із невиконанням зобов'язання, тому що збиток залишається збитком і в тих випадках, коли він виник у результаті дії сил природи, заподіяний правомірною дією людини або викликаний дією самого потерпілого. Інакше об'єктивно існуючий факт (наявність збитків) переплітається з юридичною оцінкою причин його виникнення, зокрема з протиправністю заподіяння.

Збитки можуть виникати з різних причин: наприклад, внаслідок необережного поводження з майном самим власником; унаслідок недостатньо чіткої організації праці на підприємстві, що призвело до перевитрат сировини, матеріалів або грошових коштів; унаслідок нечіткої роботи юридичної служби підприємства, з вини якої було пропущено термін давності на стягнення заборгованості з іншого підприємства тощо.

У всіх цих випадках ми маємо справу зі збитками, яких зазнала особа – юридична чи фізична. Але ці збитки не є збитками в юридичному розумінні. Вони виникли внаслідок дій або бездіяльності самого потерпілого і тому не можуть підлягати відшкодуванню іншою особою. Деякі науковці надають визначення збитків, яке точніше відображає механізм їх формування з урахуванням особливостей визначення фінансового результату діяльності підприємства, а не лише правового порушення. Юридичне значення мають лише ті збитки, які виникли в результаті дій інших осіб або подій і підлягають відшкодуванню через закон або договір.

Збитки як економічна категорія не обов'язково виникають у результаті правопорушення, тоді як категорія збитків у

⁴¹⁶ Поліщук І. Ю. Збитки, їхній економічний зміст та відображення в бухгалтерському і податковому обліках. URL: <http://nndes.org.ua>

юридичному розумінні є негативним наслідком, який спричинений неправомірною поведінкою, в майновій сфері потерпілого.

Розгляд збитків у відриві від причин їх виникнення не мав би безпосереднього практичного значення. Економічна і правова сутність збитків визначається причиною їхнього виникнення. Цивільне законодавство, враховуючи економічну природу збитків, по-різному реагує на суспільні відносини, що складаються у зв'язку з виникненням цих збитків. У літературі наголошується, що сума збитків у договірному праві відображає негативну різницю не у вартості майна на кінець і початок певного періоду (що існує в економіці), а між вартістю майна, яке належить стороні, потерпілій від порушення контрагентом умов договору в реальній дійсності, й передбачуваною вартістю майна, яка могла б бути, якби боржник належним чином виконав свої договірні зобов'язання. При цьому враховується, що відшкодуванню підлягають тільки ті збитки, які розглядаються правом як такі.

Тобто, якщо економічне розуміння збитків – це зменшення вартості майна юридичної чи фізичної особи в результаті перевищення витрат цієї особи над отриманими нею доходами в одному часовому періоді, то юридичне – зменшення майна в результаті протиправного порушення права.

Загалом можна виділити декілька ознак, що відрізняють юридичні збитки від економічних.

По-перше, юридичні збитки не можуть бути результатом певних події та сил, що не керуються особою. За загальним правилом кожен сам зазнає збитків від шкоди, заподіяної його майну з якої-небудь випадкової причини, якщо тільки немає підстави для перекладення шкоди на іншого. Якщо вона є, винний відповідно до закону має відшкодувати всю шкоду, заподіяну його незаконною дією.

Збитки, як правило, є результатом неправомірної поведінки – дії або бездіяльності однієї особи, що порушує право іншої. Враховуючи наведене вище, збитки у сфері інтелектуальної власності, виникають внаслідок неправомірного використання об'єктів інтелектуальної власності.

По-друге, збитків зазнає тільки та особа, право якої порушено. Тому Цивільним кодексом України встановлено загальне правило, згідно з яким особа, чие право порушено, може вимагати відшкодування збитків. Недоведення позивачем порушення його права призводить до відмови в позові.

По-третє, форми збитків передбачені в законодавчому порядку: тільки чітко визначені, а не будь-які наслідки

несприятливої дії на майнову сферу потерпілого. Збитки – це завжди майнові втрати, поняття яких міститься в нормах матеріального права; перелік їх вичерпний. Щоб визначити, чи належать ті чи інші втрати до збитків, а отже, чи підлягають вони відшкодуванню, слід зіставити їх з тими, які відображені в законі.

Сутність збитків як економічного явища полягає в тому, що суб'єкт господарювання зазнає додаткових майнових втрат та (або) не отримує доходи порівняно з витратами і доходами, що здійснюються та отримуються при оптимальному розвитку господарської операції. При цьому можуть бути збитки у формі додаткових витрат та у формі недержаних доходів (упущеної вигоди).

З позиції бухгалтерського обліку відповідно до Н(П)СБО 1 «збиток» – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати. Разом з тим, відповідно до п. 5 П(С)БО 15 «Дохід», «доходи» – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу за звітний період; а «прибуток» – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. Це узгоджується зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», у якому зазначено, що «господарська операція» – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства, а «економічна вигода» – це потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

Здійснення господарських операцій та їхня економічна вигода для підприємства є лише потенційною можливістю, оскільки за умови збитковості цих операцій, тобто відсутності вигоди, це впливає на зміни у структурі активів та зобов'язань і компенсується іншими господарськими операціями за наявності їхньої економічної вигоди.

Відображенням результативності (збитковості або прибутковості) фінансово-господарської діяльності підприємства є фінансова (бухгалтерська) звітність. Для контролю, аналізу та формування висновків відносно економічного розвитку підприємства в ринкових умовах господарювання за відповідний період, фінансова (бухгалтерська) звітність є джерелом інформації для користувачів.

Через призму вимірників у бухгалтерському обліку збитки можна розподілити таким чином:

Реальні збитки:

1. Втрати (яких особа зазнала зі знищенням або пошкодженням речі):

- недостачі;
- розкрадання;
- природний убуток.

2. Витрати (які особа зробила або мусить зробити для відновлення свого порушеного права).

Упущена вигода – доходи, які юридична особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене.

Стосовно розголошення комерційної таємниці та конфіденційної інформації – інтелектуальної власності юридичної особи – саме упущена вигода підлягає оцінці як вид збитку.

Питання оцінки упущеної вигоди є складним, оскільки вимога про відшкодування упущеної вигоди означає обов'язок довести, що ці доходи не є абстрактними, а дійсно були б отримані в разі належного виконання.

Це стосується як причино-наслідкового зв'язку між діями та шкодою, так і розміру шкоди.

Згідно з нормами п. 2 «Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей», розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається шляхом проведення незалежної оцінки відповідно до національних стандартів оцінки.

Рівень проведеної експертизи нанесеного збитку та оцінка його розміру залежить від професіоналізму експерта-оцінювача. В результаті такої оцінки складається Звіт про оцінку майна, який містить оцінену суму збитку. На підставі Звіту сума збитку відображається в обліку підприємства, а також пред'являється винній особі для відшкодування.

Звіт є документом, що містить висновки про вартість майна та підтверджує виконані процедури з оцінки майна суб'єктом оціночної діяльності. Звіт підписується оцінювачами, які безпосередньо проводили оцінку майна, і скріплюється підписом керівника суб'єкта оціночної діяльності (рис. 2.35).

Із сум, стягнутих із винних осіб, здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству, з урахуванням фактичних витрат підприємства на відновлення пошкоджених або придбання нових матеріальних цінностей та вартості робіт з їх відновлення. Залишок коштів перераховується до державного бюджету.

Витрати на оцінку майна відносять до складу адміністративних витрати в момент їх понесення.

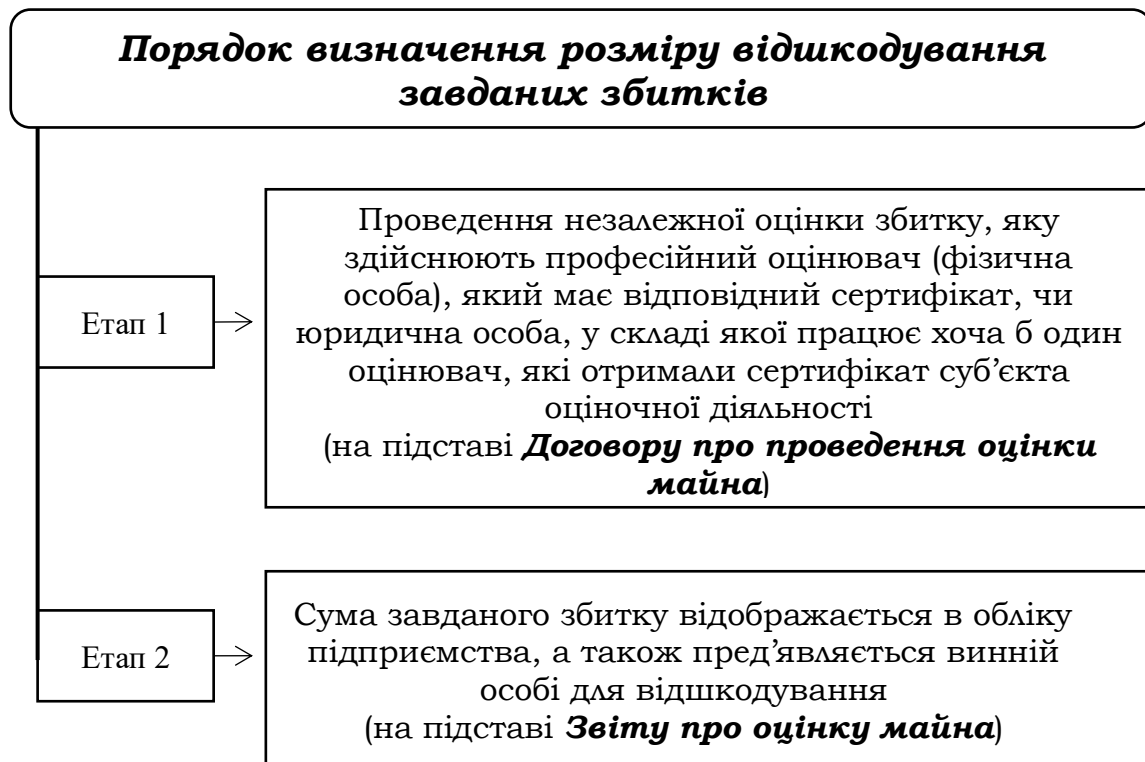


Рис. 2.35. Визначення розміру збитку, завданого підприємству та суми його відшкодування

Джерело:⁴¹⁷

Для обліку розрахунків за відшкодуванням підприємству завданих збитків у результаті недостач і розкрадання грошових коштів, якщо винуватця виявлено, призначено субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» (рис. 2.36).

Аналітичний облік на субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» ведеться за кожним боржником. Реєстром аналітичного та синтетичного обліку за субрахунком 375 є Журнал-ордер № 3 Б с.-г.

Бухгалтерський облік визначених збитків у сумі упущеної вигоди списується за дебетом субрахунку 972 «Втрати від зменшення корисності активів».

Разом з тим до моменту встановлення винуватців та прийняття рішення про відшкодування реальних збитків (у наказі керівника чи рішенням суду) ця сума обліковується на позабалансовому субрахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

⁴¹⁷ Іщенко Я. П., Подолячук О. А., Коваль Н. І. Фінансовий облік 1: підручник. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВНАУ, 2020. 497 с.

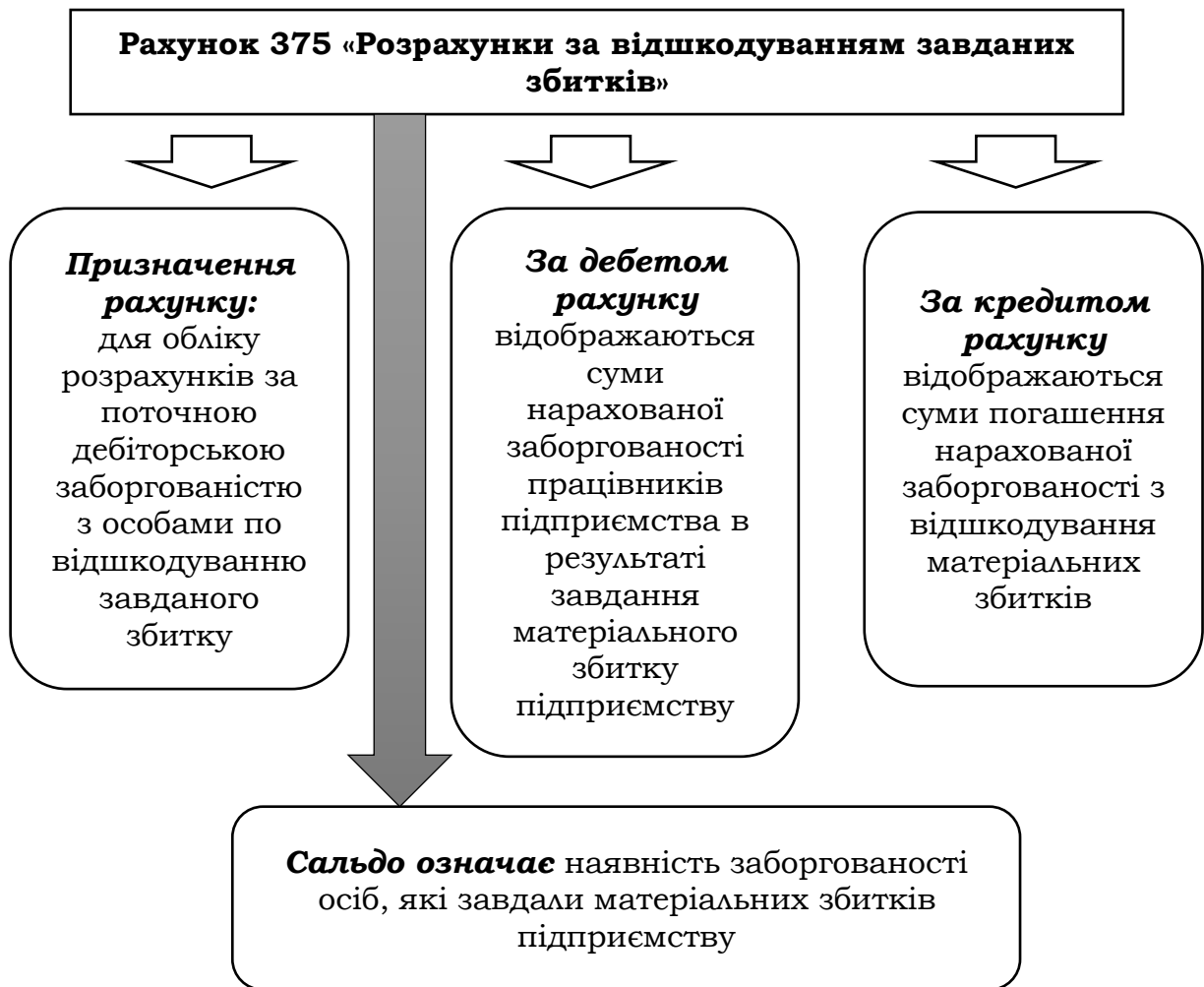


Рис. 2.36. Призначення та структура субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

Джерело:⁴¹⁸

На дату прийняття рішення про відшкодування шкоди така шкода в сумі, що належить до відшкодування винуватцями, відображається за дебетом субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитом субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» чи субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів». Одночасно балансова сума збитку списується з позабалансового субрахунку 072.

Якщо в межах операційної діяльності підприємства виникають зобов'язання боржника – юридичної особи – з виплати неустойки (штрафу, пені) та відшкодування збитків, то бухгалтерський облік операції будується відповідно до характеру визначення і сплати санкції – добровільна сплата або примусове стягнення в судовому порядку.

⁴¹⁸ Іщенко Я. П., Подолянчук О. А., Коваль Н. І. Фінансовий облік 1: підручник. Вінниця : Редакційно-видавничий відділ ВНАУ, 2020. 497 с.

До моменту визначення санкції або винесення судом відповідного рішення про стягнення її з правопорушника, оцінена сума цієї санкції має бути врахована потенційним боржником на позабалансовому субрахунку 042 «Непередбачені зобов'язання». Цей субрахунок відповідно до «Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій» використовується для накопичення інформації про непередбачені (потенційні) зобов'язання, яке може вимагати витрачання ресурсів (але повної впевненості щодо цього зобов'язання немає) в сумі очікуваних збитків.

Закривається вказаний субрахунок записами на дату, коли невизначена подія стає визначеною (за рішенням суду або боржник самостійно погоджується на сплату господарської санкції).

Відображення операцій за розрахунками з відшкодування завданих збитків, одержаних у формі недержаних доходів (упущеної вигоди), внаслідок розголошення комерційної таємниці в системі бухгалтерських рахунків представлено в табл. 2.11.

Таблиця 2.11.

Кореспонденція рахунків з обліку розрахунків з відшкодування завданих збитків, одержаних у формі недержаних доходів (упущеної вигоди), внаслідок розголошення комерційної таємниці

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображено, визначену професійним оцінювачем суму збитків, одержаних у формі недержаних доходів (упущеної вигоди), внаслідок розголошення комерційної таємниці	972 «Втрати від зменшення корисності активів»	12 «Нематеріальні активи»
2	Відображено, визначену професійним оцінювачем суму збитків, одержаних у формі недержаних доходів (упущеної вигоди), внаслідок розголошення комерційної таємниці	072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».	-
3	Відображено суму відшкодування завданих збитків, одержаних у формі недержаних доходів (упущеної вигоди) внаслідок розголошення комерційної таємниці, яка віднесена на винну особу	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	716 «Відшкодування раніше списаних активів».
4	Відображена різниця між сумою відшкодування завданих збитків, одержаних у формі недержаних	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»

	доходів (упущеної вигоди), внаслідок розголошення комерційної таємниці та балансовою вартістю нематеріальних активів		
5	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	641 «Розрахунки за податками»
6	Нарахована сума, що підлягає сплаті до бюджету	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»
7	Отримана від винної особи суму відшкодування завданих збитків	301 «Готівка в національній валюті», 311 «Поточні рахунки в національній валюті»	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
8	Перераховано до бюджету різницю між сумою відшкодування і балансовою вартістю нематеріальних активів	642 «Розрахунки за обов'язковими платежами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»

Джерело: сформовано авторами

Отже, система заходів, що забезпечують охорону комерційної таємниці, містить у собі⁴¹⁹:

- облік і охорону деяких видів матеріалів і готових виробів (особливо дослідних зразків);
- правильну постановку діловодства (циркуляції, обліку, зберігання, знищення документів);
- контроль над засобами копіювання та розмноження документів;
- захист інформації в засобах зв'язку та обчислювальній техніці;
- охорону території підприємства або його основних будинків і споруджень;
- нагляд за відвідуванням підприємства сторонніми особами. Контроль над комп'ютерною обробкою інформації.

Підводячи підсумки, необхідно ще раз підкреслити, що в умовах загострення конкурентної боротьби особливого значення набуває створення комплексної системи збереження комерційної таємниці на підприємстві, яка зможе об'єднати існуючі шляхи захисту в єдиний механізм та надасть підприємству впевненість в захищеності його інтересів.

⁴¹⁹ Мельников А. М., Коваленко О. А., Пундяк Н. Б. Основи організації бізнесу [текст] : навч. посіб. За заг. ред. А. М. Мельникова. К. : «Центр учбової літератури», 2013. 200 с.

Висновки до розділу 2

В результаті проведеного дослідження можна сформулювати наступні висновки:

1. Сучасний ринок праці диктує жорсткі вимоги до якості підготовки фахівців, саме тому в умовах фінансової нестабільності проблема професійної адаптації фахівців (особливо початківців) є однією з найважливіших. Соціальна адаптація являє собою процес пристосування до соціального середовища, що передбачає взаємодію та поступове узгодження очікувань обох сторін, прийняття норм і цінностей цільових установок, що сформовані на підприємстві, життєвого укладу та нових форм соціальної взаємодії. Складність професійної адаптації випускників аграрних вищих навчальних закладів ускладнюється вузьким спектром вакансій для фахівців сільської місцевості, низьким рівнем доходів і слабкою розвиненістю інфраструктури.

2. Різні організаційно-правові форми сільськогосподарських підприємств мають специфіку формування та діяльності облікових служб. У великих підприємствах головний бухгалтер зосереджується на організації облікової діяльності, на відміну від малих підприємств, в яких бухгалтер змушений виконувати не тільки облікову, а й економічну, фінансову та організаційну роботу. У сучасних умовах функціональні обов'язки бухгалтера значно розширюються. Робочий день бухгалтера на великих підприємствах краще організований за рахунок того, що він працює з більш кваліфікованим персоналом, технічно більш оснащеним та більш мотивованим. Тим не менше, тривалість їх робочого часу більша, що пояснюється рівнем відповідальності. Зміст та структура витрат робочого часу керівників облікової служби аграрних формувань багато в чому зумовлена специфікою підприємств.

3. Існуючі сучасні методи мотивації, які використовуються в Україні, не відповідають вимогам працівників підприємства, а в більшості випадків навіть суперечать їм. На перший план висувуються матеріальні мотиви, які відіграють безумовно важливу роль у визначенні трудової поведінки робітників, однак це не означає, що нематеріальні мотиви і стимули є другорядними. На поведінку людей в процесі діяльності все більший вплив справляє трудова мотивація, яка породжується самою роботою, тобто її змістом, умовами, організацією трудового процесу, режимом праці тощо. Кожна людина має потребу у змістовній, цікавій, корисній роботі, пристойних умовах праці.

Вона прагне до визначеності перспектив свого зростання. Кваліфікований працівник відчуває самоповагу, самоствердження, коли результати його роботи оцінюються високо як ним самим, так і суспільством.

4. Окремим об'єктом інформаційних правовідносин є інформаційні ресурси. При цьому інформаційні ресурси – це організована і структурована документована інформація (знання, відомості), яка міститься в бібліотеках, архівах, фондах, банках даних, інформаційних системах. Правова природа інформаційних ресурсів як об'єкта інформаційних правовідносин є різнобічною, і це повинно враховуватися під час розроблення конкретних організаційних заходів та засобів і способів правового регулювання суспільних відносин, що виникають із приводу інформаційних ресурсів. Адже особливості юридичних властивостей інформаційних ресурсів виявляються в інформаційних системах та інформаційних процесах, які забезпечують реалізацію основних інформаційних прав, що закріплені в конституційних нормах, і обов'язків відповідних суб'єктів у порядку забезпечення гарантій інформаційних прав і свобод.

5. В умовах загострення конкурентної боротьби особливого значення набуває створення комплексної системи збереження комерційної таємниці на підприємстві, яка зможе об'єднати існуючі шляхи захисту в єдиний механізм та надасть підприємству впевненість в захищеності його інтересів. Основою такої системи є організаційні методи захисту суб'єктів господарювання.

6. Внутрішній економічний контроль підприємства може бути реалізований як в формі системи контрольних функцій системи управління підприємством, так і в формі автономної СВЕК, предметом діяльності якої є перевірка, оцінювання та моніторинг показників результативності та дієвості її об'єктів, з єдиним центром відповідальності за достовірність та своєчасність надання контрольної інформації її замовнику (керівнику).

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЬНОГО ТА АНАЛІТИЧНОГО ПРОЦЕСІВ ІНФОРМАЦІЇ, СФОРМОВАНОЇ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ

- 3.1. Планування перспективного бухгалтерського обліку
- 3.2. Організація економічного аналізу на підприємстві
- 3.3. Організація системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві

3.1. Планування перспективного бухгалтерського обліку

За ринкових умов господарювання, у жорсткій конкурентній боротьбі працювати ефективно та результативно і бути успішним протягом тривалого часу може лише те підприємство, що чітко планує як загальну господарську діяльність, так діяльність своїх окремих підрозділів, у тому числі облікового.

Формування господарського механізму удосконалення управління господарською діяльністю і його важливої функції – бухгалтерського обліку – процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття ними управлінських рішень є особливістю сучасного етапу розвитку нашої економіки⁴²⁰.

Бухгалтерський облік є динамічною системою, постійно розвивається та удосконалюється, що об'єктивно потребує різних видів його планування.

У загальному розумінні, планування на підприємстві – це процес складання різних планів на підставі сукупності взаємно узгоджених показників його соціально-економічного розвитку з визначенням номенклатури, асортименту й обсягів виробництва продукції, ринків збуту, величини ресурсів і джерел їхнього фінансування, витрат і доходів тощо. Воно зорієнтоване на найкраще використання всіх видів ресурсів і запобігання помилкових дій, які можуть зумовити зниження ефективності господарювання.

Планування покликане за можливості заздалегідь враховувати всі зовнішні і внутрішні фактори, що забезпечують сприятливі умови для нормального функціонування підприємства⁴²¹.

Спираючись на минулі і сучасні фактичні та нормативні показники, планування націлене на окреслення і контроль майбутнього процесу розвитку підприємства, на постійне його зміцнення шляхом зведення до мінімуму розбіжностей між імовірним і бажаним майбутнім станом за умов певних дій під впливом навколишнього середовища.

Навчальна та наукова література свідчить, що сутність

⁴²⁰ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=996-14/>.

⁴²¹ Погрішук Б. В., Марченко О. І. Планування і контроль на підприємстві. Підручник. Тернопіль : Крок, 2015. 682 с.

планування окремі науковці розглядають як процес, функцію управління або ж як визначення цілей та завдань діяльності та розвитку підприємства в плановому періоді (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Сутність планування

Джерело: систематизовано авторами на підставі^{422,423,424,425}

В управлінні економічними системами функція планування є однією з найголовніших, оскільки планування дозволяє уникати (попереджати) прийняття помилкових рішень, своєчасно реагувати на настання несприятливих подій, та якнайкраще використовувати наявні можливості.

Постійні зміни в економічному середовищі призводять до необхідності постійно переглядати умови плану, тому планування має безперервний характер, а також характеризується взаємозв'язком та взаємопідпорядкованістю рішень, що приймаються.

Ці рішення охоплюють:

– визначення цілей і задач, бажаних для організації;

⁴²² Погрішук Б. В., Марченко О. І. Планування і контроль на підприємстві. Підручник. Тернопіль : Крок, 2015. 682 с.

⁴²³ Акофф Р. Планирование будущего корпорации. М.: Прогресс, 1985. 320 с.

⁴²⁴ Акофф Р. Планирование в больших экономических системах. М. : Прогресс, 1985. 326 с.

⁴²⁵ Калетнік Г. М., Колесов О. С., Недбалюк О. О. Операційний менеджмент: Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес». 2013. 304 с.

- визначення засобів досягнення цілей і задач;
- визначення необхідних ресурсів, їхніх джерел та порядку використання;
- розробку організаційної структури й системи управління, здатної забезпечити безперервність планування і впровадження планових рішень⁴²⁶.

Бухгалтерський облік та планування є складовими частинами загального масиву функцій управління. Вони мають тісний взаємозв'язок (рис. 3.2).

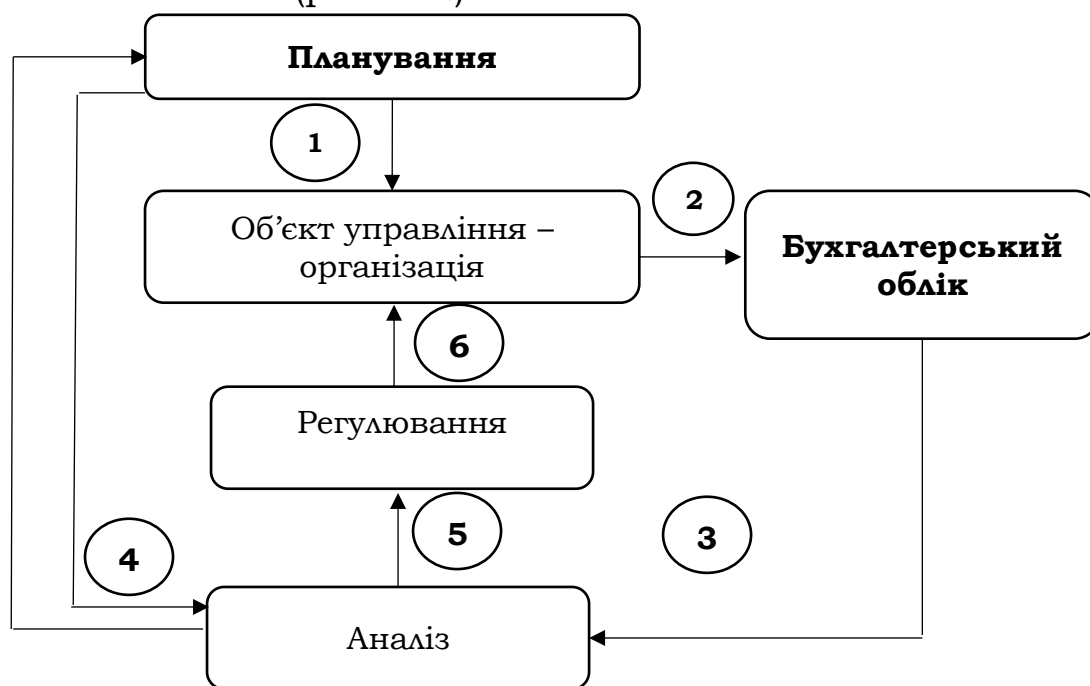


Рис. 3.2. Бухгалтерський облік та планування як функції управління

Джерело :⁴²⁷

Планування - це визначення завдань, що стоять перед організацією, проектування результатів і формування шляхів їх досягнення. При плануванні задається рівень основних оціночних показників діяльності організації (1). Організація здійснює діяльність на основі розробленого плану.

Бухгалтерський облік виконує реєстрацію відбуваються в процесі діяльності господарських операцій (2) і формує узагальнені показники фактичного виконання плану (3). При цьому необхідно, щоб була відповідність виду планових показників і фактичних показників, обумовлених у системі

⁴²⁶ Строченко Н. І., Коблянська І. І. Планування і контроль на підприємстві: навчальний посібник для студентів економічного напрямку підготовки денної та заочної форм навчання освітньо-кваліфікаційного рівня «Бакалавр». Суми : СНАУ. 2015. 272 с.

⁴²⁷ Бухгалтерський облік. Назва з екрана. URL: <http://bibliograph.com.ua/buhgalterskiy-uchet-1/2.htm>

бухгалтерського обліку.

Аналіз діяльності проводиться шляхом зіставлення планових (4) і облікових показників, виявлення відхилень (5).

Отримана інформація про відхилення використовується для вироблення управлінських рішень і регулювання діяльності об'єкта управління (6). Крім того, у блоці аналізу формується інформація, необхідна для планування наступних циклів діяльності організації (7).

Основні задачі планування діяльності підприємства представлено на рис. 3.3.

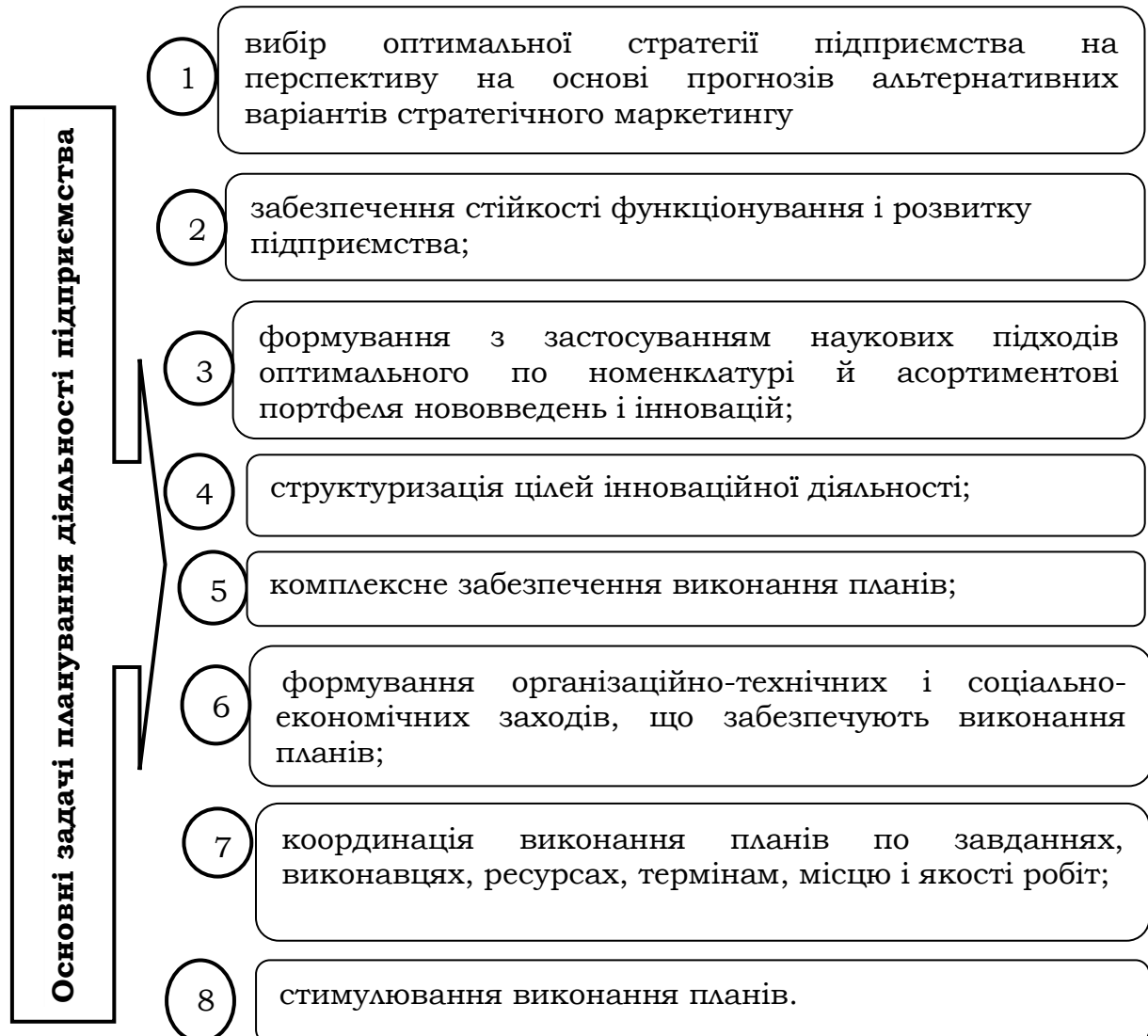


Рис. 3.3. Основні задачі планування діяльності підприємства
Джерело: сформовано авторами на підставі⁴²⁸

Запровадження системи планування на підприємстві та використання його концепцій вимагає застосування загальних та спеціальних принципів. Слово «принцип» дослівно перекладається з латинської як «основа», «початок». Стосовно

⁴²⁸ Калетнік Г. М., Колесов О. С., Недбалюк О. О. Операційний менеджмент: Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес». 2013. 304 с.

поняття «принципи планування» науковці трактують його по різному (рис. 3.4).

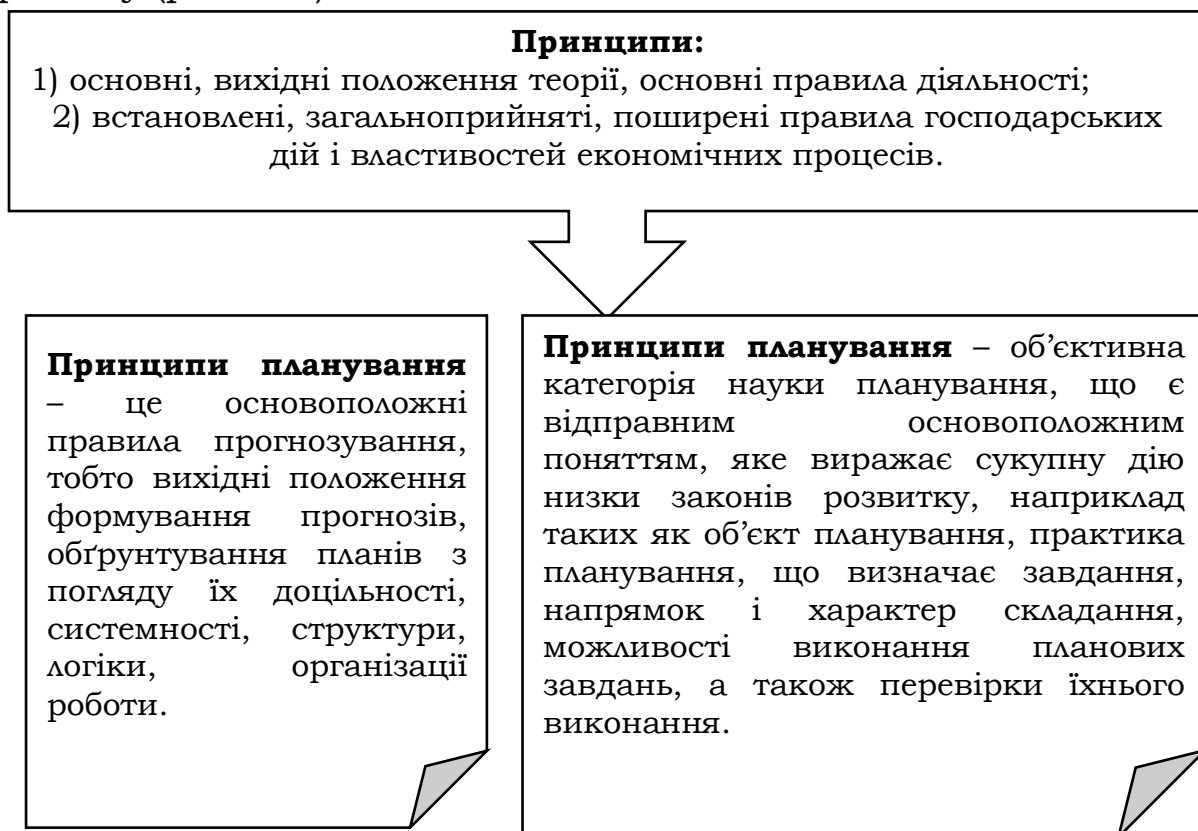


Рис. 3.4. Сутність категорій «принципи» та «принципи планування»

Джерело: сформовано авторами на підставі ^{429,430}

Характер і зміст планової діяльності на підприємстві визначають принципи планування. Правильне дотримання принципів планування створює передумову для ефективної роботи підприємства й зменшує ймовірність негативних результатів планування⁴³¹.

Зміст та значення принципів планування:

1) принцип *необхідності* – означає повсюдне і обов’язкове застосування планів під час виконання будь-якого виду трудової діяльності, зокрема і облікової. Всяка праця, як відомо, – це доцільна діяльність, спрямована на перетворення природних ресурсів в готову продукцію або послуги та задоволення потреб людей. Принцип необхідності або обов’язковості планування особливо важливий в умовах вільних ринкових відносин, оскільки його дотримання відповідає сучасним економічним вимогам

⁴²⁹ Економічна енциклопедія. Редкол. С. В. Мочерний (від ред.) та ін. Т 1. К. : Видавничий центр «Академія». 2001. 848 с.

⁴³⁰ Кобец Е. А. Планирование на предприятии: учеб.пособие.URL:<http://planovik.ru/>

⁴³¹ Древаль О. Ю. Планування діяльності підприємства : консп. лекцій. Суми : Вид-во СумДУ, 2008. 146 с.

раціонального використання обмежених ресурсів на всіх підприємствах;

2) принцип *єдності*. Заснований на представленні фірми як єдиного цілого (системний підхід). Він реалізується через координацію та інтеграцію планів окремих підрозділів по горизонталі та вертикалі. Планування відіграє об'єднуючу роль, забезпечуючи узгодження і ув'язку всіх розроблених на фірмі планів. Приклад порушення цього принципу: план маркетингу слабо пов'язаний (скоординований) з планом виробництва і планами функціональних підрозділів;

3) принцип *безперервності* – здійснення процесу планування на підприємствах у межах встановленого циклу відповідно до технології планування. Даний принцип передбачає щоб розроблені плани переходили на зміну один одному;

4) принцип *гнучкості* який взаємопов'язаний з принципом безперервності, суть цього принципу полягає в тому, щоб план і процес планування могли змінювати свою спрямованість у зв'язку з виникненням непередбачуваних ситуацій. При застосуванні принципів гнучкості плани мають складатися так, щоб в них можливо було вносити зміни, пов'язуючи їх зі зміною внутрішніх та зовнішніх умов діяльності. Висока мінливість та невизначеність зовнішнього середовища, зміна уяви підприємства про свої внутрішні цінності та можливості, потребують певної гнучкості планування;

5) принцип *точності* передбачає, що план має бути сформульований так, щоб не допустити різночитань. Плани підприємства мають бути конкретизовані і деталізовані тією мірою, якою дозволяє це зробити внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства. Усілякий план має бути складеним с такими точністю, конкретизацією та деталізацією, яких бажає досягнути підприємство, враховуючи його фінансовий стан, положення на ринку тощо, тобто ступінь точності плану можливий будь-який, але він обов'язково має забезпечити ефективність діяльності.

6) принцип *участі* тісно пов'язаний з принципом єдності, суть даного принципу полягає в тому, що кожен працівник суб'єкта господарювання стає учасником планової діяльності, незалежно від посади і від виконуваних функцій. Планування, що ґрунтується на цьому принципі ще називають перспективним, оскільки планування поєднує дві функції: оперативне управління і планування.

7) принцип *холізму*, згідно з яким, чим більше елементів і рівнів в системі, тим вигідніше планувати одночасно і у

взаємозалежності. Зокрема, цей принцип називають ще принципом системності, оскільки він базується на фундаментальному понятті загальної теорії системи – системному підході».

8) принцип *координації* означає, що планування жодної частини підприємства не можна здійснювати ефективно, якщо воно не буде пов'язано з плановою діяльністю його окремих одиниць. Крім того, зміни в планах одного з підрозділів мають бути відображенні в планах інших підрозділів;

9) принцип *інтеграції* – кожна з підсистем планування діє, виходячи з загальної стратегії підприємства або фірми, окремий план – це частина плану більш високого підрозділу та підприємства в цілому.

Усі плани – це не просто сукупність, набір таблиць, а їх взаємопов'язаність і взаємоузгодженість. Якщо ми хочемо планувати ефективно, робити це можна лише шляхом координації та інтеграції в плануванні^{432,433,434,435,436,437}.

У сучасній вітчизняній науці й практиці планування, окрім розглянутих класичних принципів, широко відомі загальноекономічні принципи^{438,439}:

1) принцип *науковості* полягає у тому, що розрахунок планових показників має базуватися на аналізі звітних даних, на визначенні перспектив розвитку фінансових показників. Цей принцип передбачає глибоке пізнання об'єктивної реальності та визначення майбутнього функціонування суб'єктів господарювання, впливу об'єктивних факторів на їх розвиток, застосування наукової моделі та організації щодо планування.

Рівень науковості досягається розвитком методології планування, застосуванням сучасних організаційних систем,

⁴³² Акофф Р. Планирование в больших экономических системах. М. : Прогресс, 1985. 326 с.

⁴³³ Юденко В. А. Аналіз фінансових результатів підприємства в умовах реформування бухгалтерського обліку. Фінанси України. 2000. № 8. С. 140–144.

⁴³⁴ Виноградова М. В., Панина З. И. Организация и планирование деятельности предприятий сферы сервиса : учеб. Пособие. 2-е изд. М. :Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2006. 464 с.

⁴³⁵ Акофф Р. Планирование будущего корпорации. М. : Прогресс. 1985. 320 с.

⁴³⁶ Ансффт И. Стратегическое управление. М. : Экономика, 2003. 256 с.

⁴³⁷ Тарасюк Г. М. Планова діяльність як системний процес управління підприємством : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2006. 469 с.

⁴³⁸ Тарасюк Г. М. Планова діяльність як системний процес управління підприємством : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2006. 469 с.

⁴³⁹ Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання. К. : КНЕУ, 2003. 554 с.

новітніх досягнень в теорії та методології планування. Завдяки науковому підходу забезпечується об'єктивна оцінка економічного стану, пошук і визначення величини невикористаних резервів його покращання;

2) принцип *обґрунтованості* означає необхідність створення умов у системі планування, що забезпечують підвищення рівня обґрунтування планових рішень;

3) принцип *комплексності* – комплексність є необхідною умовою планування, яка полягає у повному вивченні факторів, що утворюють цілісну комплексну систему планових показників, так що будь-яка кількісна або якісна зміна хоча б одного з них приводить до відповідної зміни інших економічних показників. Водночас, будь-яке планове рішення впливає не лише на економічні рішення, але й на соціальні, технічні, організаційні. За таких умов необхідно, щоб прийняті управлінські рішення були комплексними, що забезпечує облік змін як в окремих об'єктах, так і в кінцевих результатах діяльності підприємства;

4) принцип *ефективності* – один із найважливіших принципів планування, за якого мета і завдання планування вважається досягнутими за об'єктивних умов, вимагає розробки такого варіанту плану, який за наявних обмежень використовуваних ресурсів забезпечує одержання найбільшого економічного ефекту;

5) принцип *реальності* полягає в тому, що реальність прогнозів досягається на основі пізнання й використання різних ресурсів, глибокого обґрунтування всіх розрахунків, їхніх взаємозв'язків із натуральними показниками;

б) принцип *декомпозиції* полягає у тому, що кожен бюджет низького рівня є деталізацією бюджету високого рівня, тобто усі бюджети підприємства консолідуються у зведений бюджет;

Планування як наука перебуває у постійному розвитку, зокрема і щодо класифікації принципів планування.

Окремі науковці⁴⁴⁰ наводять та обґрунтовують ще більш розширені принципи планування, зокрема:

- цілевстановлення та цілереалізація;
- багатоваріантність, альтернативність та селективність;
- глобальність, системність, комплексність і збалансованість;
- спадковість і послідовність;
- реалістичність, досяжність;
- гнучкість, динамічність, реакція на ситуацію,

⁴⁴⁰ Роговий А. В. Фінансове планування як функція менеджменту підприємства. Науковий вісник ЧДІЕУ. 2009. № 2 (3). С. 120–127.

ефективність і соціальна орієнтованість;

- кількісна та вартісна визначеність;
- довгостроковість заходів;
- принцип достатності інформації;
- принцип імовірності помилок.

Інші, водночас, до принципів планування відносять принципи:

- єдності (системності);
- безперервності;
- гнучкості;
- погодженості стратегічних цілей і оперативного управління;
- мобільності;
- стабільності процедур планування;
- напруженості та досяжності (реальності) планів;
- розподілу, відповідальності між керівниками служб та підрозділів;
- контрольованості статей планів;
- значущості показників;
- науковості (науково-технічної та економічної обґрунтованості).

Існує також думка, що крім класичних принципів планування до принципів планування доцільно відносити і принцип участі кожного працівника в плановій діяльності^{441,442}.

Наведені принципи можуть використовуватися як одночасно, так і окремо, залежно від наявності інформації, цілей планування та видів.

Використання принципів планування, які взаємозв'язані між собою, вже на стадії організації системи планування дає можливість:

- забезпечити безперервність планових дій;
- спадкоємність поточних і довгострокових завдань і планів, їхню координацію в часі і у просторі (планування окремих сфер діяльності, об'єднаних у єдиний план суб'єкта господарювання);
- пристосування планів до конкретної економічної ситуації з урахуванням чинних умов і поставлених у цей період завдань, встановлених пріоритетів.

Тож, перелік принципів є достатнім для застосування їх за

⁴⁴¹ Пашута М. Бізнес-планування як фактор успішної підприємницької діяльності. Персонал. 2006. № 10. С. 66–74.

⁴⁴² Фінанси підприємства. За заг. ред. Г. Г. Кірейцева. 2-ге вид., перероб. та доп. К. : ЦУЛ, 2002. 267 с.

будь-яких особливостей та цілей підприємства. У сучасних умовах ринкової економіки необхідно забезпечити розвиток кожної з підсистем підприємства. Подібно до всієї системи управління необхідно вдосконалювати як облікові, так і контрольні процеси. Це можливо лише на планових засадах.

Загальні питання планування розвитку бухгалтерського обліку здійснюються органами державного управління.

Сутність планів розвитку та види планування бухгалтерського обліку підприємств визначено на рис. 3.5.

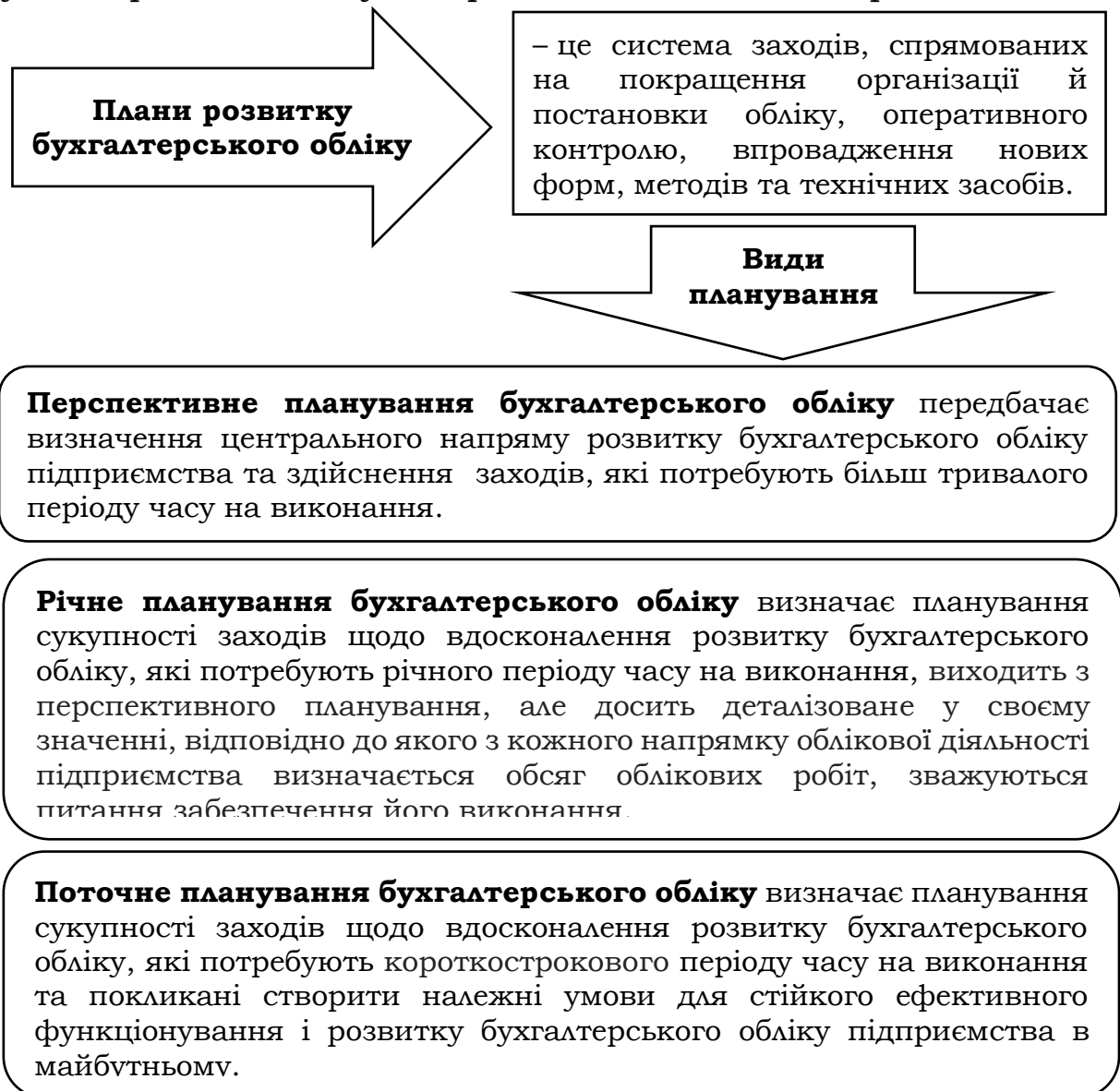


Рис. 3.5. Сутність планів розвитку та види планування бухгалтерського обліку підприємств

Джерело: сформовано авторами на підставі опрацьованих джерел

У вищих рівнях управління (міністерство, акціонерне товариство, концерн тощо) складаються *зведені плани*. До них включають найважливіші заходи з вдосконалення облікового процесу та питання поліпшення зведеного обліку. В усіх планах

обов'язково вказуються необхідні для виконання заходи, місце їх проведення, строки виконання, особи, що відповідають за виконання, необхідні технічні засоби й ефективність від впровадження. Плани розвитку бухгалтерського обліку можуть включати різні розділи. Щодо річного плану, основні з них наведені у табл. 3.1.

Таблиця 3.1.

Структура річного плану вдосконалення обліку

№ п.п	Розділи річного плану вдосконалення обліку	Характеристика розділу річного плану вдосконалення обліку
1	2	3
1.	<i>Розвиток організаційної структури</i>	Відображаються питання централізації і децентралізації обліку і контролю, розробка раціональної структури управління обліком та її інтеграції у загальну систему управління підприємством, удосконалення складу структурних підрозділів.
2.	<i>Удосконалення методології обліку і контролю</i>	Впровадження прогресивних форм, систем і методів обліку, нових технічних прийомів. Складається з двох підрозділів: – плану впровадження нових форм обліку – графіку розробки нових або вдосконалення існуючих проектів бухгалтерського обліку.
3.	<i>Удосконалення організації обліку і контролю</i>	Відображаються питання вдосконалення документування господарських операцій й документообігу, впровадження нових форм носіїв інформації, зменшення кількості документів, покращення забезпечення підприємства бланками тощо.
4.	<i>Розвиток організаційного забезпечення</i>	Встановлює графік розробки нових або вдосконалення існуючих проектів обліку, впровадження положень про відділи та посадові інструкції, уточнює діючі регламенти
5.	<i>План механізації та автоматизації</i>	Складається залежно від організаційної форми обліку. Відображає питання розробки моделей інформаційного забезпечення, впровадження сучасної обчислювальної техніки і раціональної технології обробки інформації.
6.	<i>План соціального розвитку</i>	Передбачає підготовку та підвищення кваліфікації облікового апарату, проведення переатестації працівників, поліпшення умов праці, удосконалення робочих місць та заходи щодо забезпечення моральних та матеріальних потреб.
7.	<i>Науково-дослідна робота</i>	Організація роботи з удосконалення облікового процесу разом з провідними науково-дослідними інститутами та проектними організаціями.

Джерело:⁴⁴³

⁴⁴³ Ачкасов А. Є., Косяк А. П. Конспект лекцій з дисципліни «Організація обліку» (для студентів 5 курсу та слухачів другої вищої освіти факультету післядипломної освіти та заочного навчання освітньо-кваліфікаційного рівня «спеціаліст», спеціальності 7.050106 (7.0305091) «Облік і аудит»). Х. : ХНАМГ, 2010. 134 с.

Реформа обліку не тільки є необхідною, а й відбувається незалежно від того, хочуть цього чи ні окремі групи суспільства, оскільки вона детермінована суб'єктивними процесами трансформації суспільства в напрямку ринкової економіки. Проблема розвитку бухгалтерського обліку набуває дедалі більшого значення в умовах інтеграції економіки України у світове співтовариство. Ефективне функціонування будь-якої системи, в тому числі бухгалтерського обліку, забезпечують такі складові, як кадри, матеріальне забезпечення, інформаційна та організаційна складові⁴⁴⁴.

Таким чином, планування перспективного розвитку бухгалтерського обліку на підприємстві має бути спрямоване насамперед на підвищення якості названих складових, зокрема:

- підвищення рівня економічних знань та ділової кваліфікації працівників обліку;

- матеріальне забезпечення робочого місця засобами праці, важливе місце серед яких займає комп'ютерна техніка, зокрема програмне забезпечення бухгалтерського обліку;

- проведення системних досліджень з теорії, методології, організації та практики обліку;

- удосконалення проектування системи організації бухгалтерського обліку.

Отже, в сучасних умовах правильно і раціонально організувати облікові роботи у господарстві можуть тільки ті спеціалісти, котрі знають як методологію й техніку обліку, так і економіку виробництва. Вони мають володіти певним рівнем знань у галузі планування, фінансування, кредитування, економічного аналізу, права, ефективно використовувати сучасні засоби обчислювальної техніки для опрацювання обліково-економічної інформації. Збільшення та вдосконалення господарських зв'язків в умовах ринку, а звідси – зростання оперативної інформації, необхідної для управління, потребують подальшого вдосконалення організації бухгалтерського обліку, а також підвищення рівня економічних знань та ділової кваліфікації всіх облікових працівників. Раціонально організувати облік можуть тільки спеціалісти, котрі володіють глибокими знаннями як із методології та техніки бухгалтерського обліку, так і з економіки, права, аналізу й аудиту.

Матеріальна складова передбачає матеріальне забезпечення робочого місця засобами праці, важливе місце серед яких займає комп'ютерна техніка, зокрема програмне забезпечення

⁴⁴⁴ Організація бухгалтерського обліку. Навч. посіб. За ред. В. С. Леня. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.

бухгалтерського обліку. Вдосконалення якості комп'ютерної техніки та її можливостей не є предметом бухгалтерського обліку, а от програмне забезпечення передбачає безпосередню участь у процесі його вдосконалення бухгалтерів, насамперед шляхом формування вимог до нього. Слід зазначити, що програмне забезпечення бухгалтерського обліку на сьогодні не сповна відповідає вимогам до нього. Удосконалення програмного забезпечення бухгалтерського обліку – це не лише зменшення потреби у кваліфікованих кадрах, а й збільшення кількості, підвищення оперативності та якості вихідної інформації для управління. Щодо інформаційної складової, то важливою проблемою на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку є системні дослідження з його теорії, методології, організації, розроблення практичних рекомендацій для підприємств та поглиблення теоретичної підготовки бухгалтерів, підвищення кваліфікації практикуючих бухгалтерів, які могли б вирішувати питання розвитку обліку і належного забезпечення керівників інформацією для управління.

Розвиток системи бухгалтерського обліку та його організації визначається тим, кому, яка та в які терміни потрібна інформація. Такий підхід дає змогу проектувати систему організації бухгалтерського обліку так, щоб за мінімальних витрат отримати найбільший обсяг потрібної інформації і задовольнити потреби максимальної кількості споживачів.

Важливим аспектом планування перспективного розвитку бухгалтерського обліку на підприємстві є широке використання методів управлінського обліку та впровадження стратегічної системи обліку, основаної на інтеграції обліку з маркетингом і визначенням фінансових результатів діяльності підприємства.

Основні напрямки вдосконалення організаційної складової бухгалтерського обліку полягають у ⁴⁴⁵:

- визначенні оптимальної структури облікового апарату підприємства, який би повністю й оперативно здійснював доручені йому функції обліку, контролю й аналізу;
- в атестації і раціоналізації робочих місць;
- розробленні та впровадженні технологічних карт операцій, які виконує бухгалтерська служба, що дає змогу позбутися зайвих документів і операцій, визначити межі відповідальності за проведення операцій, розробити алгоритм для подальшої автоматизації операцій, створити передумови для

⁴⁴⁵ Гладчак Н., Жукевич С. Основні напрямки удосконалення організаційної складової бухгалтерського обліку. Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Випуск 14–15. 2010. С. 52–58.

структурної перебудови бухгалтерської служби підприємства.

Процес функціонування та розвитку вітчизняної облікової системи потребує оцінки методологічних підходів до вивчення відповідності такої системи вимогам часу, потребам суб'єктів бізнесу в раціональній інформатизації. Відомо, що управлінська система складається з взаємопов'язаних підсистем, що продукують інформацію, потрібну для фінансово-господарської діяльності. І тут необхідно виділити значення та роль облікової інформації, що є водночас найважливішою складовою управлінської системи та відіграє провідну роль в управлінні потоками економічної інформації про підрозділи бізнесу для всіх потенційних користувачів.

Проблема забезпечення достовірною інформацією актуалізувалася в сучасних умовах адаптації до міжнародних стандартів і потребує уточнення концепції трансформації вітчизняної облікової системи. Визначення особливої ролі обліку в системі управління інформаційними потоками, його подальшого розвитку зобов'язує до повсякчасної об'єктивної оцінки реалій та перспектив функціонування цієї системи, оскільки суспільний розвиток є прогресивним процесом, а облік – системою, що відтворює ці процеси через аналітичне опрацювання інформації⁴⁴⁶.

Планування є однією з найважливіших умов ефективного облікового процесу.

Планування облікової і аналітичної діяльності можна здійснювати за єдиним процесним підходом, оскільки облікове та аналітичне забезпечення є складовими частинами інформаційного забезпечення управління.

Процес, як категорія управління, тлумачиться як послідовність дій для досягнення цілей, результатів. Процесний розподіл побудовано за досить значною кількістю ознак, а дослідницьким інструментом загальної теорії процесів і процесної теорії управління є процесний аналіз⁴⁴⁷.

Процесний підхід до планування розглядає функції менеджменту як взаємозалежні.

Стадії планування передують стадія стратегічного маркетингу, метою якого є розробка стратегії організації на основі дослідження ринку і розробки нормативів конкурентоздатності

⁴⁴⁶ Гладчак Н., Жукевич С. Основні напрямки удосконалення організаційної складової бухгалтерського обліку. Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Випуск 14–15. 2010. С. 52–58.

⁴⁴⁷ Козаченко А. В., Ляшенко А. Н., Ладыко И. Ю. и др. Управление крупным предприятием: [монография]. К. : Лібра, 2006. 384 с.

планових об'єктів на плановий період. На стадії планування ці нормативи «прив'язуються» до ресурсів, виконавців, термінів, ефективності тощо⁴⁴⁸.

Використовуючи напрацювання науковців-аналітиків⁴⁴⁹, формуємо визначення процесу планування облікової діяльності, враховуючи, що розробка планів має здійснюватися у певній послідовності, за окремими стадіями, які пов'язані між собою і являють собою єдину систему.

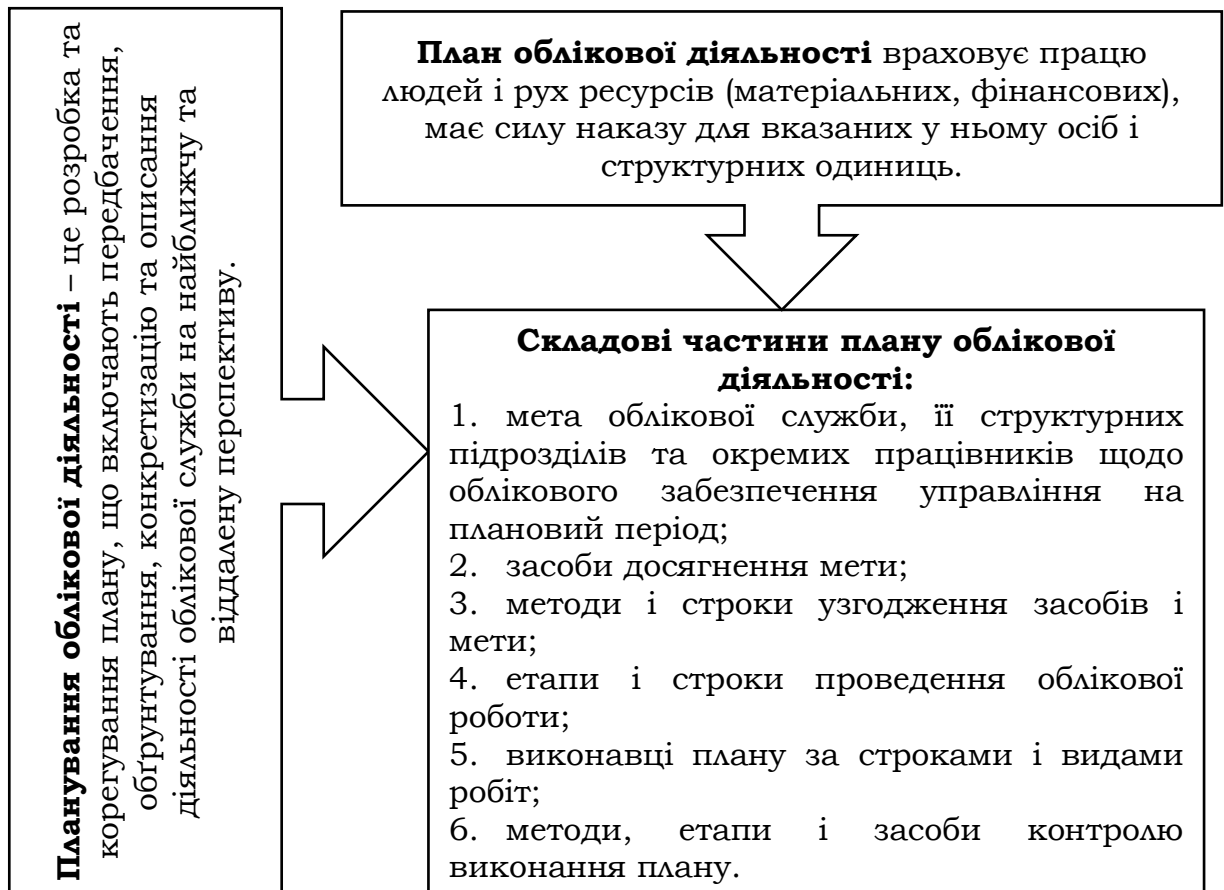


Рис. 3.5. Зміст процесу планування, план облікової діяльності та його складові

Джерело: сформовано авторами

Таким чином, *планування облікової діяльності* – це спосіб досягнення мети на основі збалансування і послідовності виконання всіх облікових операцій.

У планах необхідно передбачати наявність та раціональне використання таких різноманітних ресурсів:

- трудові (люди, час);
- науково-методичні (наукові методики, рекомендації з

⁴⁴⁸ Калетнік Г. М., Колесов О. С., Недбалюк О. О. Операційний менеджмент: Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес». 2013. 304 с.

⁴⁴⁹ Купалова Г. Теорія економічного аналізу: Навч.пос. К.: Знання. 2008. 639 с.

проведення облікових робіт);

– інформаційні (статистичні, оперативні бухгалтерські, планові дані, матеріали вибіркового обстеження тощо);

– фінансові (кошти на оплату праці облікових працівників, проведення досліджень, виробничих експериментів, монографічних, соціологічних обстежень, вибіркового спостереження тощо);

– матеріально-технічні (канцелярське приладдя, технічні засоби обробки інформації та ін.) (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Ресурси, використання яких необхідно передбачати при плануванні облікової діяльності

Джерело: сформовано авторами за використання⁴⁵⁰

Технологія планування включає:

– визначення та обґрунтування основної мети облікової діяльності;

– встановлення конкретних показників і завдань, необхідних для виконання поставленої мети;

– деталізація завдань за видами та обсягами робіт, конкретними виконавцями і строками виконання;

⁴⁵⁰ Купалова Г. Теорія економічного аналізу: Навч. посіб. К. : Знання. 2008. 639 с.

– детальні розрахунки витрат та одержуваних результатів облікової діяльності на весь період планування.

Здебільшого після обов'язкового визначення керівництвом підприємства та облікової служби загального завдання плану починається його структурна конкретизація за всіма підрозділами, залученими до його виконання. Отже, конкретизуються види робіт, строки виконання, потреба в ресурсах та ін. Таким чином, план стає з'єднувальною та спрямовуючою ланкою всієї облікової діяльності підприємства.

Чим ретельніше розроблені всі розділи плану, тим легше його виконати, менше потрібно ресурсів, краща якість облікової інформації. Багато втрат часу і ресурсів виникає через невідпрацьованість, незбалансованість плану, а також недисциплінованість його виконавців⁴⁵¹.

Система планування облікової діяльності приносить найбільшу віддачу і вигоду підприємству при виконанні таких правил:

- пунктуальна обґрунтованість кожного елементу і кожного етапу плану;
- точне виконання планових завдань всіма виконавцями;
- наявність суцільного безперервного обліку, контролю та корегування виконання плану.

Поточне та оперативне планування, організація облікової діяльності є обов'язком керівника облікового підрозділу підприємства, який визначає засоби і методи досягнення мети на перспективу.

План облікової діяльності підприємства має складатися оперативно, щомісяця, поквартально, щорічно і включати такі складові:

- об'єкт облікової діяльності;
- відповідальні виконавці облікових операцій;
- джерела первинної та зведеної облікової інформації;
- періодичність проведення облікових робіт;
- ступінь деталізації формування облікової інформації;
- підсумки облікової діяльності:
 - а) кому подаються;
 - б) строк подання;
 - в) місце обговорення результатів.

Після складання плану функціонування та розвитку облікової діяльності розробляється система відповідних показників, доводиться методика їх розрахунку, створюються

⁴⁵¹ Купалова Г. Теорія економічного аналізу: Навч. посіб. К. : Знання. 2008. 639 с.

макети аналітичних таблиць і графіків, визначаються джерела даних.

Плани по змісту можуть бути проблемними, комплексними або локальними; стратегічними, тактичними (як правило річними) або оперативними⁴⁵².

План облікової діяльності залежно від ступеня охоплення об'єктів буває: комплексним; тематичним. Саме ці плани найчастіше складаються на підприємствах.

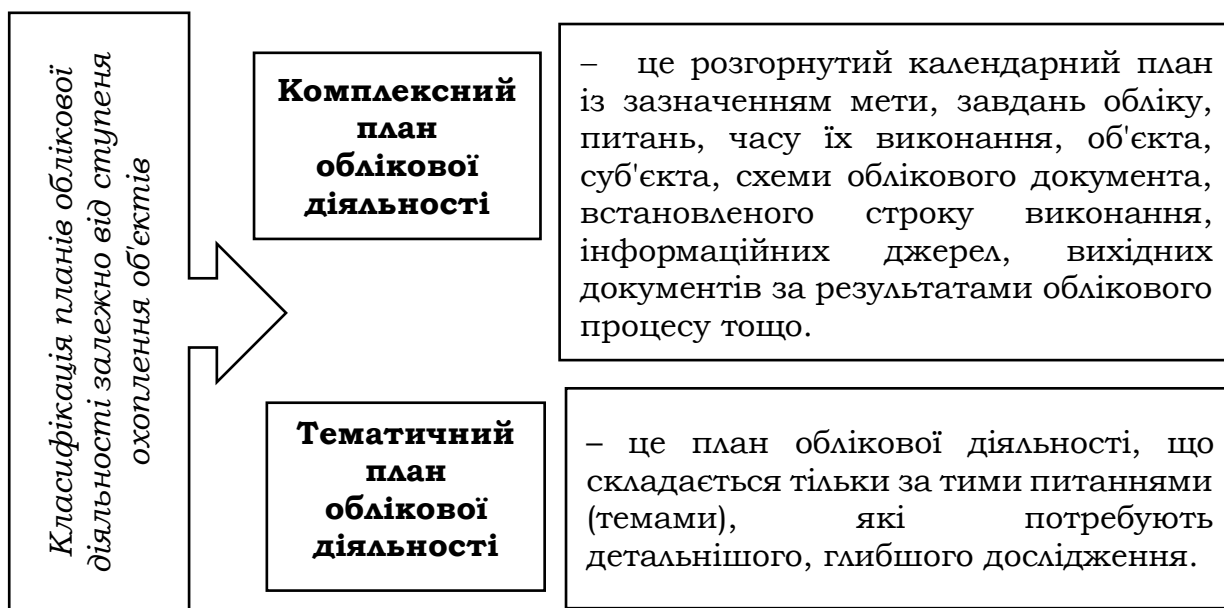


Рис. 3.7. Класифікація планів облікової діяльності залежно від ступеня охоплення об'єктів

Джерело: сформовано авторами

Комплексний план облікової діяльності забезпечує різнобічне взаємопов'язане вивчення господарських явищ і процесів. Як правило, виконання цього виду плану розраховано не менше ніж на рік. У тематичному плані вказуються об'єкти, суб'єкти, етапи, строки проведення облікових робіт, його виконавці тощо.

Стратегічне планування – це не майбутні рішення, а вплив майбутнього на сьогоднішні рішення⁴⁵³.

Стратегічний план – послідовність певних кроків та дій, інтегрованих у просторі і часі, що приводять до зміни поточного становища на бажане. План не має гнучкості і реалізується тільки за певних зовнішніх умов, стратегія застосовувана в будь-яких ситуаціях. План повинен постійно коригуватися залежно від змін

⁴⁵² Калетнік Г. М., Колесов О. С., Недбалюк О. О. Операційний менеджмент: Навчальний посібник. К. : «Хай-Тек Прес». 2013. 304 с.

⁴⁵³ Краснокутська Н. В. Інноваційний менеджмент : навч. посіб. К. : КНЕУ, 2003. 504 с.

у зовнішньому середовищі, тоді як стратегію потрібно змінювати тільки при внутрішніх змінах (за власним бажанням).

Система планування сучасного підприємства є життєтворчою артерією фінансово-економічного організму, який відповідає за внутрішню структурну гармонійність, цілісність та узгодженість апарату керування, а також стійкий розвиток в умовах конкурентного середовища. Особливої уваги для дослідження заслуговує аграрний сектор економіки, насичений складними взаємопов'язаними параметрами роботи й механізмами взаємодії підсистем, які створюють організаційні та інфраструктурні передумови, генерують імпульси структурно-інституціональної трансформації внутрішніх змін для формування інформаційно-аналітичної бази.

Бухгалтерський облік, включаючи управлінський, має забезпечувати збір, обробку та передачу своєчасної, якісної інформації зацікавленим особам. В умовах сучасних економічних відносин істотно зростає складність стратегічного управління підприємством, відповідно і його інформаційне підґрунтя. Це пояснюється самостійним розвитком бізнесу незалежно від інших господарських інститутів, а також ускладненням проведення внутрішнього менеджменту підприємства, здійсненням різноманітної основної та додаткової діяльності підприємства. Вирішення розширених поставлених управлінських завдань має забезпечувати управлінський облік, який на вітчизняних підприємствах маніпулює різноманітною інформацією. Одним із логічних підходів до ефективного процесу формування та передачі інформації для потреб управління підприємством має стати взаємозв'язок із поетапним підходом проведення стратегічного планування⁴⁵⁴.

Створення на підприємстві системи бухгалтерського обліку та формування раціонального потоку інформації має задовольняти таким принципам:

- виявлення і повне задоволення інформаційних потреб з боку системи управління;
- відповідність способів задоволення інформаційних потреб індивідуальним запитам споживачів;
- реальність відображення в системі інформації процесів виробництва, обігу, розподілу і споживання, використання ресурсів;
- усунення дублювання в первинній документації та

⁴⁵⁴ Матюха М. Процес формування облікового забезпечення стратегічного планування в контексті ведення управлінського обліку. EVROPSKÝ ČASOPIS EKONOMIKY A MANAGEMENTU. Volume 3. Issue 6. 2017. st. 86–91.

регістрах;

– оперативність обробки і подання інформації для управління.

У процесі розроблення планового рішення кожне підприємство повинне вибрати один найкращий його варіант на основі зіставлення з іншими альтернативними варіантами. Найкращим вважається варіант, який забезпечує виконання плану у визначений строк за мінімальних або прийнятних витрат.

За ринкових умов господарювання до головних параметрів (показників) планування в сфері облікової діяльності належать такі:

– пріоритети - конкретизація цілі планування;
– вибір-наслідок наявності альтернативних рішень;
– ризик – наслідок об'єктивної непередбаченості майбутнього.

Пріоритет виявляється у визначенні одного або кількох показників облікової діяльності, які найбільше відповідають цілям підприємства, та їхньої кількісної бажаної характеристики. Визначення пріоритетів і методів їхнього оцінювання належить до найскладніших провідних проблем планування.

Вибір пріоритету зумовлює майбутній стан облікової діяльності і ціль планування та окреслення шляхів досягнення бажаного рівня планових параметрів.

Пріоритет передбачає вибір з кількох провідних параметрів такого варіанта, який найкраще узгоджується з ціллю планування, і пошук оптимального шляху для її досягнення за умов обмеження в часі і в ресурсах. У цьому і полягає головний зміст планування.

Постійний розвиток бухгалтерського обліку об'єктивно потребує розробки різних видів його планування. Проте планування має сенс лише тоді, коли воно реалізується.

Планування втілюється у повсякденну діяльність шляхом розробки системи:

- 1) тактичних планів;
- 2) одноразових планів;
- 3) планів, що повторюються⁴⁵⁵.

Тактичні плани – короткострокові плани, які у сукупності забезпечують реалізацію стратегічних планів.

Одноразові плани:

а) програми – це плани, які охоплюють досить велику кількість дій, які не повторюються у майбутньому

⁴⁵⁵ Небава М. І., Ратушняк О. Г. Менеджмент організацій і адміністрування. Частина 1 : навчальний посібник. Вінниця : ВНТУ, 2012. 105 с.

(програма впровадження нової продукції, розробки нової технології, створення нових виробничих потужностей);

б) проекти – це плани, які за своєю суттю схожі на програми, але відрізняються від них за своєю широтою та складністю. Звичайно, проекти є часткою (складовою частиною) більш широкої програми;

в) бюджети – це плани, у яких здійснюється розподіл ресурсів поміж окремими видами діяльності та підрозділами організації.

Плани, що повторюються:

а) політика – це загальне керівництво для дій та прийняття рішень, це своєрідний «кодекс законів організації обліку», який визначає, у якому напрямку слід діяти. Політика пояснює, яким чином мають досягатися цілі, вона встановлює договори, на які слід орієнтувати облікову діяльність. Політика дозволяє уникнути короткозорих рішень, які випливають з вимог поточного моменту;

б) стандартні операційні процедури показують, які конкретні дії має здійснити виконавець за певних обставин. Вони докладно розписують, як слід виконувати певний вид діяльності. Головне в них – хронологічна послідовність дій, які необхідні. Стандартні операційні процедури є скоріше орієнтирами для дій, ніж для мислення. На практиці стандартні операційні процедури – це випробувані способи дій у тій або іншій ситуації, які часто повторюються;

в) правила – це найбільш вузька форма планів, що повторюються. Вони являють собою опис змісту дій, які вимагаються від виконавця.

Сутність будь-якого правила полягає у тому, що воно вказує: слід чи не слід виконувати певні дії.

Стандартні операційні процедури та правила дуже схожі. Вони слугують заміниками прийняття рішень. Але стандартні операційні процедури, звичайно, описують послідовність дій, тоді як правила – сконцентровані на самих діях.

Правила та стандартні операційні процедури за своєю природою розраховані на придушення мислення. Отже, менеджер використовує їх тоді, коли він не хоче аби співробітники в організації діяли самостійно⁴⁵⁶.

Плани розвитку бухгалтерського обліку класифікують за різними ознаками.

⁴⁵⁶ Небава М. І., Ратушняк О. Г. Менеджмент організацій і адміністрування. Частина 1 : навчальний посібник. Вінниця : ВНТУ, 2012. 105 с.

**Плани впровадження стратегії розвитку
бухгалтерського обліку**

№ п.з	Типи планів розвитку бухгалтерського обліку	Основні цілі планів розвитку бухгалтерського обліку	Форми планів розвитку бухгалтерського обліку
1.	Тактичні плани	Систематичне впровадження організаційних стратегічних планів розвитку бухгалтерського обліку	Різноманітні
2.	Одноразові плани	Визначення курсу дій, які, звичайно, не повторюються у майбутньому	– Програми – Проекти – Бюджети
3.	Плани, що повторюються	Визначення курсу дій, які, звичайно, повторюються через певні проміжки часу	– Політика – Стандартні операційні процедури – Правила

Так, залежно від рівня розробки планів (для того чи іншого рівня ієрархічного ланцюга управління господарством) розрізняють⁴⁵⁷:

- плани розвитку бухгалтерського обліку первинної ланки;
- плани розвитку бухгалтерського обліку вищих ланок (зведені плани організацій) (рис. 3.8).

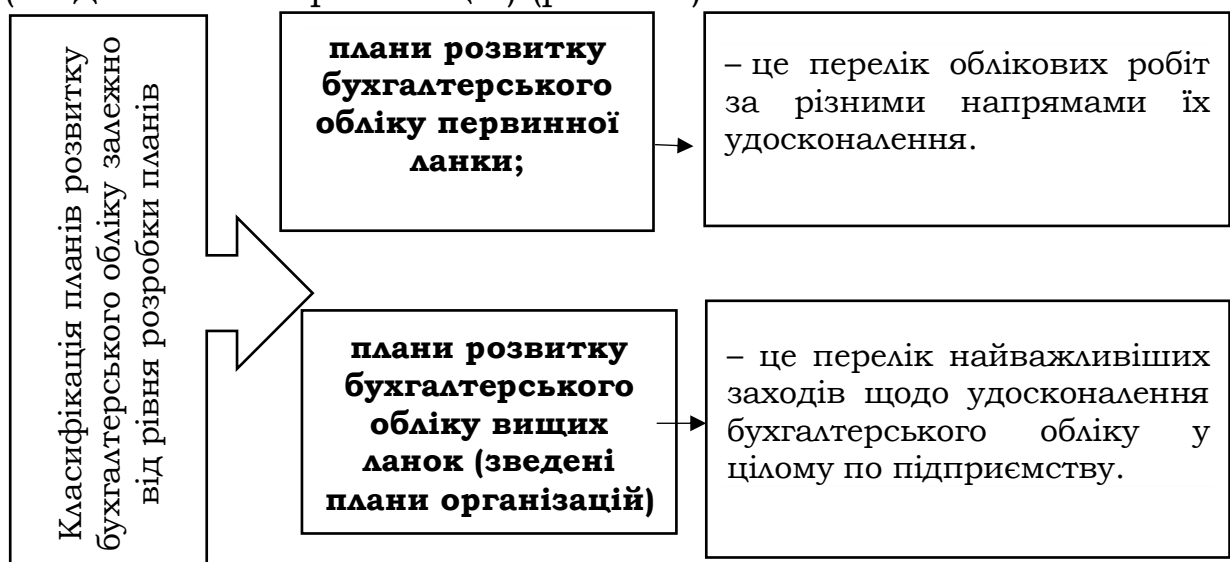


Рис. 3.8. Класифікація планів облікової діяльності залежно від рівня розробки планів

Джерело: сформовано авторами

⁴⁵⁷ Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Навч. посібник. К. : КНЕУ, 2003. 380 с.

Зведені плани складають на основі планів первинних ланок.

За часом дії плани розвитку бухгалтерського обліку поділяють на⁴⁵⁸:

- перспективні, які складають на тривалу перспективу (до десяти років);

- річні - плани, де визначаються заходи з розвитку бухгалтерського обліку на наступний рік;

- поточні (на квартал, півріччя), в яких передбачають обов'язкове виконання певних робіт у цьому періоді.

При складанні планів перспективного розвитку бухгалтерського обліку та його організації на підприємстві слід враховувати загальні перспективи розвитку підприємства, його спеціалізацію, застосовувані техніку і технологію.

За тематикою запланованих заходів плани поділяють:

- плани удосконалення (методології, методики, організації та забезпечення обліку);

- плани розвитку бухгалтерії (структури, посад);

- плани розвитку (нормативно-правового, інформаційно-технічного, ергономічного та соціального забезпечення обліку).

План організації бухгалтерського обліку повинен мати такі основні плани:

- план складання та надання звітності;

- план надання документів у бухгалтерію та план документообігу;

- план проведення інвентаризації.

План складання та надання звітності передбачає перелік форм встановленої звітності, строки їх складання і подання. При цьому планується як зовнішня звітність, що подається відповідним органам, так і внутрішня. План зовнішньої звітності ґрунтується на нормативно-правових актах Міністерства фінансів України, вимогах інших керівних органів, зокрема податкової адміністрації, Держкомстату України тощо.

Форми і строки складання внутрішньої звітності, необхідної для управління і контролю, визначаються керівником підприємства і головним бухгалтером. Зміст звітності, порядок її складання і подання є вихідною базою при плануванні всієї облікової роботи. Саме вимоги до звітності значною мірою визначають організацію поточного фінансового й управлінського обліку. Складання відповідних форм звітності й оперативно-аналітичної інформації закріплюється в плані за конкретними виконавцями.

⁴⁵⁸ Організація бухгалтерського обліку. Навч. посіб. За ред. В. С. Леня. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.

План надання документів у бухгалтерію та план документообігу складається на підставі переліку типових і спеціалізованих форм документів, встановлених для підприємств відповідної галузі.

Основне завдання плану полягає у визначенні порядку документального оформлення господарських операцій найзручнішими для підприємства документами, виходячи із специфіки його діяльності, а також визначення послідовності проходження документів за усіма стадіями облікового опрацювання. План документації оформляється у вигляді переліку форм документів з коротким описом їх змісту або у вигляді альбому форм документів⁴⁵⁹.

План документообігу, розроблений головним бухгалтером, визначає порядок роботи не тільки облікового апарату, а й інших підрозділів і служб підприємства, причетних до бухгалтерського обліку щодо оформлення господарських операцій відповідними документами.

Дотримання встановленого плану документообігу забезпечує своєчасність складання й опрацювання документів, повноту і правильність облікових записів і звітних показників. Порушення плану документообігу, затримка документів на будь-якому етапі їх проходження призводять до відставання реєстрації господарських операцій в обліку і послаблення контролю за їх виконанням.

Тому Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку передбачено, що вимоги головного бухгалтера щодо неухильного дотримання порядку оформлення і подання в бухгалтерію первинних документів є обов'язковими для всіх підрозділів, служб і працівників підприємства.

План інвентаризації передбачає строки і порядок проведення інвентаризації матеріальних цінностей, грошових коштів та інших активів підприємства, а також зобов'язань із розрахунків з різними дебіторами і кредиторами. Цим планом передбачається як повна інвентаризація, так і часткові, визначаються орієнтовні строки і порядок проведення раптових інвентаризацій. При цьому строки таких інвентаризацій не повинні бути завчасно відомі матеріально-відповідальним особам. При складанні плану інвентаризації керуються Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань.

Плани розвитку бухгалтерського обліку включають сукупність інших планів різного спрямування (рис. 3.9).

⁴⁵⁹ Організація бухгалтерського обліку. Навч. посіб. За ред. В. С. Леня. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.

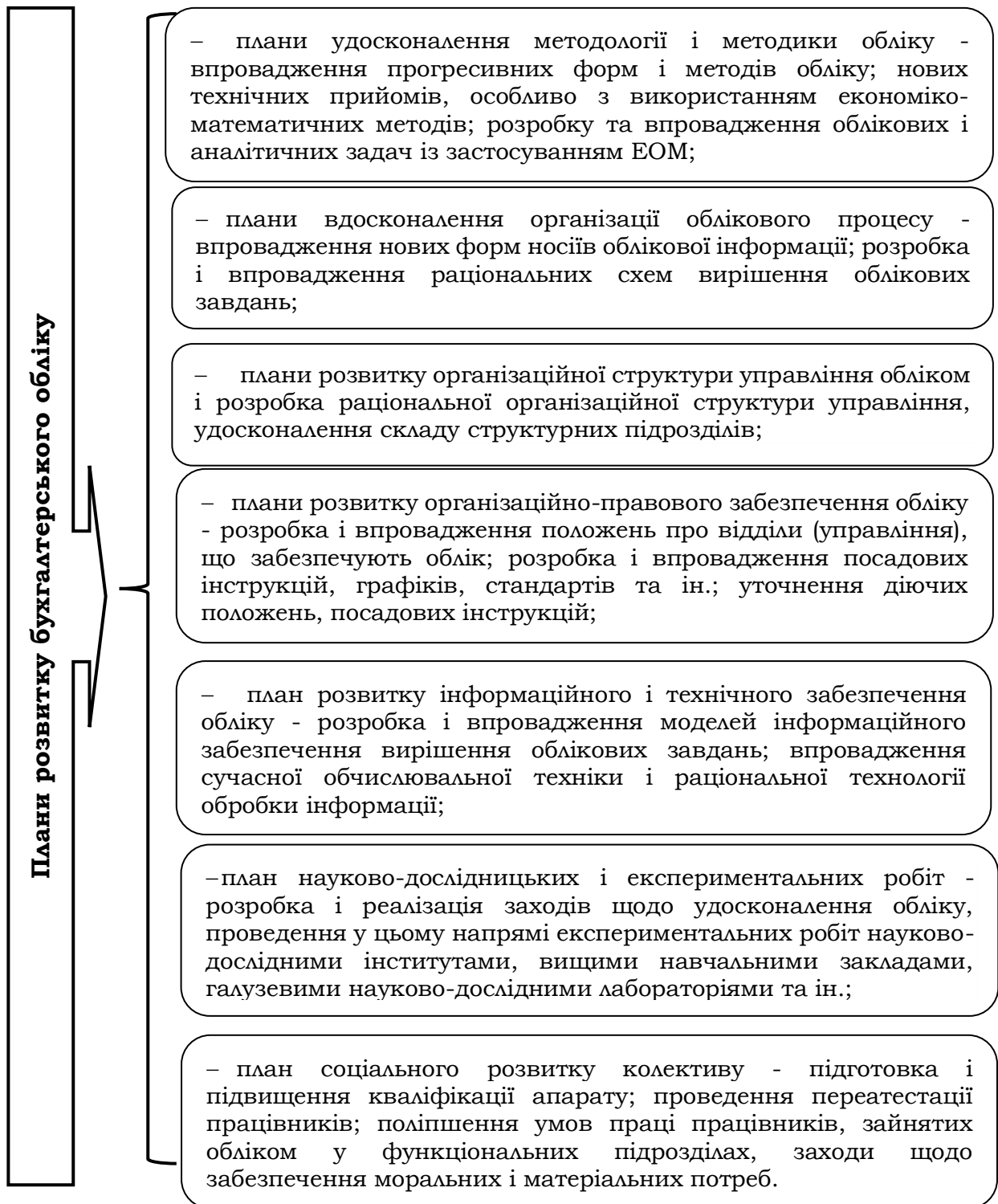


Рис. 3.9. Сукупність планів розвитку бухгалтерського обліку різного спрямування

Джерело: сформовано авторами за використання⁴⁶⁰

Плани оформлюють в окремих таблицях, де мають бути вказані заходи та їх відповідальні виконавці, строки виконання, затрати на реалізацію планів, ефективність від впровадження.

⁴⁶⁰ Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. К. : КНЕУ, 2000. 260 с.

Розвиток бухгалтерського обліку вказує, що перед даною системою ставляться завдання, які на кожному етапі історичного розвитку модифікуються. Говорячи про сучасний розвиток бухгалтерського обліку, можна зробити висновок, що окрім модифікації завдань відбувається повна переорієнтація бухгалтерського обліку та постановка перед ним нової сукупності завдань, які на сьогодні обумовленні не лише переорієнтацією на нового користувача, а й трансформацію мотивів й, відповідно, запитів всіх зацікавлених в обліковій інформації учасників господарських відносин⁴⁶¹.

Важливим моментом планування перспективного розвитку бухгалтерського обліку на підприємстві є впровадження і широке використання методів управлінського обліку.

Управлінський облік вважається новою економічною моделлю контролю, обліку і управління підприємством. На початковому етапі свого розвитку він надавав інформацію про стан розрахунків, залишки на складах, асортимент продукції тощо.

Сучасний управлінський облік, удосконалюючись, досяг такого рівня розвитку, що дозволяє вирішувати численні проблеми на основі як внутрішньої, так і зовнішньої інформації; його інформаційна база використовується для прийняття як оперативних, тактичних, так і стратегічних управлінських рішень; його інструменти постійно збагачуються і удосконалюються за рахунок запровадження більш ефективних прийомів і методів. Із орієнтації на управління лише виробничим процесом, управлінський облік перетворюється на управлінський облік стратегічного спрямування, для приймання ефективних рішень в різних сферах бізнесу: виробництві, маркетингу, інноваційній, інвестиційній та фінансовій діяльності, у сфері досліджень.

Система управлінського обліку виходить за рамки бухгалтерського обліку і включає в себе елементи планування, контролю, аналізу, оцінки, що зумовило деякі розбіжності у визначенні його сутності та значення серед економістів. Проте, незважаючи на різноманітність тверджень, спільним для них є те, що основним завданням управлінського обліку є надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень в межах підприємства.

⁴⁶¹ Правдюк Н. А., Лепетан І. М., Бурко К. В. Тактичний та стратегічний менеджмент підприємств: обліковий аспект: монографія. Вінниця. Видавництво ФОР «Кушнір Ю. В.». 2020. 448 с.

Дані, які отримуються в ході управлінського обліку, є конфіденційними, оскільки вони відображають реальний стан справ на підприємстві, його стратегічні і тактичні наміри, тому його показники повинні бути доступними обмеженому колу внутрішніх користувачів. Виходячи з цього, інформація, сформована на базі даних управлінського обліку є специфічною для кожного підприємства.

Для розвитку управлінського обліку необхідною є розробка комплексу заходів, які сприятимуть розвитку його елементів, спрямованих на задоволення потреб управління, та впровадженню нових інструментів, які сприятимуть полегшенню роботи бухгалтерів, наданню управлінському персоналу детальної, своєчасної та затребуваної інформації про стан справ на підприємстві⁴⁶².

Процес управлінському обліку має формуватися відповідно до планування стратегічного менеджменту підприємства. Для того, щоб бухгалтерська інформація була корисною для прийняття рішень, бухгалтер повинен мати чітке уявлення про те, для кого ця інформація готується і з якою метою вона буде використовуватися.

Поява управлінського обліку обумовлена тим, що традиційні методи бухгалтерського (виробничого) обліку перестали відповідати вимогам управління. Загострення конкуренції, ускладнення технології та організації виробництва, розвиток науково-технічного прогресу потребували інших методів для вирішення принципово нових проблем⁴⁶³.

Процесний підхід давно став актуальним для управління підприємствами. Його управлінсько-аналітичне супроводження дозволяє сформувати ефективну інформаційну систему управлінського обліку. Ефективність управлінського обліку на підприємствах залежить від рівня охоплення всіх технологічних та управлінських процесів і врахування особливостей виробництва та збуту продукції⁴⁶⁴.

Функції, які виконує управлінський облік, мають тісно

⁴⁶² Правдюк Н. А., Лепетан І. М., Бурко К. В. Тактичний та стратегічний менеджмент підприємств: обліковий аспект: монографія. Вінниця: Видавництво ФОП Кушнір Ю. В. 2020. 448 с.

⁴⁶³ Лепетан І. М., Замощенко Т. В. Інформація як основа ведення управлінського обліку та управління витратами. Збірник наукових праць ВНАУ. № 1 (56). Том 3. 2012. С. 18–23.

⁴⁶⁴ Правдюк Н. А. Моделювання центрів відповідальності бізнес-процесів на підприємствах лікєро-горілкової промисловості. Моделювання регіональної економіки. ДВНЗ «Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника». № 1(25). 2015. С. 418–424.

взаємодіяти з функціями управління. Класична школа виділяє такі їх складові:

- планування;
- організація;
- мотивація;
- контроль.

До основних функцій системи управлінського обліку належать:

– інформаційна – забезпечення менеджерів всіх рівнів інформацією, необхідною для ефективного планування, організації та контролю;

– комунікаційна – формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління і структурними підрозділами. Сприяючи підвищенню якості процесу обміну інформацією, управлінський облік забезпечує ефективність функціонування всієї системи;

– контрольно-аналітична – здійснення контролю за виконанням планових показників та бюджетів, досягнення тактичних та стратегічних цілей підприємства, результатів діяльності структурних підрозділів та окремих виконавців, ефективності прийнятих рішень та їх впливу на результати діяльності підприємства; дослідження поведінки витрат та встановлення причин відхилень фактичних виробничих витрат від кошторисних;

– прогнозна – забезпечення перспективного планування та спрямування розвитку підприємства на досягнення його стратегічних цілей⁴⁶⁵.

Перспективним напрямком удосконалення бухгалтерського обліку та його організації є також впровадження стратегічної системи обліку, заснованої на інтеграції обліку з маркетингом і визначенням фінансових результатів діяльності підприємства за географічними зонами, групами населення та іншими параметрами.

Одним з основних призначень цієї системи є також визначення фінансового становища підприємства у перспективі.

Взаємозв'язок між підприємством і його зовнішнім середовищем – це головна характеристика стратегії. Стратегія складається з двох частин:

1) із запланованих, заздалегідь передбачених способів, дій з пристосування до зовнішнього середовища;

⁴⁶⁵ Лепетан І. М., Замощенко Т. В. Інформація як основа ведення управлінського обліку та управління витратами. Збірник наукових праць ВНАУ. № 1 (56). Том 3. 2012. С. 18–23.

2) з реактивних дій як реакції на непередбачені події в зовнішньому середовищі⁴⁶⁶.

Основними вимогами до стратегії розвитку бухгалтерського обліку повинні бути такі:

- здатність облікового підрозділу швидко реагувати на зміну ситуації всередині та за межами підприємства;
- розширення тих сфер облікової діяльності, де досягається оперативна перевага у формуванні показників інформації та поліпшення її якості;
- забезпечення інформацією менеджерів щодо наявності конкурентоспроможного потенціалу підприємства у виробництві продукції.

Для реалізації заходів розвитку підприємства особливого значення набувають питання формування адекватної сучасним вимогам інформаційної системи підприємства, дані якої дадуть змогу зважено приймати рішення щодо подальшого розвитку підприємства шляхом вибору оптимальної для підприємства стратегії⁴⁶⁷.

При складанні планів перспективного розвитку бухгалтерського обліку та його організації на підприємстві слід враховувати загальні перспективи розвитку підприємства, його спеціалізацію, застосовувані техніку і технологію. Плани мають бути конкретними і містити доцільну інформацію (рис. 3.10).

Слід зазначити, що не всі кінцеві результати можна виразити у цифрах.

У таких випадках і саму задачу і очікуваний результат слід описати словами, концентруючись при цьому не на описуванні дій з його досягнення, а на кінцевому результаті.

Відповідальність за виконання кожного завдання плану має бути покладене на конкретного виконавця (облікового працівника) і воно повинне супроводжуватись каналом зворотного зв'язку, який має допомогти йому контролювати виконання плану і створювати можливість здійснення, у випадку необхідності, коригувальних дій і отримати визнання.

Організація бухгалтерського обліку – система умов і елементів побудови облікового процесу з метою одержання достовірної і своєчасної інформації про господарську діяльність

⁴⁶⁶ Борисюк О. В., Малиницький Д. С. Сутність стратегії та її значення для безпеки підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. Випуск 23. 2018. С. 160–164.

⁴⁶⁷ Правдюк Н. А., Лепетан І. М., Бурко К. В. Тактичний та стратегічний менеджмент підприємств: обліковий аспект: монографія. Вінниця. Видавництво ФОРМ Кушнір Ю. В. 2020. 448 с.

підприємства і здійснення контролю за раціональним використанням його ресурсів. Організація обліку має бути раціональною, за якої облік може найбільш успішно виконувати поставлені перед ним завдання при найменших затратах часу і засобів праці.

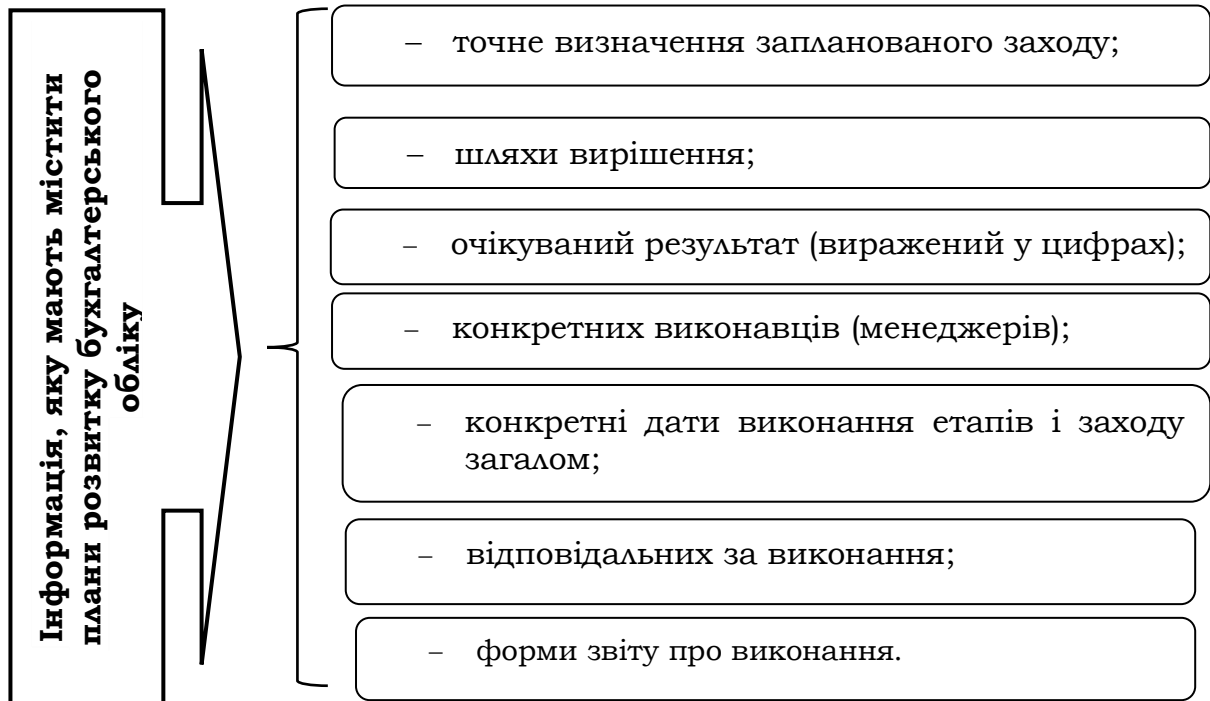


Рис. 3.10. Інформація, яку мають містити плани розвитку бухгалтерського обліку

Джерело: сформовано авторами

У розділі 3 нашого видання ми розглянули питання облікового процесу. Відомо, що обліковий процес складається з багатьох блоків, які повинні бути конкретизовані і представлені у технологічних та структурних аспектах. Конкретизація технології облікового процесу у кожному окремому випадку залежить від складу об'єктів управління, сукупності операцій, технічних засобів обробки та перетворення даних у систему показників.

Сутність облікового процесу є похідною змісту терміна «облік» та поняття «процес» (від лат. *processus* – просування – сукупність послідовних дій, заходів, спрямованих на досягнення певного наслідку)⁴⁶⁸, тому її можна визначити як логічну послідовність дій, що забезпечують «виявлення, вимірювання, реєстрацію, накопичення, узагальнення, зберігання та передачу інформації про діяльність підприємства

⁴⁶⁸ Великий тлумачний словник сучасної української мови / за ред. В. Т. Бусела. Ірпінь, Вид-во «Перун», 2009. 1736 с.

зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття рішень»⁴⁶⁹.

У структурі облікового процесу виділяють три етапи: документування (вхід у систему), поточний облік (процес системи) та узагальнений (підсумковий облік) (вихід із системи) (рис. 3.11).

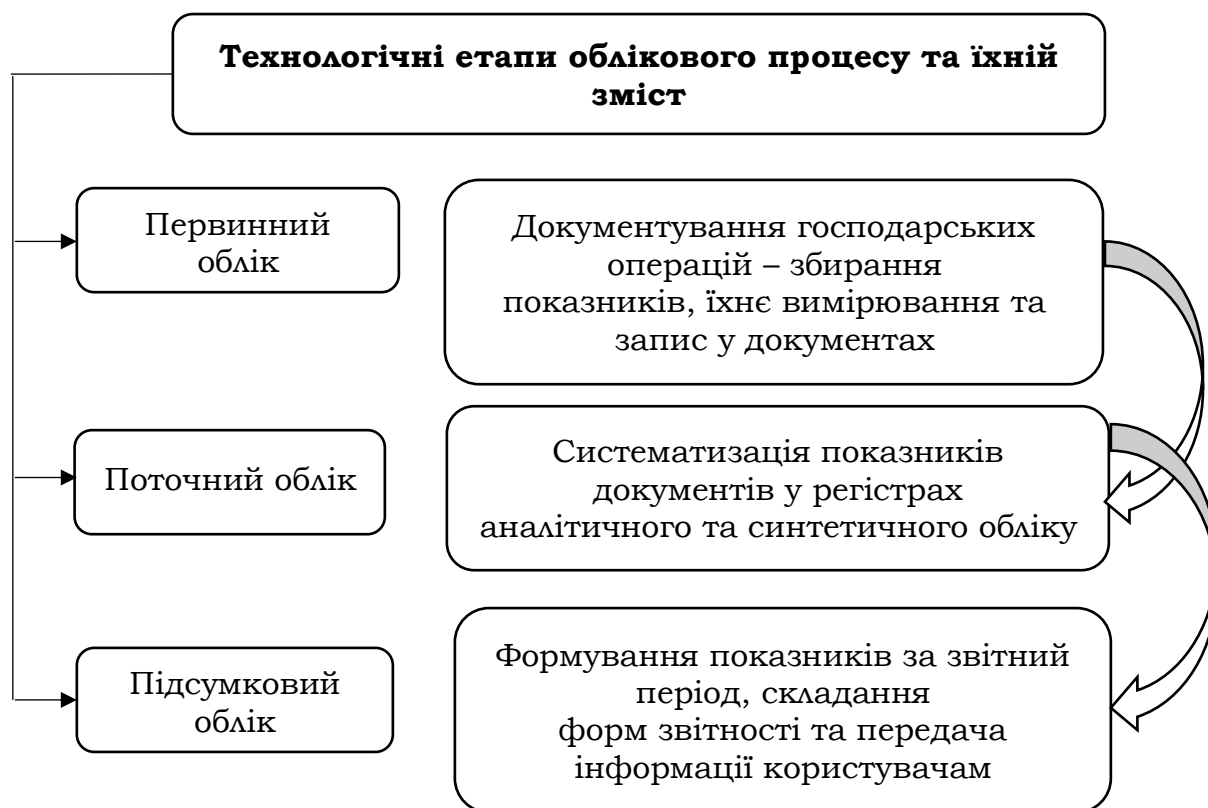


Рис. 3.11. Структура облікового процесу та зміст його складових

Джерело: сформовано авторами на основі ^{470,471,472}

Саме трирівнева побудова облікового процесу забезпечує логічну послідовність процедур зі створення інформації, формуючи шлях її проходження від збирання, обробки, групування, узагальнення до передавання користувачам. Будучи похідною сутнісних характеристик бухгалтерського обліку, вона не може бути змінена шляхом вилучення одного з етапів, тому суть шляхів її вдосконалення полягає в оптимізації кожного окремого етапу та кожного виду робіт, що виконуються для збирання та обробки інформації.

⁴⁶⁹ Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16 липня 1999 р. № 966-XIVURL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

⁴⁷⁰ Організація бухгалтерського обліку : підруч. За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2002. 592 с.

⁴⁷¹ Шмигель А. Д. Организация бухгалтерского учета в промышленности. К. : Вища школа, 1978. 208 с.

⁴⁷² Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 2000. 496 с.

Сутність облікового процесу та взаємозв'язок його складових найбільш точно відбиває пірамідальна модель (рис. 3.12).



Рис. 3.12. Пірамідальна модель облікового процесу
Джерело: ⁴⁷³

Пірамідальна модель облікового процесу унаочнює ієрархізовану залежність між його рівнями, відображає системну послідовність та логічний взаємозв'язок між окремими етапами, тому найбільш прийнятна для встановлення наявних між ними зв'язків, визначення взаємного впливу між складовими та сфери і межі дії кожного з них. Модель показує, що побудова облікового процесу заснована на послідовності та наступності облікових робіт, за якої кожний наступний етап базується на попередньому, є його наслідком (результатом). Саме пірамідальний підхід потрібно застосувати для пошуку шляхів удосконалення і впорядкування об'єктів організації облікового процесу.

До їхнього складу включають номенклатури (показники – авт.), носії інформації, рух носіїв інформації, забезпечення⁴⁷⁴. Узагальнення об'єктів організації облікового процесу у розрізі технологічних етапів дозволило одержати структурно-

⁴⁷³ Островерха Р. Е. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку: організаційний аспект Економічний вісник. Вип. 1. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2017. С. 167–175.

⁴⁷⁴ Стеців І. І. Організація облікового процесу в умовах реформування системи бухгалтерського обліку України : авт. дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук за спец.08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Львів. 2002. 19 с.

логічну схему, зображену на рис. 3.13.



Рис. 3.13. Структурно-логічна схема об'єктів організації облікового процесу

Джерело: ⁴⁷⁵

Як видно зі схеми, на кожному етапі облікового процесу склад об'єктів організації залишається незмінним – показники, носії інформації та їхній рух. Але залежність їхнього змісту, структури, форми, порядку формування від сутнісних характеристик кожного технологічного етапу зумовлює наявність принципових відмінностей між ними.

Для вибору найбільш досконалих складових облікового процесу потрібно визначити фактори, що впливають на їхнє формування.

⁴⁷⁵ Островерха Р. Е. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку: організаційний аспект Економічний вісник. Вип. 1. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2017. С. 167–175.

Розташування процесу документування господарських операцій на найнижчому рівні піраміди свідчить, з одного боку, що воно є найпростішим, найелементарнішим етапом облікового процесу, але з іншого – основою піраміди, інформаційним підґрунтям, на якому базуються інші етапи. Показники документів є основою для систематизації інформації у регістрах аналітичного і синтетичного обліку. Така вже якісно перетворена інформація використовується як для прийняття управлінських рішень, так і для складання форм звітності. Це дозволяє зробити логічний висновок про залежність раціональності та оптимальності усього облікового процесу від якості документування, тобто інформаційної місткості документів, а також від оперативності процесів їхнього складання та обробки.

Форми документів, що використовуються для обліку господарських операцій, були затверджені ще до впровадження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, тому не відповідають сучасним потребам користувачів інформації та не узгоджуються із показниками звітності. Відповідно, документи з обліку запасів, необоротних активів, праці та її оплати необхідно привести відповідно до вимог П(С)БО та інших нормативних документів, що регламентують порядок ведення бухгалтерського обліку в Україні.

Для систематизації та узагальнення розрізнених показників первинних документів в інформацію, придатну для управління підприємством та складання форм звітності, призначені регістри обліку⁴⁷⁶.

Суть шляхів удосконалення регістрів обліку полягає в їхньому адаптуванні до потреб сучасного менеджменту в інформації з високим рівнем аналітичності, що всебічно характеризує об'єкт обліку. Раціональність й оптимальність облікового процесу як складної, багаторівневої системи можуть забезпечити лише цілеспрямоване упорядкування, гармонізація й удосконалення кожного облікового етапу, кожної його складової та кожного елемента.

Отже, умовою ефективного виконання бухгалтерським обліком функцій управління є раціональна організація його функціонування та структури, їхнє підпорядкування під потреби користувачів інформації. Документування господарських операцій, облікову реєстрацію та складання звітності необхідно організувати як системну послідовність логічно взаємопов'язаних

⁴⁷⁶ Островерха Р. Е. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку: організаційний аспект Економічний вісник. Вип. 1. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2017. С. 167–175.

між собою операцій облікового процесу, підпорядкованих потребам управління, забезпечивши при цьому єдність підходів при формуванні показників документів, облікових реєстрів та форм звітності, їхню послідовність та наступність.

Основні шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку як складної, багаторівневої системи представлено на рис. 3.14.

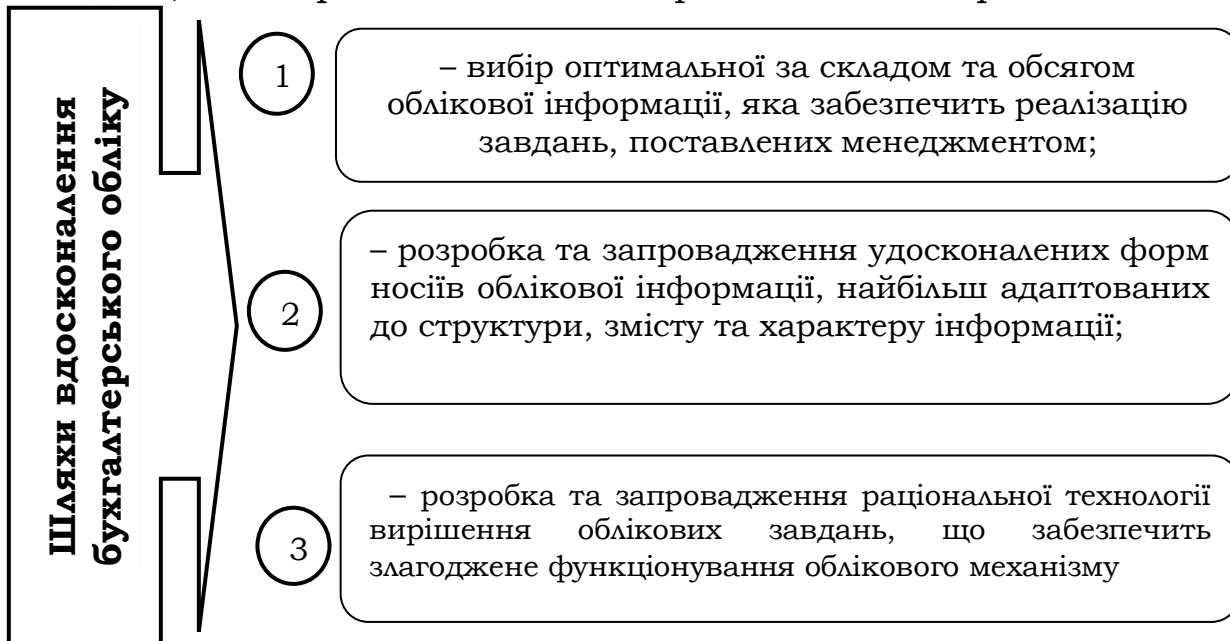


Рис. 3.14. Основні шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку

Джерело: сформовано авторами за використання⁴⁷⁷.

Питання організації облікового процесу – це не тільки функціональні обов'язки керівника. Запорукою одержання оперативної та об'єктивної інформації про господарську діяльність підприємства, її результати за поточний період та прогнозна оцінка на перспективу є злагоджені адміністративні дії керівника та бухгалтерського апарату на чолі з головним бухгалтером підприємства.

Аналіз організації бухгалтерського обліку дозволяє зробити висновок, що необхідно здійснити низку заходів, спрямованих на її покращання.

Удосконалення методології обліку та організації облікового процесу передбачається вищими державними органами влади, котрі займаються регулюванням обліку в країні⁴⁷⁸. Як відомо, це

⁴⁷⁷ Островерха Р. Е. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку: організаційний аспект Економічний вісник. Вип. 1. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2017. С. 167–175.

⁴⁷⁸ Організація бухгалтерського обліку. Навч. посіб. За ред. В. С. Леня. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.

Міністерство фінансів України та Державний комітет статистики. Здійснюючи методологічне та організаційне керівництво обліком в Україні, Міністерство фінансів удосконалює облік через розробку та затвердження НПСБО, Плану рахунків та інші нормативних актів. Державний комітет статистики проводить удосконалення обліку шляхом визначення загального мінімуму необхідних для статистики показників звітності, шляхом стандартизації, типізації та уніфікації первинної документації.

Свої удосконалення проводить Національний банк України. На удосконалення методології обліку та організації облікового процесу мають певний вплив громадські організації, зокрема, Федерація бухгалтерів та аудиторів України, Спілка аудиторів України.

Удосконалення методології й методики обліку та його організації передбачено *планами методології й методики розвитку обліку* шляхом:

- впровадження прогресивних форм і методів обліку, особливо з використанням комп'ютерної техніки;
- розробки і впровадження облікових і аналітичних задач із застосуванням електронно-обчислювальних машин, в умовах функціонування автоматизованих систем управління і створення автоматизованих робочих місць.

Ці плани складає головний бухгалтер або його замісники з цих питань, що залежить від обсягів підприємства та розподілу обов'язків між працівниками.

Організація проектування і впровадження системи обліку в умовах застосування електронно-обчислювальних машин передбачає забезпечення ефективного функціонування обліку в умовах загальної автоматизованої інформаційної системи підприємства. Щоб автоматизувати усі облікові процедури та об'єднати їх із загальною інформаційною системою, необхідно провести значну роботу з підготовки такого об'єднання. Вона передбачає кілька основних стадій⁴⁷⁹.

Стадія перша – постановка технічного завдання. Вона включає організаційно-технічну підготовку до обстеження об'єкта обліку та управління, попередню оцінку ефективності. На стадії технічного завдання вивчають організаційну структуру бухгалтерії та інших служб, що будуть брати участь у реалізації цих завдань, їхні функції, використання технічних засобів для обробки інформації, аналізують обсяги облікової й аналітичної

⁴⁷⁹ Сльозко Т. М. Організація обліку: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури. 2008. 224 с.

інформації, що підлягає обробці і т. ін.

Організаційну структуру бухгалтерії вивчають у взаємозв'язку з організаційною структурою управління підприємством, для чого проводять обстеження організаційної структури підприємства та функцій управління; робіт, які виконує управлінський апарат та бухгалтерія; окремі підрозділи підприємства і окремі виконавці, що здійснюють управлінські та облікові функції. Технічне завдання є основним документом для створення автоматизованої системи бухгалтерського обліку, в якому передбачаються наступні елементи: характеристика об'єкта управління, призначення автоматизованої системи обробки інформації, її техніко-економічні показники, склад та зміст робіт зі створення цієї системи.

Стадія друга – складання технічного і робочого проєктів. Вони включають перелік робіт, пов'язаних з розробкою різноманітних рішень щодо інформаційного забезпечення процесу управління підприємством у цілому і окремих його структурних підрозділів, щодо програмного та методичного забезпечення, вибору алгоритмів автоматизованої діяльності. При цьому необхідно враховувати складність робіт, оскільки тут переплітається низка факторів: високий рівень спеціалізації управлінської праці; її поділ та кооперація, що зумовлює участь у реалізації однієї функції цілої низки відділів, працівників апарату управління. Тому тут спочатку слід провести інвентаризацію функцій управління з викладенням схеми їх реалізації, зазначенням конкретних учасників, їх місця і ролі в управлінському процесі. З цією метою по кожному відділу складають органіграму управління, де зазначають функції, процес та послідовність їх реалізації, виконавців, способи виконання, затвердження, контроль за виконанням тощо.

Стадія третя – впровадження проєкту. На цій стадії здійснюються такі роботи: підготовка підприємства в цілому і бухгалтерії зокрема до впровадження автоматизованої системи збору, обробки і передачі інформації; навчання персоналу користуванням цією системою; комплектація системи бухгалтерського обліку; монтажні та пускові роботи; здавання системи у експлуатацію. На цьому етапі роботи повинні бути оформлені Актом приймання об'єкту в експлуатацію, який повинна оформити компетентна комісія.

Організація планування розвитку бухгалтерського обліку та бухгалтерії передбачається спеціальним Планом заходів щодо розвитку обліку, коли для кожного напрямку розробляють власний план. Він являє собою перелік робіт з різних напрямків та шляхи їх удосконалення. План оформлюють у окремих

таблицях, де в підметі указують заходи, а в присудку – відповідальних виконавців, строки виконання, затрати на реалізацію планів, ефективність від впровадження.

План удосконалення організації облікового процесу передбачає наступні кроки⁴⁸⁰:

- впровадження нових форм носіїв облікової й аналітичної інформації, які б дозволяли з найменшими затратами отримувати повну і доцільну для управління та зовнішніх користувачів інформацію;

- розробку і використання раціональних форм схем документообігу та схем розв’язання аналітичних і облікових задач;

- розробку і впровадження раціональних форм бухгалтерського обліку, наприклад, поєднання централізації з децентралізацією для великих комплексів;

- впровадження раціональної структури управління та доцільне розміщення в ній функцій обліку, тобто доведення обліку до місць, де безпосередньо відбуваються господарські операції з об’єктами та повинні прийматися управлінські рішення щодо правильності їх функціонування;

- впровадження на виробничих підприємствах нормативного обліку витрат з метою своєчасного попередження нераціонального витрачення ресурсів;

- удосконалення форм праці облікових працівників та задоволення їх матеріальних і моральних потреб, щоб бухгалтери мали бажання не лише створювати інформацію для користувачів, а й самі її використовували та приймали активну участь в управлінні господарством.

План соціального розвитку колективу бухгалтерії включає підготовку молодих і перекваліфікацію облікових кадрів, розробку заходів морального і матеріального стимулювання, переатестацію облікових кадрів.

Організація впровадження окремих планових облікових завдань з метою удосконалення процесу отримання інформації повинна бути покладена в основу формування інформаційного забезпечення управлінської ланки підприємства, яка дозволяла б керівництву грамотно і оперативно формувати управлінські рішення.

Постановка облікових завдань різного ступеня, напряму, рівня складності та рівня ієрархічного ланцюжка управління, що є логічним результатом і продовженням процесу планування,

⁴⁸⁰ Сльозко Т. М. Організація обліку: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури. 2008. 224 с.

реалізується за допомогою відпрацьованої схеми організації їх впровадження.

Зазначена схема передбачає етапність впровадження завдань (рис. 3.15).

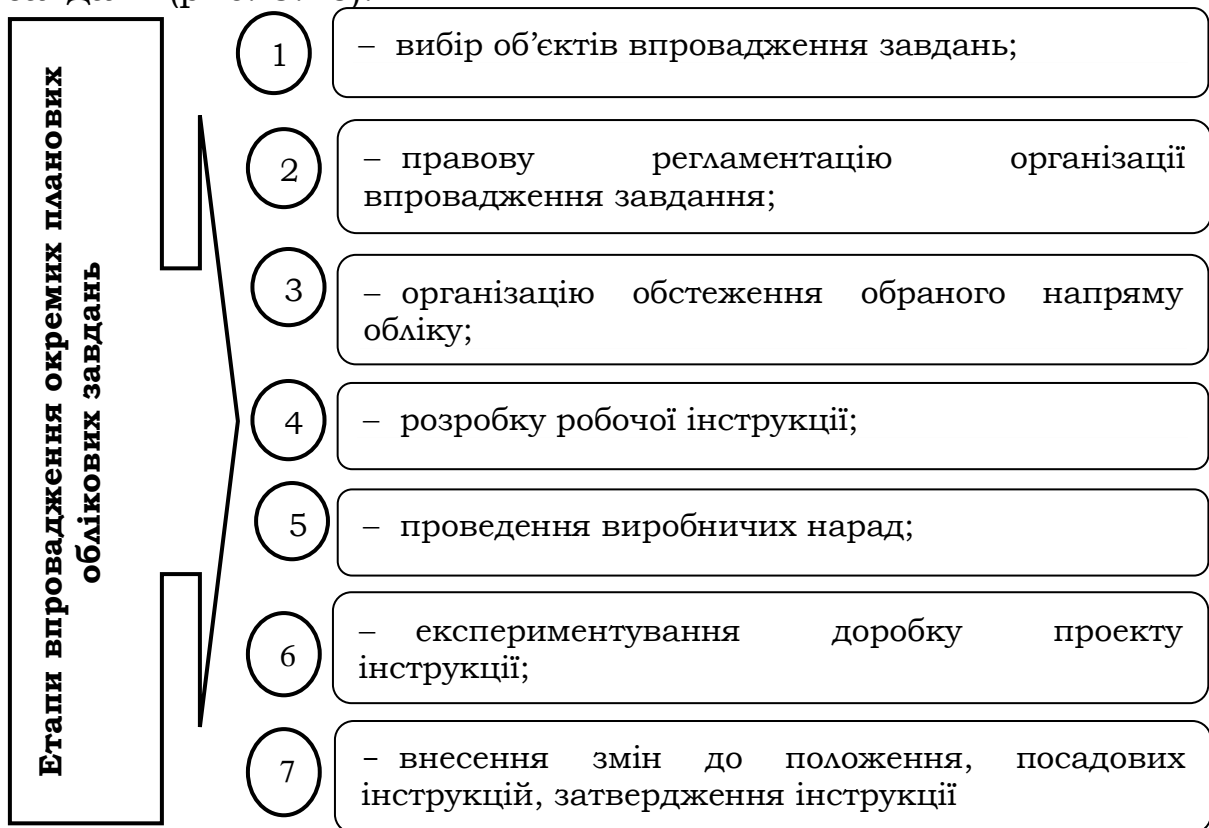


Рис. 3.15. Етапи впровадження окремих планових облікових завдань

Джерело: сформовано авторами за використання⁴⁸¹

На першому етапі, залежно від особливостей технології і організації виробництва сільськогосподарської продукції, рівня застосування обчислювальної техніки в обліковій діяльності та інших факторів, ті чи інші завдання можуть впроваджуватись лише на окремих ділянках облікового процесу (часткове впровадження) або ж загалом на всіх ділянках облікового процесу. Іноді в порядку експерименту завдання впроваджують на одному або кількох ділянках облікового процесу, потім досвід узагальнюють і поширюють на всі ділянки облікового процесу підприємства.

На наступному етапі впровадження завдання реалізується за допомогою наказу власника (керівника) підприємства чи організації, керівника міністерства чи відомства. Згідно з наказом починаються роботи на первинному рівні ієрархічного ланцюга із впровадження облікових завдань. Зокрема,

⁴⁸¹ Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. К. : КНЕУ, 2000. 260 с.

утворюються комісії, якими розробляється план заходів із впровадження конкретних облікових завдань. До складу комісії, як правило, входять керівник підприємства (заступник), керівники підрозділів економічного спрямування (плановий, фінансовий тощо), (заступники), керівники інших структурних підрозділів та ін.

План заходів стосовно впровадження облікових завдань затверджується комісією та додається або до наказу «Про облікову політику підприємства», або ж до окремого наказу з упровадження облікового завдання по підприємству.

Обстеження обраного напряму обліку полягає в оцінці стану об'єкта на предмет його відповідності сучасним конкретним умовам господарювання, виявлення недоліків, які перешкоджають впровадженню певного облікового завдання. На кожному підприємстві для здійснення перелічених заходів складається план обстеження відповідного напряму обліку.

План обстеження обліку затрат на науково-дослідні роботи⁴⁸²:

1. Номенклатура тематики науково-дослідних робіт за профілем науково-дослідної установи, замовники.

2. Організація обліку спецобладнання для виконання науково-дослідних робіт.

3. Організація обліку заробітної плати.

4. Організація обліку матеріалів для наукових цілей.

5. Організація обліку затрат та калькулювання науково-дослідних робіт.

6. Недоліки системи обліку затрат на науково-дослідні роботи і калькуляції науково-дослідних робіт.

7. Методологічні засади стосовно впровадження експериментальної моделі обліку затрат на науково-дослідні роботи і калькулювання науково-дослідних робіт.

8. Стан автоматизації бухгалтерського обліку в науково-дослідній установі, можливості впровадження комплексної системи автоматизації обліково-обчислювальних робіт.

Розробка робочої інструкції здійснюється на підставі узагальнення на рівні об'єкта впровадження (підприємства).

Робоча інструкція має містити загальний розділ, який визначає основні, термінологічні поняття, завдання і функції поданого напряму обліку тощо, методологічний розділ, який описує методику синтетичного та аналітичного обліку даного напряму, організаційного розділу, де визначатиметься механізм

⁴⁸² Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Навч. посібник. К. : КНЕУ, 2003. 380 с.

організації облікового процесу вищевказаного напрямку.

До інструкції має бути доданий пакет первинних документів, облікових реєстрів за визначеним напрямом обліку з вказівками щодо їх оформлення. Кожний рекомендований носій облікової інформації має бути завізований особою, що відповідає за його складання.

Важливою умовою складання робочої інструкції є конкретизація інформаційно-нормативного забезпечення щодо умов та особливостей господарювання конкретної установи.

Проведення виробничих нарад має на меті детальне висвітлення ключових питань проблем отриманих матеріалів щодо інформаційного забезпечення впровадження (інструкцій, методик, вказівок, рекомендацій), широке обговорення проблемних питань практики ведення обліку за відповідним напрямком, розробку рекомендацій з удосконалення технології облікового процесу. Підсумки наради комісії оформляються протоколом, в якому обов'язково фіксується рішення із винесеного до обговорення питання, терміни та відповідальні за виконання.

Етап експериментування реалізується у формі впровадження і паралельного опрацювання дублюючої до основної проєктної моделі обліку за відповідним напрямом упродовж місяця. Доробка робочої інструкції здійснюється на основі результатів експериментального впровадження. Після внесення необхідних змін до положень про відділ, посадових інструкцій і інших організаційних регламентів з метою гармонізації методичного та організаційного поля здійснюють кінцеве обговорення проєкту інструкції, після чого останній документ затверджується, набуваючи тим самим статусу нормативно-правового документа.

Заходи щодо розвитку бухгалтерського обліку мають на меті поліпшення методологічного й організаційного стану зазначеної системи як складової загального процесу управління. При цьому ефективність заходів із вдосконалення може бути виражена як в економічних, так і в якісних показниках. Економічні показники отриманих зрушень характеризують зменшення обсягу затрат трудових, часових і грошових.

Якісні показники відбивають ступінь поліпшення методології, організації, техніки бухгалтерського обліку. Найбільш повна характеристика ефективності заходів щодо розвитку бухгалтерського обліку досягається в результаті комплексного розгляду досягнутих зрушень.

До характеристик ефективності заходів з удосконалення

бухгалтерського обліку належать показники^{483,484}:

- зменшення трудомісткості роботи (у зв'язку з впровадженням нових форм організації, методів ведення обліку, застосуванням технічних засобів);

- зменшення витрат на проведення облікових робіт;

- питома вага працівників механізованої праці в апараті бухгалтерії;

- частка механізованої праці в загальних трудових затратах.

Зменшення трудомісткості в результаті впровадження заходів щодо удосконалення облікової системи визначають за допомогою розрахункового коефіцієнта ефективності зниження трудових затрат ($K_{з.т.з.}$).

Показником економічної ефективності є розрахунковий коефіцієнт зниження вартості затрат на виконання облікових робіт, який визначається за допомогою показників вартості живої та уречевленої праці з чинних і запропонованих умов ($K_{з.т.з.}$).

Величина річної економії (E_p) визначається сумуванням економії, отриманої за рахунок удосконалення управління при використанні інформації в умовах автоматизації бухгалтерського обліку та за рахунок зменшення витрат на обробку облікової інформації.

Показник питомої ваги працівників автоматизованої праці ($ПВ_{п.а.п.}$) характеризується співвідношенням кількості працівників автоматизованої праці до загальної кількості працівників.

Частину автоматизованої праці у загальних витратах на проведення облікових робіт розраховують як співвідношення суми добутку кількості працівників, зайнятих автоматизованою працею, коефіцієнта автоматизації до загальної кількості працівників.

Важливими показниками організації облікового процесу виступають рівень автоматизації бухгалтерського обліку в установі та рівень механізації трудового процесу облікового працівника ($P_a, P_{м.т.п.}$), які визначають розрахунковими операціями з простими, отриманими в результаті вимірювань, показниками.

Ефективність автоматизації обліку визначається не тільки в цілому, а й за окремими етапами та операціями облікового

⁴⁸³ Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Навч. посібник. К. : КНЕУ, 2003. 380 с.

⁴⁸⁴ Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. К. : КНЕУ, 2000. 260 с.

процесу.

Необхідно зазначити, що більшість заходів щодо організації облікового процесу не підлягають прямому розрахунку на ефективність у гривнях. Разом з тим ці заходи впливають на підвищення ефективності виробництва через інші функції управління – контроль, регулювання, стимулювання⁴⁸⁵.

Окремі показники ефективності заходів щодо удосконалення обліку та методика їх обчислення представлені у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3.

Показники ефективності заходів щодо удосконалення обліку та методика їх обчислення

№ п. п	Найменування показників	Методика визначення	Умовні позначення
1	2	3	4
1.	Коефіцієнт ефективності зниження трудових затрат ($K_{з.т.з}$)	$K_{з.т.з} = T_o / T_i$	T_o – трудові затрати до проведення заходів; T_i – трудові затрати після проведення заходів.
2.	Коефіцієнт зниження вартості затрат на виконання облікових робіт ($K_{з.в.в}$)	$K_{з.в.в} = C_o / C_i$	C_o – показник вартості живої та уречевленої праці з діючих умов; C_i – показник вартості живої та уречевленої праці з запропонованих умов;
3.	Річна економія (E_p)	$E_p = P_y + P_z$	P_y – річна економія, отримана за рахунок удосконалення управління при використанні інформації в умовах автоматизації бухгалтерського обліку, тис. грн.; P_z – річна економія, отримана від зменшення витрат на обробку бухгалтерської інформації в умовах автоматизації бухгалтерського обліку, тис. грн.
4.	Показник питомої ваги працівників автоматизованої праці ($ПВ_{п.а.п}$)	$ПВ_{п.а.п} = K_{п.а.п} / K_{з.о.п}$	$K_{п.а.п}$ – загальна кількість працівників відповідно автоматизованої праці; $K_{з.о.п}$ – загальна кількість облікових працівників

⁴⁸⁵ Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. К. : КНЕУ, 2000. 260 с.

5.	Рівень автоматизації бухгалтерського обліку в установі (P _a)	$P_a = \frac{O_{роб} Z_{ч} + O_{о.р.м}}{O_{о.р.п} Z_{ч} + O_{о.р.м}}$	O_{роб} – обсяг облікових робіт; Z_ч – затрати часу на виконання облікових робіт; O_{о.р.м} – обсяг робіт, виконаних обліковим працівником на робочому місці з використанням засобів обчислювальної техніки; O_{о.р.п} – обсяг робіт, виконаних обліковим працівником вручну;
	Рівень механізації трудового процесу облікового працівника (P _{м.т.п})	$P_{м.т.п} = \frac{O_{о.р.м} Z_{ч}}{O_{о.р.п} Z_{ч} + O_{о.р.м}}$	O_{роб} – обсяг облікових робіт; Z_ч – затрати часу на виконання облікових робіт; O_{о.р.м} – обсяг робіт, виконаних обліковим працівником на робочому місці з використанням засобів обчислювальної техніки; O_{о.р.п} – обсяг робіт, виконаних обліковим працівником вручну;
6.	Витрати на розробку та впровадження проекту (K _p)	$K_p = K_{п} + K_{к}$	K_п – витрати установи на оплату послуг підприємства – виконавця проекту; K_к – капітальні витрати на придбання обчислювальної техніки.
7.	Очікуваний річний економічний ефект (EE _p)	$EE_p = E_n K_p$	E_n – нормативний коефіцієнт капітальних вкладень; K_p – витрати на розробку та впровадження проекту
8.	Термін окупності витрат (T _о)	$T_{ок} = K_p / EE_p$	K_p – витрати на розробку та впровадження проекту; EE_p – очікуваний річний економічний ефект

Джерело: систематизовано авторами на підставі опрацьованих джерел

Рівень автоматизації облікового процесу безпосередньо впливає на обсяг трудових затрат облікового апарату, швидкість та якість виконання облікових завдань, а отже й якість виконання управлінських рішень.

Упровадження автоматизованої системи обробки інформації щодо процесу бухгалтерського обліку потребує і впровадження проекту визначення ефективності зазначеного заходу.

Здійснення розрахунку витрат на розробку та впровадження проекту автоматизації облікового процесу слід починати з визначення складу останніх. Зокрема, до зазначених витрат належать витрати з оплати підприємству – виконавцеві проекту програмного продукту від моменту його підготовки до впровадження, а також придбання, налагодження та впровадження засобів передавання та обробки даних.

Показники оцінки запровадження автоматизації бухгалтерського обліку на підприємстві та їх визначення розглянемо на рис. 3.16.



Рис. 3.16. Показники оцінки запровадження автоматизації бухгалтерського обліку та їх визначення

Звертаємо увагу, що тривалість нормативного коефіцієнту ефективності капітальних вкладень (E_n) звичайно дорівнює так званому горизонту прогнозування чи індикативного планування. Проект (варіант) капітальних вкладень визначають ефективним за умови, коли розрахований коефіцієнт ефективності вкладень дорівнює або більший нормативного.

Порівняння нормативного коефіцієнта капітальних вкладень та коефіцієнту економічної ефективності (K_{ee}) при абсолютній перевазі останнього свідчить на користь прийняття рішення про впровадження проєкту автоматизації бухгалтерського обліку.

Результати означених розрахунків оформлюються у таблиці і слугують обґрунтуванню до плану автоматизації бухгалтерського обліку установи.

3.2. Організація економічного аналізу на підприємстві

Забезпечення ефективного функціонування підприємств потребує економічно грамотного управління їхньою діяльністю, яке багато в чому визначається умінням її аналізувати. За допомогою аналізу вивчають тенденції розвитку, глибоко і системно досліджують фактори зміни результатів діяльності, обґрунтовують плани та управлінські рішення, здійснюють контроль за їх виконанням, виявляють резерви підвищення ефективності виробництва, оцінюють результати діяльності підприємства, виробляють економічну стратегію його розвитку.

Економічний аналіз є прикладною економічною наукою, яка належить до галузі суспільних наук. Він тісно пов'язаний з іншими науками і дисциплінами, зокрема такими як економічна теорія, бухгалтерський облік, аудит, статистика, менеджмент, планування, маркетинг, контролінг, консалтинг, фінансово-кредитні дисципліни, технічні і технологічні науки. Економічний аналіз використовує теоретико-методологічні надбання інших наук і одночасно забезпечує ефективні інструменти, інформаційну базу для функціонування інших наук. Завдяки цьому він сприяє підвищенню ефективності суспільного виробництва⁴⁸⁶.

Зміст економічного аналізу – це комплексне всебічне дослідження всіх сторін діяльності підприємства на основі використання відповідних джерел інформації, вивчення окремих елементів економічної роботи, виявлення і вимірювання впливу факторів на результати діяльності підприємства, зіставлення витрат і результатів, узагальнення результатів аналізу і, нарешті, обґрунтування альтернативних варіантів управлінських рішень з метою вибору оптимального⁴⁸⁷.

⁴⁸⁶ Єгорова О. В., Дорогань-Писаренко Л. О., Тютюнник Ю. М. Економічний аналіз. Навч. посібник. Полтава. РВВД ПДАА. 2018. 290 с.

⁴⁸⁷ Максименко Д. В., Шулевка О. Ю. Організація економічного аналізу на підприємстві. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. Карпатська вежа. 2017. Випуск 23 (18). С. 197–203.

З урахуванням системи ознак економічний аналіз розподіляється на види та напрями, які доповнюють один одного (таблиця 3.4.).

Таблиця 3.4.

**Економічний аналіз господарської діяльності
класифікується за наступними ознаками**

Ознака	Характеристика
За галузевою ознакою	<ul style="list-style-type: none"> - галузевий, методика якого враховує специфіку певної галузі; - міжгалузевий, який є теоретико-методологічною основою економічного аналізу в усіх галузях національної економіки.
За ознакою часу	<ul style="list-style-type: none"> - попередній (прогнозний, перспективний) аналіз проводиться до здійснення господарських операцій; - подальший (ретроспективний, історичний) аналіз проводиться після здійснення господарських операцій. Ретроспективний аналіз, у свою чергу, ділиться на: <ol style="list-style-type: none"> 1) оперативний (ситуативний) аналіз проводиться відразу після здійснення господарських операцій або зміни ситуації за короткі відрізки часу; 2) підсумковий (завершальний) аналіз проводиться за звітний період.
За просторовою ознакою	<ul style="list-style-type: none"> - внутрішньогосподарський аналіз вивчає діяльність тільки даного підприємства і його структурних підрозділів; - міжгосподарський аналіз, при якому порівнюються результати діяльності двох або більше підприємств.
За об'єктами управління	<ul style="list-style-type: none"> - техніко-економічний аналіз, змістом якого є вивчення взаємодії технічних і економічних процесів; - фінансово-економічний аналіз основну увагу приділяє фінансовим результатам діяльності підприємства; - управлінський аналіз проводять всі служби підприємства з метою надання керівництву інформації, необхідної для ухвалення оптимальних управлінських рішень; - соціально-економічний аналіз вивчає взаємозв'язок соціальних і економічних процесів, їх взаємний вплив на економічні результати; - економіко-статистичний аналіз вивчає діяльність не підприємств, а господарських комплексів, регіонів, галузей і національної економіки; - економіко-екологічний аналіз досліджує

	взаємодію екологічних і економічних процесів; - маркетинговий аналіз застосовується для вивчення зовнішнього середовища функціонування підприємства.
За методикою вивчення об'єктів	- порівняльний аналіз, при якому обмежуються порівнянням звітних показників з показниками плану поточного року, минулих років, конкурентів; - діагностичний аналіз передбачає встановлення характеру порушень нормального ходу економічних процесів на основі типових ознак; - маржинальний аналіз – це метод оцінки ефективності управлінських рішень на підставі причинно-наслідкового взаємозв'язку обсягу продаж, собівартості і прибутку і розподілу витрат на постійні і змінні; - економіко-математичний аналіз, при якому вибирається найбільш оптимальний варіант вирішення економічної задачі; - факторний аналіз, у тому числі детермінований і стохастичний; - функціонально-вартісний аналіз зазвичай пов'язаний з випуском та експлуатацією певних видів продукції.
За суб'єктами (користувачами аналізу)	- внутрішній аналіз виконується безпосередньо на підприємстві; - зовнішній аналіз проводиться на підставі фінансової і статистичної звітності, органами державного управління, банками, акціонерами.
За охопленням об'єктів, що вивчаються	- суцільний аналіз, при якому вивчаються усі об'єкти; - вибірковий аналіз – вивчається частина об'єктів.
За змістом програми	- комплексний аналіз; - тематичний аналіз.
Залежно від використання засобів комп'ютерної техніки	- з використанням ПЕОМ; - без використання ПЕОМ.

Сучасний багатоваріативний економічний аналіз за методами дослідження класифікується на фінансовий, управлінський та операційно-вартісний аналіз.

Фінансовий аналіз, як правило, проводиться на основі фінансової звітності і включає такі питання, як аналіз основних фінансових результатів, рентабельності виробництва, фінансової стійкості та надійності, ділової активності,

ліквідності, платоспроможності та ін.

Управлінський аналіз представляє собою систему спеціальних знань, пов'язану з дослідженням ресурсів підприємства з урахуванням його можливостей, що складаються під впливом об'єктивних і суб'єктивних чинників. Управлінський аналіз охоплює ширше коло аналітичних процедур господарської діяльності виробничого підприємства, базується не тільки на даних фінансової звітності, але й аналітичних даних бухгалтерського обліку, не тільки констатує факт, але й результати роботи підприємства, виявляючи причинно-наслідкові залежності.

Операційно-вартісний аналіз підприємства дає змогу визначити галузеву спеціалізацію діяльності, місце підприємства у системі госпрозрахункових відносин, можливості, форми та перспективи взаємовідносин з іншими контрагентами цієї системи. Крім того, операційно-вартісний аналіз дає змогу оцінити ефективність та доцільність функцій, які виконує підприємство⁴⁸⁸.

Предметом економічного аналізу є виробничо-господарська діяльність підприємства, що складається під впливом об'єктивних і суб'єктивних факторів і отримує відповідне відображення через систему господарського обліку – статистичного, бухгалтерського або оперативного⁴⁸⁹.

Основною метою економічного аналізу є пошук резервів підвищення ефективності суспільного господарства і розробка заходів щодо їх реалізації. Економічна діяльність в умовах ринкової економіки досить різноманітна, включає стадії маркетингу, проектування, освоєння, виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг) та отримання кінцевих фінансових результатів.

Об'єктом економічного аналізу є діяльність суб'єктів господарювання, різні її види, окремі аспекти, явища і процеси. При цьому економічний аналіз безпосередньо вивчає не саму господарську діяльність (як технологічний, організаційний процес), а основні її вияви або ознаки, як наслідки дії процесів.

У наведеному визначенні:

- аспекти – сукупність якісно однорідних явищ і процесів, що виконують у господарській діяльності певні функції, тобто її

⁴⁸⁸ Левицька С. О., Сич Д. М., Інформативність економічного аналізу в системі управлінського обліку. *Вісник НУБГП. Серія «Економічні науки»*. Випуск 1(81) 2018 р. С. 117–129.

⁴⁸⁹ Паршин Ю. І., Паршина О. А. *Основи економічного аналізу*. Навч. Посібник. Дніпро : «ФОП Дробязко С. І.». 2020. 180 с.

підсистеми. Основними аспектами є управління, виробництво, реалізація продукції, ресурси, витрати, фінанси, маркетинг тощо;

- процеси – сукупність ряду послідовних дій, спрямованих на здійснення господарської діяльності та досягнення певних її результатів або послідовна зміна станів господарської діяльності та її основних виявів у часі;

- явища – у вузькому розумінні – це фіксовані стани процесів, у широкому – зовнішні вияви сутності основних аспектів і процесів господарської діяльності;

- ознаки – реалізація властивостей господарської діяльності та її результатів, які піддаються безпосередньому або опосередкованому вимірюванню, виявляються і характеризуються в процесі дослідження у контексті визначеної теорії та мети⁴⁹⁰.

Отже, об'єктом економічного аналізу є господарська діяльність, яка містить у собі: підготовку до виробництва, організацію технологічного процесу, виробництво продукції, використання виробничих ресурсів, витрати виробництва; реалізацію продукції (товарів, робіт, послуг), фінансові результати, матеріально-технічне та фінансове забезпечення, використання фінансових ресурсів, фінансовий стан, інвестиційні вкладення, соціально-економічний розвиток підприємства тощо⁴⁹¹.

Іншими словами, об'єктами економічного аналізу є кінцеві результати роботи підприємства, які включають:

- фінансовий стан підприємства;
- економічні результати;
- виробничі результати;
- результати технічного розвитку;
- соціальні результати тощо⁴⁹².

Економічний аналіз є сферою практичної діяльності управлінського персоналу різного рівня.

Діяльність суб'єкта господарювання аналізують безпосередньо його працівники (внутрішні суб'єкти аналізу) та у підприємствах, відомствах, установах, які мають безпосереднє відношення до нього і з якими воно вступає у певні виробничі,

⁴⁹⁰ Кулик А. В. Теорія економічного аналізу. Навч. посібник. 2018. К. ДП «Вид.дім «Персонал». 452 с.

⁴⁹¹ Єгорова О. В., Дорогань-Писаренко Л. О., Тютюнник Ю. М. Економічний аналіз. Навч. посібник. Полтава. РВВД ПДАА. 2018. 290 с.

⁴⁹² Паршин Ю. І., Паршина О. А. Основи економічного аналізу. Навч. Посібник. Дніпро : «ФОП Дробязко С. І.». 2020. 180 с.

економічні, фінансові та організаційно-господарські стосунки (зовнішні суб'єкти аналізу) (рис. 3.17.).

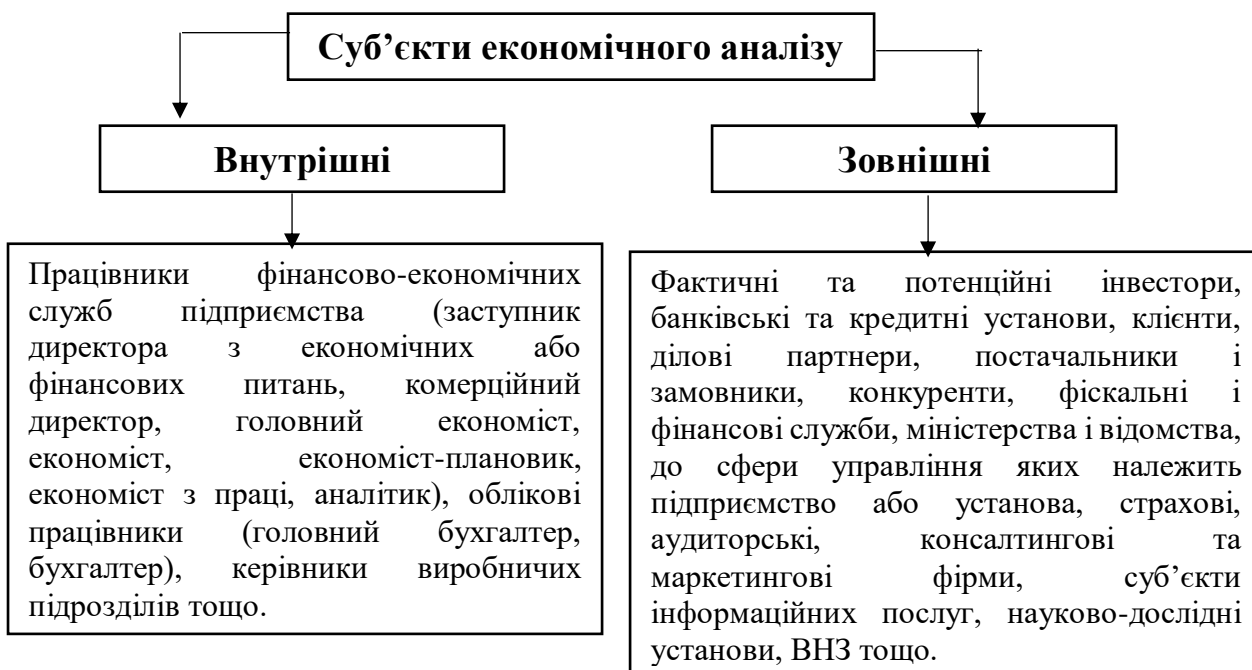


Рис. 3.17. Суб'єкти економічного аналізу

Джерело: ⁴⁹³

Роль і різноманіття економічної діяльності визначають складність змісту економічного аналізу і завдань, що стоять перед ним (таблиця 3.5.)

Таблиця 3.5.

Основні завдання економічного аналізу

№	Завдання економічного аналізу	Характеристика
1	Оцінка стану та встановлення тенденцій окремих економічних явищ і процесів	Економічний аналіз базується на принципі діалектики, тобто розглядає явища і процеси господарської діяльності не як сталі, а як такі, що постійно змінюються, розвиваються. Маючи справу з показниками ряду динаміки, дослідник завжди намагається виявити тенденцію – головну закономірність розвитку явища або процесу.
2	Складання планів розвитку підприємства	Аналіз є базою планування, засобом оцінки виконання плану, оцінки доцільності обраної стратегії та контролю досягнення визначених цілей. Складання науково обґрунтованих планів чи розробка прогнозів неможливі без аналітичних розрахунків. На стадії виконання плану економічний аналіз забезпечує виявлення рівня його виконання в кожний конкретний

⁴⁹³ Єгорова О. В., Дорогань-Писаренко Л. О., Тютюнник Ю. М. Економічний аналіз. Навч. посібник. Полтава. РВВД ПДАА. 2018. 290 с.

		момент, виявлення недоліків і причин їх виникнення.
3	Контроль за роботою підприємства, виконанням планів	Оцінка виконання планів проводиться за показниками: обсяги, строки, якість виробленої та реалізованої продукції, понесені витрати, отримані доходи тощо. В процесі аналізу особливу увагу треба приділити встановленню причин невиконання плану (помилки, недоліків) та визначити їх вплив на результати роботи підприємства.
4	Визначення результатів роботи, ефективності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів;	Ресурси – фактори, що використовуються для виробництва економічних благ. Існує чимало видів класифікації ресурсів. Для виробничої сфери найбільш поширена наступна класифікація: трудові ресурси, основні засоби і предмети праці. Виділяють також природні, інтелектуальні, інформаційні, фінансові та інші види ресурсів.
5	Пошук резервів підвищення ефективності діяльності та заходів їх впровадження.	Економічний аналіз дає можливість не лише оцінювати минулі, теперішні чи майбутні події, але й приймати управлінські рішення, необхідні 10 заходів для покращення результатів діяльності.

Джерело: ⁴⁹⁴

Ці основні завдання економічного аналізу забезпечують за їх комплексного вирішення досягнення кінцевих результатів – виконання планів, поліпшення й удосконалення економічної роботи і відповідно подальшого розвитку підприємств.

Проте ними не вичерпується весь склад завдань аналізу. Можна назвати й такі:

оцінка реальності, напруженості та оптимальності планів і обґрунтованості норм споживання ресурсів;

виявлення забезпеченості підприємства матеріальними, трудовими та фінансовими ресурсами;

оцінка дійовості поточного контролю на всіх виробничих дільницях;

вивчення новацій і сприяння їхньому поширенню;

дослідження конкурентоспроможності підприємства і кон'юнктури ринку⁴⁹⁵.

У сучасних умовах істотно зростає роль економічного аналізу в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання, а також розширюються його можливості. Тому на сьогодні, для того щоб

⁴⁹⁴ Паршин Ю. І., Паршина О. А. Основи економічного аналізу. Навч. Посібник. Дніпро : «ФОР Дробязко С.І.». 2020. 180 с.

⁴⁹⁵ Бабець Є. К., Горлов М. І, Жуков С. О. Теорія економічного аналізу. Навчальний посібник. К. : ВД «Професіонал». 2016. 384 с.

повністю реалізувати свою мету, економічний аналіз повинен виконувати відповідні функції (рис. 3.18).



Рис. 3.18. Функції економічного аналізу
Джерело: ⁴⁹⁶

1) оцінювальна – визначення стану досліджуваних об'єктів та його відповідності цільовим параметрам і потенційним можливостям, визначення загальних тенденцій, локальних і закономірних змін та їх інтенсивності;

2) діагностична – дослідження причинно-наслідкових відношень досліджуваних об'єктів, ідентифікація різного роду відхилень від цільових параметрів і потенційних можливостей, диспропорцій, структурних деформацій, можливостей виникнення несприятливих і ризикових ситуацій, їх інтенсивності та динаміки, визначення впливу факторів на них;

3) пошукова – виявлення й обґрунтування резервів або невикористаних потенційних можливостей зміни та розвитку досліджуваних об'єктів, розроблення варіантів дій, спрямованих на досягнення бажаного стану, попередження та нейтралізації

⁴⁹⁶ Паршин Ю. І., Паршина О. А. Основи економічного аналізу. Навч. Посібник. Дніпро : «ФОП Дробязко С.І.». 2020. 180 с.

різного роду відхилень, диспропорцій, структурних деформацій, несприятливих і ризикових ситуацій, кола регульованих факторів, шляхів і засобів їх реалізації;

4) експертна – експертиза управлінських рішень, програм, проектів, пропозицій і рекомендацій, що полягає у з'ясуванні обґрунтованості та відповідності цілям, нормам і стандартам управління, осмислення позитивних і негативних наслідків від практичної їх реалізації;

5) контрольна – здійснення контролю за виконанням прийнятих управлінських рішень, ефективністю використання ресурсів та дотриманням соціальних норм і стандартів;

6) моніторингова – постійне безперервне спостереження за станом керованих об'єктів та його відповідністю встановленим нормам, стандартам, цільовим параметрам і потенційним можливостям, за їх інтенсивністю та динамікою, а також своєчасне інформування про можливості настання несприятливих, критичних або неприпустимих ситуацій.

Підвищенню рівня аналітичної роботи сприяє залучення до аналітичної роботи спеціалістів-технологів, керівників підрозділів, висококваліфікованих робітників тощо. Організація економічного аналізу зумовлюється розміром, структурою, технічним рівнем управління даного господарюючого суб'єкта тощо. Ініціаторами проведення та користувачами аналізу є зацікавлені особи, частіше за все власники або керівники підприємства, управлінський персонал, менеджери, керівники підрозділів, працівники підприємства.

Під **організацією економічного аналізу** розуміють систему заходів із забезпечення ефективності, організованості, планомірності, обдуманого упорядкування дослідження об'єкта, а також дотримання внутрішньої дисципліни.

Це вимагає чіткого розуміння суті, мети, завдань, об'єкта, предмета аналізу, дотримання його принципів, знання видів, умінь використовувати на практиці аналітичні методи і способи, збирати необхідну інформацію, робити відповідні розрахунки та висновки. Для раціонального проведення аналітичного дослідження слід дотримуватися низки умов щодо науково-методичного, організаційного, ресурсного, кадрового, інформаційного забезпечення, а також основних вимог до організації економічного аналізу (рис. 3.19.).

Головне завдання організації економічного аналізу – досягнення поставленої мети (пошук резервів підвищення ефективності господарювання) в найкоротші строки при найкращому використанні наявних ресурсів.

У процесі підготовки до проведення аналізу виникає низка

питань, які потребують вирішення. Тому необхідною і першочерговою умовою здійснення аналітичного дослідження є плановість, яка дає змогу зосереджувати зусилля аналітиків та інших фахівців на вирішенні актуальних економічних проблем, концентрувати фінансові і матеріально-технічні ресурси на головних напрямках пошуку резервів підвищення ефективності господарювання.



Рис. 3.19. Основні вимоги до організації економічного аналізу

Джерело: ⁴⁹⁷

Для дотримання вимоги плановості необхідно скласти план і програму аналізу, які тісно пов'язані між собою⁴⁹⁸.

Раціональна організація економічного аналізу потребує дотримання принципів, які сприяють підвищенню його ефективності й поліпшенню фінансових результатів діяльності підприємств (табл. 3.6).

Таблиця 3.6.

Принципи організації економічного аналізу

Принцип	Характеристика
Науковості	аналіз повинен мати науковий характер, тобто базуватися на використанні передового досвіду, новітніх методів дослідження
Системності	передбачає дослідження економічних явищ і процесів як складних динамічних систем із функціонально-структурною будовою елементів, певним способом пов'язаних між собою та зовнішнім середовищем

⁴⁹⁷ Максименко Д. В., Шулевка О. Ю. Організація економічного аналізу на підприємстві. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. Карпатська вежа. 2017. Випуск 23 (18). С. 197–203.

⁴⁹⁸ Шегда А. В. Економіка підприємства. Навч. посібник. Київ : Знання-Прес. 2012. С. 266–279.

Комплексності	полягає в тому, що аналіз повинен охоплювати всі сторони діяльності підприємства для з'ясування його фінансового стану й виділення необхідних заходів щодо поліпшення його функціонування
Періодичності	передбачає необхідність систематичного проведення аналітичних досліджень на базі високої їх організації та планування аналітичної роботи
Достовірності	аналіз повинен базуватися на достовірній, перевіреній інформації, що реально відображає об'єктивну дійсність, а його висновки мають обґрунтовуватися точними аналітичними розрахунками
Оперативності	полягає у тому, що економічний аналіз повинен здійснюватися швидко і своєчасно, що дасть змогу керівництву будівельного підприємства приймати правильні управлінські рішення, що відповідають поточній кон'юктурі фінансового ринку й пріоритетам розвитку підприємства
Дієвості	полягає в тому, що аналіз повинен ефективно впливати на діяльність підприємства і його результати, вчасно виявляти недоліки в роботі, інформувати про це керівництво підприємства, а також попереджати виникнення їх у майбутньому. Результати аналізу мають служити для керівництва підприємства інформаційною базою для прийняття управлінських рішень з метою оптимізації його функціонування
Ефективності	означає, що витрати на проведення аналітичного дослідження повинні бути найменшими при оптимальній глибині аналізу і його комплексності
Всебічність	передбачає врахування всіх внутрішніх зв'язків і відносин системи та всіх факторів, які впливають на її функціонування
Динамічність	встановлює, що всі характеристики системи слід розглядати не як постійні, а як такі, що змінюються до своєї протилежності. Принцип динамічності передбачає досить гнучкі зв'язки всередині підприємства між його функціональними підрозділами для здійснення аналізу
Паралелізм	в організації обліку, контролю та аналізу тлумачиться як обов'язкова наявність систем (підсистем) бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в усіх самостійних господарських підрозділах.

Джерело:⁴⁹⁹

Економічність аналізу – вимога, що впливає з однойменного принципу економічності або ефективності. Зміст її полягає в бережному витрачанні ресурсів, сприянні економії

⁴⁹⁹ Максименко Д. В., Шулевка О. Ю. Організація економічного аналізу на підприємстві. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. Карпатська вежа. 2017. Випуск 23 (18). С. 197–203.

витрат при проведенні аналізу. Здійснення аналітичного дослідження доцільне лише тоді, коли економічний ефект від цього буде значно більшим, ніж затрати. Економії витрат сприяє чітка організація роботи аналітиків, дотримання встановлених строків їх роботи, залучення до аналізу кваліфікованих досвідчених працівників, використання науково-обґрунтованих методів і методик, сучасних інформаційних технологій⁵⁰⁰.

Так, план аналізу – це заздалегідь намічена система методологічних та організаційних заходів, яка передбачає порядок, послідовність і строки проведення аналітичного дослідження. Програма аналізу є переліком чітко сформульованих конкретних питань з проведення аналітичних процедур. І план, і програма займають надзвичайно важливе місце в організації аналітичних досліджень, яка включає два блоки:

1) програмно-методичні питання (мета, завдання, об'єкт, предмет, програма аналізу);

2) організаційні питання – організаційний план (місце аналізу, виконавці, час і строки проведення, матеріально-технічне та інформаційне забезпечення, контроль, користувачі тощо) (рис. 3.20.)

Динамічність і гнучкість форм економічного аналізу полягає в передбаченні у плані, програмі аналітичної роботи можливості оперативного внесення змін (у разі необхідності) щодо виду, методики, інформаційної бази аналізу. Причиною цих змін може бути зміна об'єктів аналізу, наприклад умов виробництва.

Забезпеченість кваліфікованими кадрами означає залучення до аналітичної роботи професіоналів з відповідною освітою, різнобічним рівнем знань і досвідом практичної економічної роботи. Сучасний економіст повинен розбиратися не тільки в економіці, а і в організації виробництва, маркетингу, менеджменту, фінансах, бухгалтерському обліку, аудиту, технології, комп'ютерних інформаційних системах, знати іноземну мову тощо. Крім того, він повинен мати теоретичні знання і практичні навички з використання як простих, відомих, традиційних методів і способів аналізу (порівняння, групування, середні величини, графічний), так і більш складних – стохастичного, факторного, маржинального, функціонально-вартісного аналізу та ін.

⁵⁰⁰ Максименко Д. В., Шулевка О. Ю. Організація економічного аналізу на підприємстві. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. Карпатська вежа. 2017. Випуск 23 (18). С. 197–203.

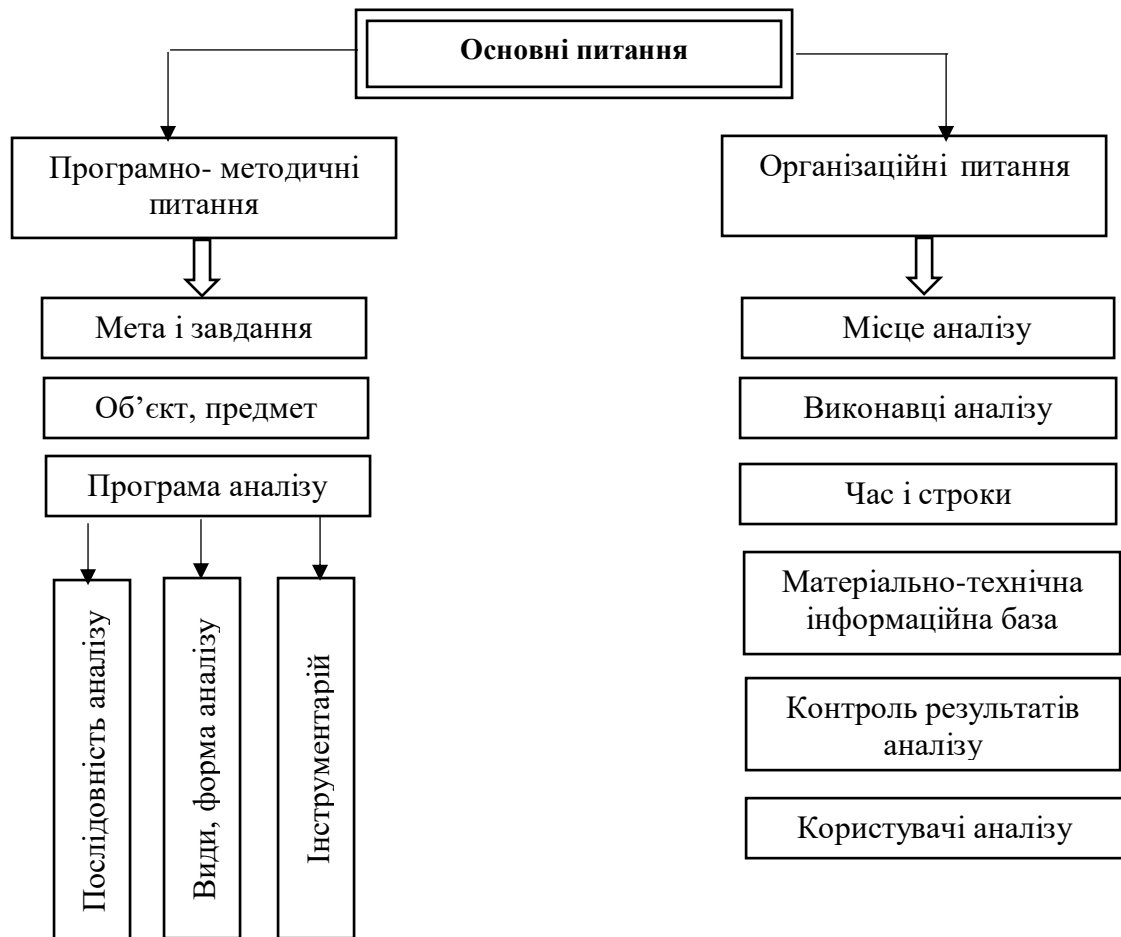


Рис. 3.20. Основні питання організації аналітичного дослідження

Джерело: ⁵⁰¹

Методичне та інформаційне забезпечення аналізу – це вимога, без дотримання якої взагалі неможливо зробити аналіз. Проведення розрахунків, формулювання висновків аналітичного дослідження потребують використання науково-обґрунтованих, апробованих на практиці методичних рекомендацій, методик, вказівок з визначення, оцінювання і прогнозування найважливіших економічних показників, наприклад продуктивності праці, собівартості продукції, прибутку, рентабельності виробництва, платоспроможності підприємства.

Інформаційне забезпечення аналізу полягає у необхідності надання виконавцям аналізу необхідних даних, які характеризують діяльність досліджуваного об'єкта в динаміці за ряд років, загалом і за складовими, в абсолютних і відносних показниках. Бажано також мати інформацію не тільки щодо об'єкту, який аналізується, а й за іншими, наприклад, по

⁵⁰¹ Максименко Д. В., Шулевка О. Ю. Організація економічного аналізу на підприємстві. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. Карпатська вежа. 2017. Випуск 23 (18). С. 197–203.

конкурентах, середні показники по підприємствах цього виду економічної діяльності, регіону тощо⁵⁰².

Це система раціональних, скоординованих дій в процесі вивчення об'єкта спостереження відповідно до визначених завдань.

Організація аналізу на підприємстві охоплює велике коло питань, які включають в себе організацію аналітичної служби; організацію технології аналітичного процесу; розробку загальних засад та порядку проведення аналізу; організаційне, методичне, матеріально-технічне забезпечення; загальне керівництво та прийом виконаних аналітичних робіт; розвиток та удосконалення економічного аналізу на підприємстві з метою поліпшення якості управління тощо⁵⁰³.

Фактично, організацію розглядають у двох аспектах. З одного боку – як організацію аналітичної служби та забезпечення проведення аналізу. З другого – як організацію аналітичних робіт, що безпосередньо здійснюються при проведенні аналізу⁵⁰⁴ (рис. 3.21.).

Найбільш гнучкий та динамічний підрозділ суб'єкта господарювання, функції та структура якої залежать від низки обставин. Так, в кожному конкретному випадку повинен враховуватись розмір підприємства, структура управління, характер функціональних зв'язків та автоматизація управлінських процесів, вид діяльності та обсяги виробництва і продаж, кадровий потенціал, облікова система і політика на підприємстві⁵⁰⁵.

На малих підприємствах, для яких характерна проста лінійна організаційна структура управління, аналітичну службу чи функціональні центри аналізу, як правило, не створюють. Функції такої служби чи центру у зв'язку з незначним обсягом діяльності покладені на власника малого підприємства або його

⁵⁰² Костенко Т. Д. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства. Вид. 2-ге пер. та доп. Навч. посібник. К. : Центр учбової літератури. 2010. 400 с.

⁵⁰³ Стецюк Л. С. Організація аналітичної роботи на сільськогосподарських підприємствах Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/organizaciyaanalitichnoi-roboti-napidpriemstvah.html>

⁵⁰⁴ Стецюк Л. С. Організація аналітичної роботи на сільськогосподарських підприємствах Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/organizaciyaanalitichnoi-roboti-napidpriemstvah.html>

⁵⁰⁵ Т. О. Мулик. Організаційно-методичні аспекти діяльності аналітичної служби підприємства. *Ефективна економіка*. 2020 р. № 8. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8_2020/74.pdf

директора. На невеликому підприємстві достатньо мати одного експерта аналітика, який може бути референтом чи експертом, радником і виконувати аналітичні функції. Дуже часто на малих підприємствах на головного бухгалтера, крім його основної облікової роботи, покладені обов'язки з проведення економічного аналізу⁵⁰⁶.



Рис. 3.21. Аспекти організації економічного аналізу на підприємстві

Джерело: ⁵⁰⁷

На середніх підприємствах, які використовують переважно лінійно-функціональну організаційну структуру управління, функції аналізу виконує спеціальний аналітик або група аналізу діяльності, що належить до фінансової служби підприємства. Такий центр аналізує всі основні аспекти діяльності підприємства, координуючи її з різними, пов'язаними відділами підприємства⁵⁰⁸. На таких підприємствах прийнятна організація

⁵⁰⁶ Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу. Навчальний посібник. К. : Знання. 2008. 639 с.

⁵⁰⁷ Стецюк Л. С. Організація аналітичної роботи на сільськогосподарських підприємствах Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/organizaciyaanalitichnoi-roboti-napidpriemstvah.html>

⁵⁰⁸ Шурпенкова Р. К. Організація економічного аналізу на підприємстві.

невеликого експертно-аналітичного підрозділу із 3–6 осіб, за кожним з яких закріплюється конкретна аналітична функція, завдання тощо. До складу такого підрозділу можуть входити юрист, маркетолог, фінансист, програміст, перекладач (якщо підприємство виходить на зовнішній ринок). У такому разі немає потреби створювати спеціалізовані підрозділи з маркетингу, кадрів, особливий юридичний відділ. Єдиний аналітичний підрозділ на середньому підприємстві здатний взяти на себе всі або частину цих функцій⁵⁰⁹.

На великих підприємствах із широко диверсифікованою виробничою чи регіональною діяльністю застосовують дивізійну організаційну структуру управління, в основі якої – децентралізація підприємства за окремими ознаками – регіональною, товарною та ін. Тут аналіз виконують відділи аналізу, сформовані в кожній філії (асоціації, корпорації, холдинги та інтегровані формування)⁵¹⁰.

Сьогодні виділяють дві форми організації аналізу: централізовану і децентралізовану.

При централізованій організаційній формі передбачається утворення спеціалізованого відділу, служби (Керівник філії I, Керівник філії II, Керівник філії III, Відділ аналізу, Інші функціональні відділи підрозділу) економічного аналізу. Така організаційна форма допомагає забезпечити єдність методологічного забезпечення аналізу та чіткий розподіл роботи аналітиків. Але, разом з тим, зумовлює відірваність аналітичного процесу від загального процесу управління⁵¹¹.

У децентралізованій формі весь комплекс аналітичних робіт розподіляють за загальною структурою управління. Тобто, кожен відділ (служба, підрозділ) здійснює певний комплекс аналітичних робіт відповідно до свого призначання на підприємстві⁵¹².

Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: зб. наук. праць / державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської системи України». Суми, 2009. Вип. 25. С. 150–168.

⁵⁰⁹ Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу. Навчальний посібник. К. : Знання. 2008. 639 с.

⁵¹⁰ Шурпенкова Р. К. Організація економічного аналізу на підприємстві. Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: зб. наук. праць / державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської системи України». Суми, 2009. Вип. 25. С. 150–168.

⁵¹¹ Мулик Т. О., Материнська О. А., Пльонсак О. Л. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2017. 288 с.

⁵¹² Мулик Т. О., Материнська О. А., Пльонсак О. Л. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2017. 288 с.

Основною метою аналітичної служби є розробка концепцій, планів, програм розвитку підприємства на основі аналізу та оцінки результатів його минулої і поточної діяльності.

На аналітичний підрозділ підприємства покладаються такі завдання:

- сприяння керівництву підприємства в об'єктивній оцінці економічної ситуації;
- аналіз загальної картини функціонування підприємства;
- техніко-економічні дослідження з метою виявлення невикористаних резервів і підготовка можливих варіантів дій щодо підвищення ефективності господарювання;
- розробка та обґрунтування оперативних і стратегічних рішень щодо покращання фінансового стану і результативності господарської діяльності;
- організація системи управління та основних бізнес-процесів підприємства⁵¹³.

Структура апарату аналітичної служби має відповідати певним вимогам:

- бути максимально простою;
- відповідати досягненням наукової організації праці;
- враховувати досягнення науки і техніки;
- виключати елементи дублювання;
- забезпечувати самостійність та повноцінність кожного підрозділу⁵¹⁴.

Забезпеченість кваліфікованими кадрами означає залучення до аналітичної роботи професіоналів з відповідною освітою, різнобічним рівнем знань і досвідом практичної економічної роботи. Сучасний економіст повинен розбиратися не тільки в економіці, а і в організації виробництва, маркетингу, менеджменту, фінансах, бухгалтерському обліку, аудиту, технології, комп'ютерних інформаційних системах, знати іноземну мову тощо. Крім того, він повинен мати теоретичні знання і практичні навички з використання як простих, відомих, традиційних методів і способів аналізу (порівняння, групування, середні величини, графічний), так і більш складних – стохастичного, факторного, маржинального, функціонально-вартісного аналізу та інші.

Виконавцями економічного аналізу, та безпосередньо,

⁵¹³ Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу. Навчальний посібник. К. : Знання. 2008. 639 с.

⁵¹⁴ Максименко Д. В., Шулевка О. Ю. Організація економічного аналізу на підприємстві. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Карпатська вежа, 2017. № 23 (18). С. 197–203.

аналітичної роботи на підприємстві, є або окремі працівники підприємства, якщо це мале чи середнє за розміром підприємство, або цілі структурні підрозділи на великих підприємствах.

Так, до функцій аналітиків сучасних великих підприємств входять вивчення і забезпечення таких напрямів і складових діяльності:

- організаційно-правова структура підприємства;
- організація стратегічного та оперативного планування;
- формування системи управління та контролю;
- техніко-економічні дослідження;
- контрольно-методична;
- інформаційно-аналітичне забезпечення керівництва та інших підрозділів компанії.

Загальний спектр виконання аналітичних функцій примірними структурними підрозділами великого за розміром підприємства зображені в табл. 3.7.

Таблиця 3.7.

Виконання функцій з економічного аналізу структурними підрозділами підприємства

Виконавці	Зміст аналітичних функцій
Виробничо-технологічний відділ	Аналіз, контроль напруженості, виконання планів виробництва, освоєння нових видів продукції за цехами, ділянками, бригадами, робочими місцями. Аналіз технології виробництва нових виробів і пошук шляхів її удосконалення. Аналіз дотримання технологічного режиму, якості обробки виробів і затрат на неї. Виявлення резервів зниження затрат
Диспетчерський відділ Юридичний відділ Аналіз виконання договірних зобов'язань, штрафних санкцій, претензій, рекламаций, дотримання умов трудового законодавства	Оперативний аналіз, регулювання ходу виробництва на підприємстві: збоїв режимів роботи, рівномірності завантаження потужності підприємства, виконання завдань цехами і виробничими ділянками
Відділ матеріально-технічного забезпечення	Аналіз постачальників і поставок ресурсів: сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, інструментів, обладнання. Аналіз укладання, виконання договорів з постачальниками, збереження ресурсів на складі та видавання за цехами
Транспортний відділ	Аналіз перевезення вантажів всередині підприємства та за його межами (обсяги, витрати, дальність, строки перевезення). Аналіз технічного стану, затрат на ремонти, модернізацію технічного, енергетичного та теплового обладнання. Аналіз поставок, розподілу і витрат електричної, теплової енергії. Аналіз, контроль

	наявності, стану, руху, використання техніки та обладнання, паливно-мастильних матеріалів, газу, електроенергії, запасних частин. Аналіз механізованих, автоматизованих і ремонтних робіт. Розробка рекомендацій з поліпшення забезпечення, використання, оновлення, модернізації машин, механізмів, техніки, обладнання
Економічний відділ	Планування, аналіз виконання комплексних довгострокових і поточних планів, включаючи виробництво, кадри, фінанси, технічний розвиток, капітальне будівництво. Аналіз ефективності виробництва, капітальних вкладень, господарської діяльності в цілому та її ланок. Аналіз використання ресурсів, трудомісткості робіт і продукції, фінансових результатів і фінансового стану. Контроль за дотриманням лімітів витрат, виконанням планів, договорів, виробничих завдань. Обґрунтування заходів з підвищення ефективності господарювання. Аналіз ринків збуту.
Фінансовий відділ	Аналіз, контроль фінансових операцій, виконання планів за доходами і витратами, надходжень, використання грошових коштів, кредитів, виплат податків у бюджет
Відділ праці і заробітної плати	Аналіз виконання виробничих норм, оплати праці, організації трудового процесу, дотримання законів про працю
Відділ бухгалтерського обліку і звітності (бухгалтерія)	Аналіз надходження і використання матеріальних і фінансових ресурсів, робочої сили. Контроль за збереженням і використанням цінностей, ресурсів, виконанням договірних зобов'язань і фінансового плану. Аналіз використання засобів за об'єктами і статтями. Забезпечення інформацією для аналізу, управління, формулювання пропозицій з покращання фінансового стану підприємства. Аналіз, контроль планів, кошторису витрат на виконання будівельних робіт, дотримання строків і якості будівництва
Відділ інформаційних технологій	Забезпечення необхідних для економічного аналізу даних, здійснення їх перевірки, зведення, обробки, аналіз за допомогою сучасних інформаційних комп'ютерних систем
Відділ кадрів	Аналіз наявності, складу, структури, руху, підвищення кваліфікації працівників. Аналіз і контроль за дотриманням режиму робочого дня і трудової дисципліни, техніки безпеки
Юридичний відділ	Аналіз виконання договірних зобов'язань, штрафних санкцій, претензій, рекламацій, дотримання умов трудового законодавства

Джерело: ⁵¹⁵

Враховуючи обсяг масштабів і ступеня диверсифікації господарюючого суб'єкта ці функції можуть дрібнитися і виконуватися значно більшою кількістю відділів та підвідділів або, навпаки, інтегруватися аж до призначення одного-двох працівників, відповідальних за виконання всіх вищезазначених аналітичних функцій, що властиво, як зазначалось раніше, для невеликих підприємств⁵¹⁶.

⁵¹⁵ Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу. Навчальний посібник. К. : Знання. 2008. 639 с.

⁵¹⁶ Т. О. Мулик. Організаційно-методичні аспекти діяльності аналітичної служби підприємства. *Ефективна економіка*. 2020 р. № 8. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/8_2020/74.pdf

Організація робочого місця аналітика передбачає створення належних умов для його продуктивної праці із дотриманням ергономічних, санітарно-гігієнічних, соціально-економічних, трудових, технічних, юридичних та інших, як правило, законодавчо встановлених норм.

Вимогою сьогодення є також забезпечення працівників сучасними засобами обробки, оформлення та передачі інформації – комп'ютерами, калькуляторами, принтерами, факсами, телефонами тощо⁵¹⁷.

Вибір виконавців економічного аналізу значною мірою залежить від виду аналізу за користувачами, тобто від того, внутрішній чи зовнішній це аналіз. Виконавці аналізу в межах своїх посадових обов'язків повинні здійснити систематизацію даних щодо об'єктів аналізу як по підприємству загалом, так і в розрізі окремих об'єктів. Як правило, така інформація надається керівництву підприємства щоквартально, за півроку та рік. Також аналітична інформація групується відповідно до користувачів. Саме такий підхід є визначальним під час розроблення аналітичних висновків, що значно підвищує якість управління⁵¹⁸.

Аналіз для внутрішніх споживачів (керівництво, спеціалісти) виконують працівники різних структурних підрозділів підприємства. Зовнішніми користувачами результатів аналізу можуть виступати вищі організації, банківські, фінансово-кредитні, фіскальні організації та установи, аудиторські фірми, конкуренти тощо, їх представники теж можуть робити певні аналітичні обстеження з питань, які викликають найбільший професійний і комерційний інтерес.

На великих підприємствах аналітична служба підпорядкована заступнику директора з комерційних і фінансових питань, а на малих – самому директору. Організовує та управляє всією роботою аналітиків плановий (економічний) відділ та особисто його керівник (головний економіст). Він надає методичну допомогу працівникам аналітичної служби (мета, об'єкт, методи і прийоми аналізу, побудова таблиць, система показників, джерела інформації тощо), а також узагальнює й систематизує результати аналізу, формулює кінцеві висновки і пропозиції. Крім того, керівник аналітичного підрозділу

⁵¹⁷ Максименко Д. В., Шулевка О. Ю. Організація економічного аналізу на підприємстві. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Карпатська вежа, 2017. № 23 (18). С. 197–203.

⁵¹⁸ Мулик Т. О., Материнська О. А., Пльонсак О. Л. Аналіз господарської діяльності: навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2017. 288 с.

відповідає за організацію і здійснення економічного аналізу, за практичне використання його результатів і прийняття відповідних оперативних і стратегічних рішень.

На підприємствах сучасного типу аналітична діяльність розглядається як систематична управлінська функція, що забезпечується спеціальним професійним підрозділом в управлінському центрі – експертно-аналітичною службою або відділом аналітичного стратегічного планування з комплексними функціями. Вважається, що саме така модель найбільше відповідає вітчизняній практиці і особливостям системи управління, що склалася. Тому багато підприємств (фірм), організацій йдуть цим шляхом. Вони створюють відділи (управління, департаменти) корпоративного розвитку, тобто аналітичні підрозділи при керівництві. За своїми функціями ці відділи дуже подібні до моделі планово-аналітичних підрозділів.

Неухильною умовою вдосконалення управління господарюючим суб'єктом є докорінна реконструкція його технічної та інформаційної бази на основі автоматизованого аналізу з використанням автоматизованих робочих місць.

Автоматизоване робоче місце економіста-аналітика – це сукупність інформаційно-програмно-технічних ресурсів, що забезпечують автоматизацію аналітичних розрахунків.

Загальне або системне програмне забезпечення АРМ економіста – аналітика включає операційну систему і прикладні програми, які розширюють її, програмні засоби діалогового режиму. Цей вид забезпечення призначений для управління роботою процесора; організацій доступу до пам'яті, периферійних засобів і мережі; масивами; запуском і процесами виконання прикладних програм, у тому числі Бейсік, Паскаль тощо. Ефективність АРМ аналітика багато в чому залежить від досконалості методик аналізу, від того, якою мірою вони відповідають сучасним вимогам управління виробництвом, а також від технічних можливостей ПЕОМ⁵¹⁹.

Функціонування АРМ аналітика має такі переваги:

- своєчасне задоволення інформаційних потреб для проведення аналізу;
- мінімізація часу відповіді на аналітичні питання;
- можливість подання вихідної інформації в табличній і графічній формах;

⁵¹⁹ Шурпенкова Р. К. Інформаційні технології для проведення економічного аналізу на підприємстві. Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. 2014. Вип. 1. С. 433–440. URL:

http://nbuv.gov.ua/UJRN/sepspu_2014_1_55.

- можливість внесення коректив у методику розрахунків і у форми відображення кінцевого результату;
- повтор процесу вирішення завдання з будь-якої вибраної точки (стадії) розрахунку;
- можливість працювати у складі обчислювальної мережі; – простота освоєння прийомів роботи на АРМ і взаємодія системи людина-машина;
- вдосконалення організації праці аналітичних працівників⁵²⁰.

Використання ЕОМ підвищує ефективність аналітичної роботи. Це досягається за рахунок:

- скорочення термінів проведення аналізу;
- більш повного охоплення впливу факторів на результати діяльності підприємства;
- заміни приблизних або спрощених розрахунків точними розрахунками;
- ЕОМ стає невід'ємною частиною робочого місця аналітика, а його праця набуває автоматизованого характеру⁵²¹.

У сучасних умовах аналітична (планово-аналітична) служба – найбільш гнучкий і динамічний підрозділ підприємства, функції і структура якої залежать від специфіки самого підприємства, характеру бізнесу, кадрового потенціалу тощо. Тут немає стандартних рішень і методик. При створенні аналітичної служби можна орієнтуватися на досвід зарубіжних і вітчизняних підприємств (компаній)⁵²².

Системне та комплексне проведення економічного аналізу на підприємстві вимагає правильної і цілеспрямованої організації аналітичної роботи шляхом створення аналітичної служби.

Аналітична служба – це один із центральних підрозділів, який відповідає за підготовку та обґрунтування основних стратегічних рішень та відслідковує загальну картину бізнесу господарського суб'єкта (підприємства, фірми, організації).

Основною метою аналітичної служби є розробка концепцій, планів, програм розвитку підприємства на основі аналізу та

⁵²⁰ Шурпенкова Р. К., Демко І. І. Основи організації економічного аналізу в системі управління підприємством. Регіональна економіка. 2008. № 3. С. 161–166. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/regek_2008_3_22.

⁵²¹ Шурпенкова Р. К., Демко І. І. Основи організації економічного аналізу в системі управління підприємством. Регіональна економіка. 2008. № 3. С. 161–166. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/regek_2008_3_22.

⁵²² Чумаченко М. Г., Палюх М. А., Бурчевський В. З., Горбаток М. І. Економічний аналіз. Навчальний посібник. Вид. 2-ге, перероб. і доп. К. : КНЕУ. 2016. 556 с.

оцінки результатів його минулої і поточної діяльності.

Відповідно до змісту економічного аналізу організацію аналітичної роботи можна звести до таких основних положень:

- розробка програми повного, комплексного, системного аналізу діяльності підприємства або плану тематичного аналізу окремих сторін з визначенням об'єктів, мети, складу, послідовності вивчення всіх питань аналізу і термінів виконання;

- формування групи спеціалістів, які здійснюють економічний аналіз з визначенням конкретних виконавців на рівні окремих підрозділів і загалом по підприємству;

- використання всіх джерел інформації (бухгалтерська, оперативна і статистична інформація), позаоблікова інформація, дані планування тощо, а також перевірка і контроль достовірності інформації;

- широке використання в аналітичній роботі сучасних технічних і програмних засобів;

- вирішення в процесі аналітичної роботи основних завдань економічного аналізу (оцінка ступеня виконання плану і завдань; виявлення і реалізація резервів виробництва, недоліків у роботі підприємства і окремих підрозділів, зіставлення досягнутих результатів з витратами; узагальнення результатів аналізу; розробка заходів для усунення недоліків);

- складання аналітичної записки за результатами аналітичної роботи та передача її керівництву для розробки і прийняття управлінських рішень. Об'єктом постійного аналізу є укрупнена концепція бізнесу, виробнича, інвестиційна, збутова та соціальна програми підприємства⁵²³.

Економічний аналіз як комплексний і системний процес включає три послідовні організаційні етапи: підготовчий, виконавчий і заключний. Кожен з цих етапів водночас поділяється на складові. У кінцевому підсумку це становить організаційну структуру економічного аналізу на підприємстві (рис. 3.22.).

Підготовчий етап передбачає⁵²⁴:

- визначення мети і об'єктів аналізу, вивчення матеріалів і результатів аналізу, який проводився в минулому за даними об'єктами;

- складання плану аналізу і графіка його проведення;

- розробку програми і всього необхідного інструментарію

⁵²³ Попович П. Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Підручник. Тернопіль. Економічна думка. 2011. 454 с.

⁵²⁴ Серединська В. М., Загородна О. М., Федорович Р. В. Економічний аналіз. Навч. Посібник. Тернопіль : Видавництво Астон. 2010. 416 с.

аналізу (макетів аналітичних таблиць і методичних вказівок по їх заповненню, способів графічного оформлення матеріалів і результатів аналізу, алгоритмів розрахунків і ін.);

- обмеження кола необхідної інформації для проведення аналізу і попереднє з нею ознайомлення.

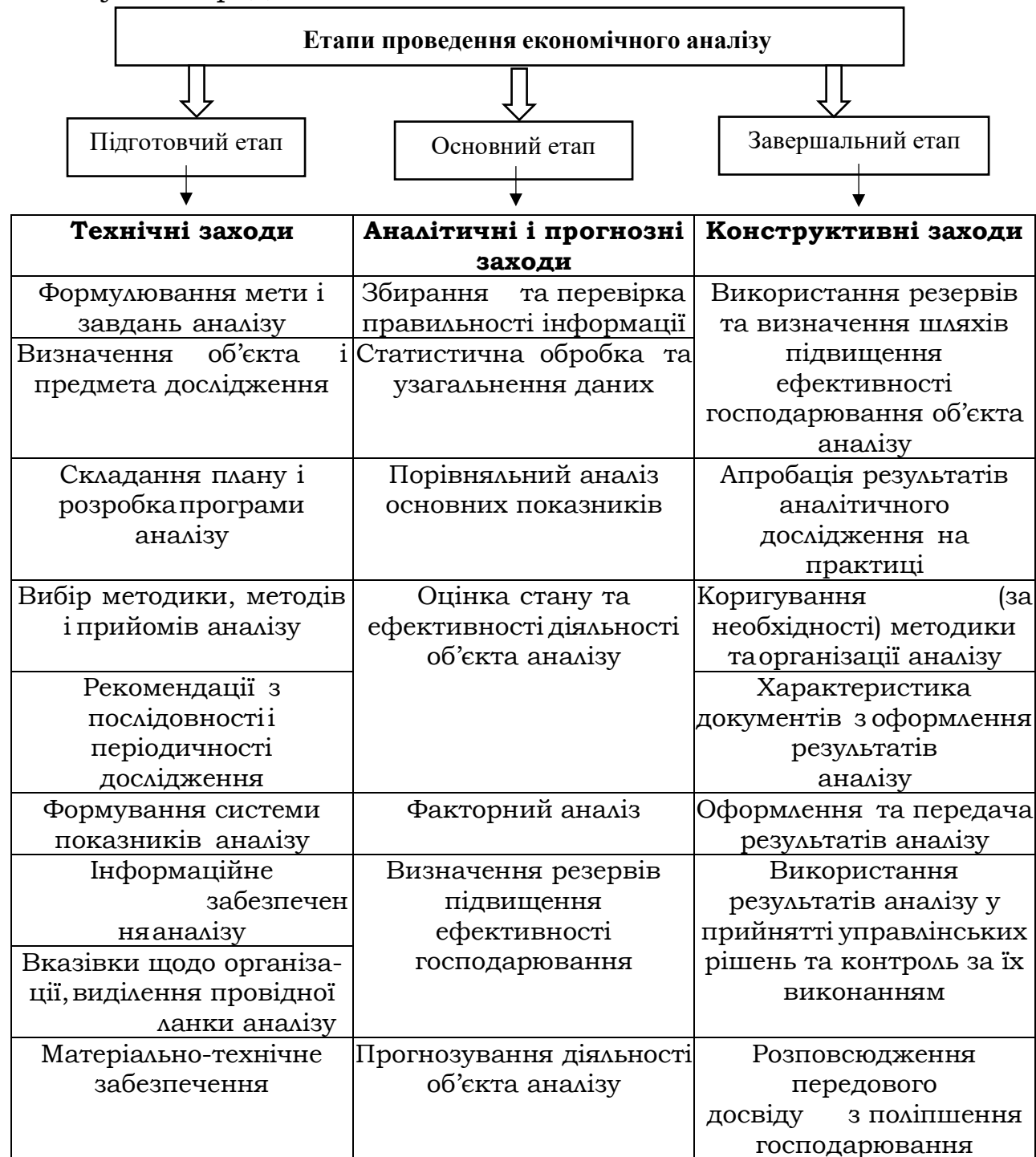


Рис. 3.22. Етапи організації аналітичного процесу

Джерело: ⁵²⁵

⁵²⁵ Максименко Д. В., Шулевка О. Ю. Організація економічного аналізу на підприємстві. *Науковий вісник Мукачівського державного університету.*

Залежно від мети аналізу підбираються об'єкти аналізу, вивчення яких дасть можливість відповісти на поставлені запитання.

Ознайомлення з матеріалами і результатами раніше проведеного аналізу дозволить не тільки оцінити ефективність уже виконаної аналітичної роботи, але і врахувати при подальшому її плануванні допущені помилки і недоліки.

Для забезпечення комплексності і системності в організації аналітичної роботи здійснюють її планування, яке передбачає складання комплексного плану на рівні підприємства, окремих планів для окремих видів аналізу, окремих структурних підрозділів і видів діяльності. Планування аналітичної роботи охоплює широке коло питань. До їх числа можна віднести не тільки встановлення строків виконання окремих робіт, списку виконавців і розподілу обов'язків між ними, але і визначення його інформаційної бази.

Графік виконання аналітичної роботи повинен передбачати стислі строки: чим коротші строки його проведення, тим ефективніше використовуються його результати в управлінні виробництвом. Число і кваліфікація виконавців залежить як від програми аналізу, так і від намічених строків його проведення.

Раціональна організація економічного аналізу пов'язана з проблемою чіткого розмежування об'єктів і суб'єктів аналізу. На великих підприємствах проблемах може бути розв'язана створенням самостійної аналітичної служби або служби внутрішнього аудиту. Середні і малі підприємства часто не можуть дозволити собі скористатися послугами внутрішніх аналітиків і аудиторів, бо це потребує додаткових коштів на їх утримання. Аналітичні роботи на таких підприємствах можуть бути розподілені між працівниками підприємства з покладанням відповідальності на фінансового директора, або ж передані незалежним аудиторам.

Другий етап організації аналітичного процесу – основний. Він містить у собі збір та перевірку достовірності аналітичної інформації, а також систематизацію нагромаджених матеріалів, опрацювання одержаних даних і заповнення аналітичних таблиць, вивчення динаміки показників, взаємозв'язків і взаємозалежностей показників, напрямків і причин відхилень фактичних показників від запланованих, встановлення, виявлення впливу окремих факторів на їх рівень, оцінку процесу і результатів діяльності, виявлення шляхів її поліпшення.

Основна умова успішної організації аналітичної роботи – це достатня за обсягом і достовірна за змістом інформація. Виходячи з цього, цей етап розпочинається з підготовки матеріалів аналізу, тобто підбору наявної інформації, створення додаткових джерел, перевірки достовірності інформації. Для того, щоб правильно розробити стратегію і тактику розвитку підприємства необхідно використовувати достовірні й узгоджені показники, адже недостовірна інформація зумовлює неправильні висновки, а отже, й не вірні управлінські рішення. Тому економічна інформація повинна бути корисною для потреб управління.

Збирати потрібно не будь-яку інформацію, а ту, яка буде необхідною для певних суб'єктів з метою вирішення конкретних аналітичних завдань, тобто вона повинна бути адресною. Витрати на її збір повинні порівнюватися з ефектом від її використання.

Формування інформаційної бази проводиться у відповідності з певними вимогами, а саме: достовірність інформації, достатність її обсягу, своєчасність передачі і представлення та естетичність.

Достовірність економічної інформації, тобто її відповідність господарським явищам, визначає об'єктивність результатів аналізу, правильність, обґрунтованість його висновків і пропозицій. Використання в аналізі недостовірних даних викривляє уявлення про реальну економічну дійсність і приводить до неправильних рішень. Тому вся відібрана для аналізу інформація повинна підлягати детальній перевірці.

Дотримання вимог достатності означає, що для якісного проведення аналізу потрібно володіти всією необхідною для цього інформацією. Якщо даних недостатньо, стан об'єкта управління буде вивчений неповно, що, звичайно, призводить до необґрунтованих, помилкових рішень. Небажаний також надлишок інформації, оскільки збільшуються витрати на збір і опрацювання непотрібних даних, що призводить до зростання загальних витрат на управління; продовжується період створення інформаційної бази і проведення аналізу, а це, водночас, викликає запізнення у прийнятті необхідних управлінських рішень.

Вимога своєчасності реєстрації і передачі економічної інформації пов'язана з необхідністю скорочення часу між виникненням відхилень від запрограмованих параметрів об'єкта аналізу і прийняттям заходів щодо їх ліквідації.

Інформація, що використовується в економічному аналізі, повинна бути грамотно, охайно, привабливо відображена на

матеріальних носіях. Слід зазначити, що культура складання річного звіту як джерела інформації є неабияким способом реклами діяльності підприємства.

Економічний аналіз ґрунтується на системі показників, на комплексному використанні даних цілої низки джерел економічної інформації. В економічній літературі відомі різні класифікаційні ознаки і види економічної інформації⁵²⁶.

Залежно від змісту розрізняють економічну, соціальну, правову, науково-технічну інформацію. Кожна із цих груп поділяється на підгрупи.

Наприклад, група економічної інформації поділяється на облікову, звітну, нормативну та ін.

Науково-технічна інформація включає патентну, конструкторську, технологічну інформацію та ін.

За відношенням до об'єкта аналізу інформація є внутрішньою і зовнішньою.

Внутрішня інформація формується в межах об'єкта аналізу.

Зовнішня – виникає за його межами. Наприклад, підприємство аналізує технічний рівень розвитку виробництва. При цьому показники рівня техніки і технології на конкретному підприємстві будуть внутрішньою інформацією, а дані про технічний рівень виробництва конкуруючих підприємств і підприємств-партнерів – зовнішньою.

За ступенем охоплення об'єкта інформація може бути загальною і локальною (тематичною).

Якщо об'єктом дослідження є попит, то його аналіз виходить далеко за рамки підприємства-виробника і включає аналіз ринку, політики конкурентів, соціальних, демографічних, географічних, загальноекономічних, політичних факторів.

Локальна – включає дані не про весь об'єкт, а тільки про якусь його частину. Так, вивчаючи показники ресурсозбереження виробничого обладнання підприємства, можуть звертати увагу тільки на його матеріаломісткість, енергомісткість, трудомісткість, не охоплюючи показники екологічності, естетичності, безпеки і т.п.

За періодичністю надходження можна розділити інформацію на регулярну і епізодичну.

Джерелом регулярної інформації є статистична і бухгалтерська звітність.

Джерелом епізодичної інформації – матеріали одноразових

⁵²⁶ Серединська В. М., Загородна О. М., Федорович Р. В. Економічний аналіз. Навч. Посібник. Тернопіль : Видавництво Астон. 2010. 416 с.

обстежень, виробничих нарад, первинні документи.

За ступенем постійності інформація класифікується як постійна, умовно-постійна і змінна.

Постійна зберігає своє значення тривалий час, наприклад, план рахунків бухгалтерського обліку.

До умовно-постійної належить інформація яка зберігає своє значення упродовж певного інтервалу часу (наприклад, планові показники).

Змінна інформація характеризується або випадковістю виникнення у часі, або частою зміною кількісних чи якісних характеристик (наприклад, виробничий брак, обсяг виробництва, ціни в умовах нестабільної економіки, попит на товари і ін.).

За джерелами документування можна виділити інформацію облікову і позаоблікову.

До облікових джерел належать планово-нормативні дані, дані бухгалтерського, статистичного, податкового обліку і звітності.

Облікова інформація надається за стандартними формами, котрі регламентовані (бухгалтерська фінансова, податкова та статистична звітність) і розроблені безпосередньо на підприємстві (внутрішня управлінська звітність).

До облікової інформації слід віднести:

- дані бухгалтерського обліку і звітності, дані податкового обліку та звітності;
- дані статистичного обліку та звітності;
- дані управлінського обліку та звітності (графіки і табличні матеріали про виробництво і реалізацію продукції;
- плани і бюджети, звіти про їх виконання;
- виробничі норми і нормативи).

Структура і склад облікового забезпечення аналізу конкурентоспроможності взаємопов'язана з його методичним забезпеченням, адже методика оцінки визначає, які саме дані будуть використані та відповідно сформовані для цих цілей у межах бухгалтерського обліку. Головними компонентами методики є методи та показники, що використовуються під час аналізу.

До позаоблікових джерел слід віднести:

- матеріали різних перевірок – аудиторських та фінансових служб;
- пояснювальні та доповідні записки;
- ділове листування з партнерами, кредиторами;
- матеріали засобів масової інформації, аналітичні огляди;
- матеріали, отримані в результаті особистих контактів;

– фінансову інформацію, що міститься в прайс-листах, прейскурантах, довідниках⁵²⁷.

До планово-нормативних джерел інформації належать показники бізнес-планів, норми витрачання сировини, матеріалів, напівфабрикатів, розцінки, тарифні ставки, норми виробітку, амортизаційні відрахування і т.п. До планово-нормативних джерел також належать постанови відповідних державних, фінансових і банківських органів.

Бухгалтерський, статистичний облік, звітність використовуються для виявлення динаміки економічних показників і рівня використання виробничих ресурсів, вивчення фінансового стану підприємства, оцінки впливу факторів на узагальнені показники ефективності, вивчення причин і умов досягнутого рівня виробництва.

Організаційна побудова завершального етапу містить декілька видів аналітичних робіт та полягає в документальному оформленні. Систематизовані та оброблені результати аналізу можуть оформлятися як безтекстовим способом – у вигляді таблиць, схем, діаграм, графіків, так і описовим – у вигляді текстів довідок, актів перевірок, аналітичних та доповідних записок, пояснювальних записок до звітів, у яких послідовно й логічно викладено результати аналізу згідно з передбаченим планом аналітичної роботи.

Матеріал у пояснювальній записці має бути конкретним, підкріпленим аналітичними розрахунками, таблицями, а також об'єктивно відображати дійсність. Текст аналізу повинен мати знеособлену розповідну форму.

Пояснювальна записка, як правило, складається з двох частин: констатаційної та рекомендаційної. У констатаційній – відображають висновки і описують факти, які характеризують стан справ на аналізованому підприємстві, у рекомендаційній – подають пропозиції щодо можливостей і шляхів поліпшення становища у майбутньому періоді.

Важливо, щоб пропозиції були задіяні у завданнях, які розроблятимуться на перспективу. Етапи аналітичної роботи на підприємстві надають змогу ефективно організовувати роботу, оскільки відображають логічну послідовність дій і завдань, які повинні бути виконані.

⁵²⁷ Пуцентейло Петро, Гуменюк Олена. Інформаційне забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал*. Випуск 1-2. 2019. С. 74–82.

3.3. Організація системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві

В економічному середовищі питання контролю тісно пов'язані з обліком, аналізом тощо і являють собою невід'ємну складову управління підприємством. Належна організація та розуміння методики внутрішньогосподарського контролю сприяють суттєвому підвищенню ефективності діяльності, зниженню ризиків бізнесу та, як наслідок, підвищенню конкурентоспроможності суб'єкта господарювання.

У світовій господарській практиці існує аксіома: «Внутрішній контроль повинен існувати на всіх рівнях підприємства, тому що неможливо делегувати вниз відповідальність за контроль»⁵²⁸. Система внутрішнього контролю організовується керівництвом підприємства – це основна відмінність внутрішнього контролю від інших видів контролю.

Внутрішній контроль глибоко проникає у функції менеджменту, організаційну діяльність підприємства, забезпечує інформацією про якість управлінської діяльності, представляє керівництву дані аналізу, оцінки, рекомендації, поради, а також фінансові прогнози щодо об'єктів, які перевіряються⁵²⁹.

Внутрішній контроль визнається інструментом управління і постійним процесом, він проводиться власниками, керівниками, бухгалтерськими, фінансовими та іншими функціональними службами підприємства задля перевірки законності, достовірності і доцільності здійснення господарських операцій, ефективності фінансово-господарської діяльності і використання усіх видів ресурсів та відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням.

Підприємства, що мають недоліки в організації системи внутрішнього контролю, несуть серйозні фінансові втрати, а підприємства, які приділяють серйозну увагу внутрішньому контролю, мають кращий результат і у виробничо-господарській, і у фінансовій діяльності.

Внутрішній контроль – це процес збереження активів та їх ефективного використання, відстеження та запобігання економічним ризикам для досягнення мети діяльності підприємства.

У 1992 році в США Комітет спонсорських організацій Комісії Тредуея (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway

⁵²⁸ Мельник М. В., Пантелеев А. С., Звездин А. Л. Ревизия и контроль. Учебн. Москва : Кнорус. 2011. 640 с.

⁵²⁹ Новик І. В. Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві. Наукові записки. 2017. 2 (55). С. 188–196.

Commission, COSO) видав документ «Інтегрована концепція внутрішнього контролю» (Internal Control – Integrated Framework) (концепція COSO)⁵³⁰. У ньому визначаються основні поняття і характеристики внутрішнього контролю та його ключові компоненти:

- внутрішній контроль – це засіб досягнення мети підприємства, а не самоціль.

- внутрішній контроль здійснюється персоналом, тому персонал є важливою його ланкою, а не тільки правила, процедури й керівні документи.

- від внутрішнього контролю власники і керівництво підприємства можуть очікувати тільки обґрунтованого рівня забезпечення досягнення поставлених цілей, а не абсолютної гарантії безпомилкової роботи.

- внутрішній контроль забезпечує досягнення поставленої мети бізнесу або кількох цілей у суміжних сферах діяльності⁵³¹.

Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» наводить таке визначення терміна **«внутрішній контроль»** – це процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансового звітування, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів⁵³².

Внутрішній контроль – це процес, спрямований на одержання достатньої впевненості в тому, що економічний суб'єкт забезпечує:

а) ефективність і результативність своєї діяльності, у тому числі досягнення фінансових та операційних показників, схоронність активів;

б) вірогідність і своєчасність бухгалтерської (фінансової) й іншої звітності;

в) дотримання чинного законодавства, у тому числі при

⁵³⁰ Internal control – integrated framework: executive summary. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 2013. 12 p.

⁵³¹ Настенко М. М. Вдосконалення внутрішнього контролю надзвичайної діяльності в сільськогосподарських підприємствах. *Облік і фінанси АПК: освітній портал*. 2013. URL: <http://magazine.faaaf.org.ua/>

⁵³² Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» URL: http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf.

здійсненні фактів господарського життя й веденні бухгалтерського обліку⁵³³.

Основною метою внутрішнього контролю є об'єктивне вивчення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети, а також доведення цієї інформації до органу управління.

Здійснення внутрішнього контролю повинно бути безперервним. На керівництво підприємства покладається завдання встановлення складу, термінів, і періодичності процедур щодо контролю. При організації внутрішнього контролю потрібно дотримуватись двох принципів: доцільності та економічності.

Внутрішній контроль на відповідність доцільності полягає у раціональній та оптимальній побудові його системи, а принцип економічності передбачає економічну та ефективну організацію системи внутрішнього контролю на підприємстві, за якої витрати на організацію перекриватимуться ефектом, отриманим від її впровадження.

Поряд із встановленням мети внутрішнього контролю, важливо визначити його основні **завдання**, які полягають у перевірці господарських операцій структурних одиниць підприємства, спрямованої на запобігання перевитратам ресурсів підприємства, досягнення запланованих результатів на підприємстві, впровадження прогресивних технологій виробництва, економії сировини, паливно-енергетичних ресурсів тощо⁵³⁴.

Разом із тим внутрішній контроль реалізовує й інші не менш важливі завдання: інформує суб'єктів контролю про процеси, які відбуваються на підприємстві; забезпечує прийняття оптимальних рішень із загальних і спеціальних питань розвитку підприємства; здійснює оцінювання ефективності прийнятих рішень, забезпечення оперативного і результативного їх виконання; допомагає своєчасно виявити та знизити негативний вплив тих чинників, які перешкоджають ефективному веденню виробничої діяльності й не забезпечують досягнення

⁵³³ Мельник М. В., Пантелеєв А. С., Звездин А. Л. Ревизия и контроль. Учебн. Москва : Кнорус. 2011. 640 с.

⁵³⁴ Даценко Г. В. Основні інструменти забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у підвищенні фінансової безпеки підприємства. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2019. № 3 (108). С. 99–104.

підприємством поставлених цілей; забезпечує визначення основних векторів та пріоритетів діяльності підприємства або його окремих виробничих підрозділів; здійснює виокремлення тих служб і підрозділів підприємства, а також визначення їх функціонального навантаження, які забезпечують досягнення поставленої мети й ефективність діяльності підприємства (рис. 3.23).

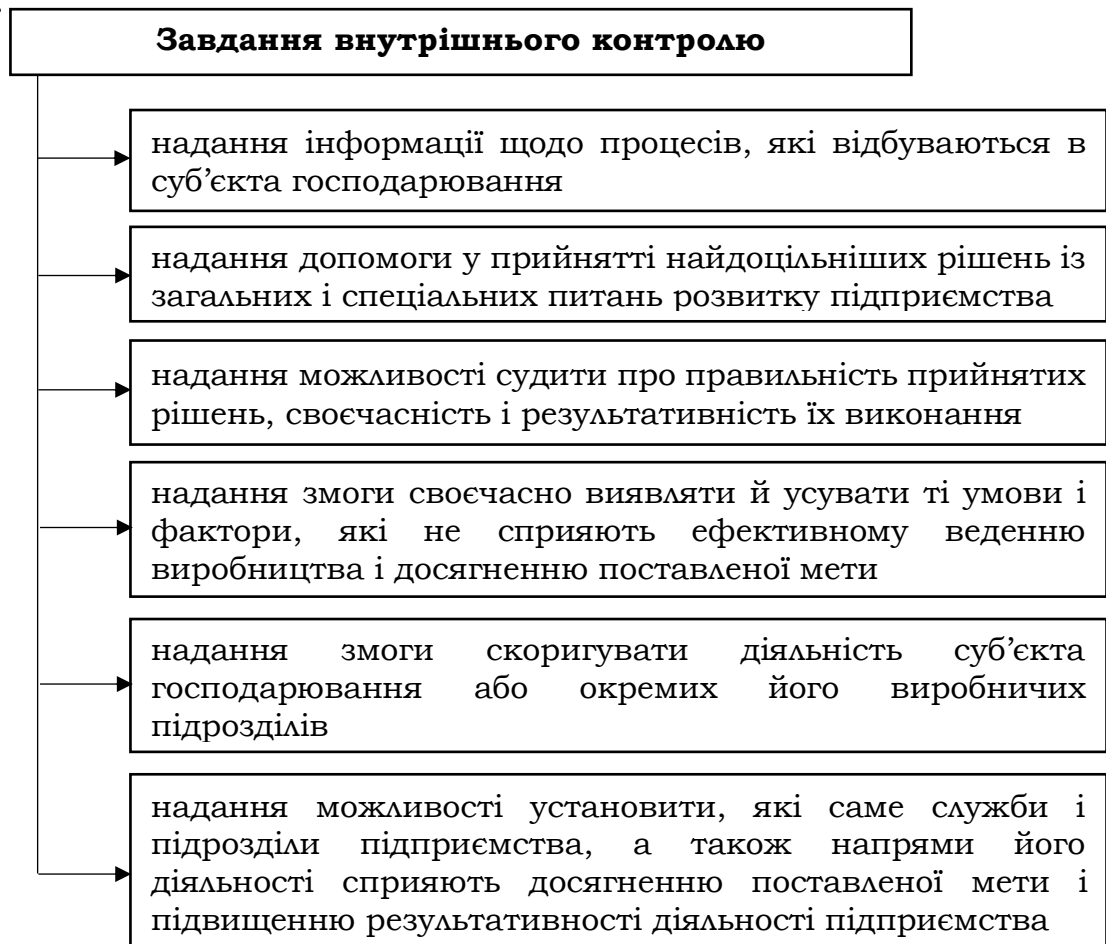


Рис. 3.23. Завдання внутрішнього контролю

Джерело: ⁵³⁵

Сутність внутрішнього контролю виявляється у виокремленні його власних функцій, які поряд з цим ще дають змогу визначити його місце в системі управління діяльністю підприємства.

Функції повинні формуватися залежно від концептуальних основ підсистеми внутрішнього контролю, які розробляються на кожному підприємстві з огляду на його специфіку. Серед основних функцій внутрішнього контролю виділяють інформаційну, коригувальну, превентивну, діагностичну, комунікаційну, координаційну та функцію оцінки (рис. 3.24).

⁵³⁵ Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора. *Аудитор України*. 2014. № 9. С. 32–37.

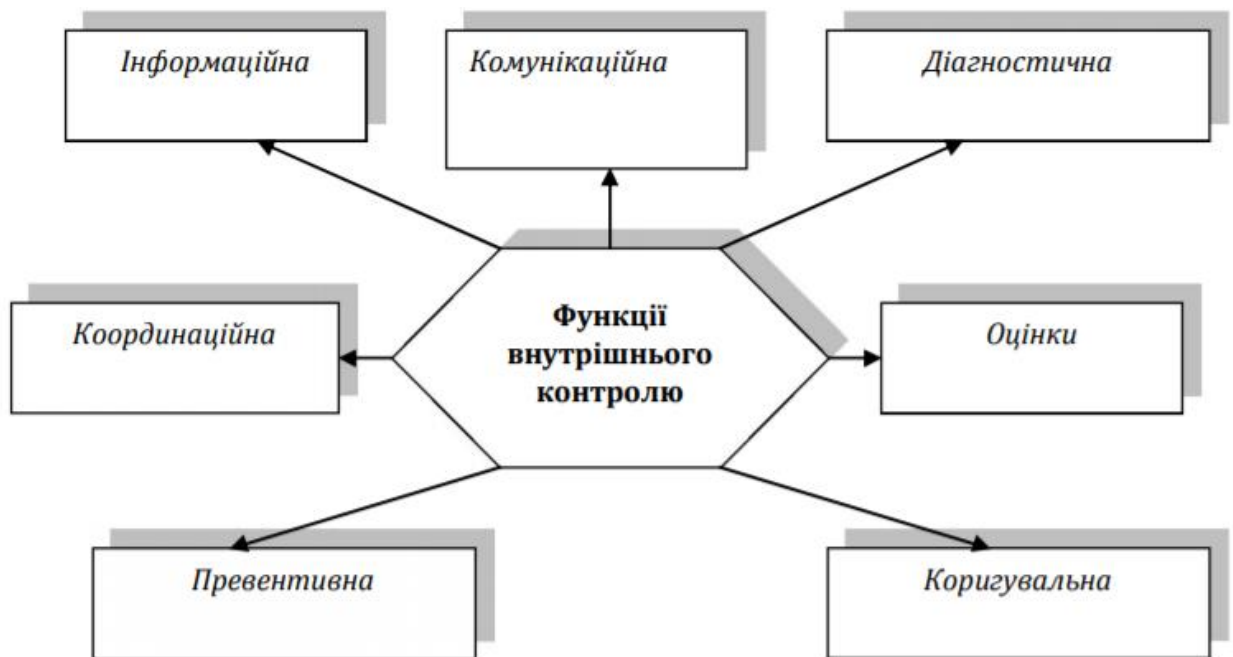


Рис. 3.24. Функціональна спрямованість внутрішнього контролю

Джерело: ⁵³⁶

Інформаційна функція складається із забезпечення, збору, обробки достовірної інформації для суб'єктів контролю про дійсний стан об'єкта для вироблення та реалізації ефективних управлінських рішень. *Діагностична функція* спрямована на вивчення, оцінку та систематизацію реального стану діяльності підприємства, виявлення прихованих резервів для розвитку, передчасне виявлення негативних явищ, таких, як зловживання, крадіжки, банкрутство тощо. Як зазначив Дж. Моргенстер, «...необхідно своєчасно діагностувати проблеми, щоб потім не розтрачувати даремно час і сили. Необхідно визначити спочатку причини виникнення проблеми та прийняти правильні управлінські рішення»⁵³⁷.

Превентивна функція допомагає виявити небажані відхилення та запобігти негативним наслідкам. Оцінка законності та доцільності операції ще на стадії її виникнення дозволить попередити негативні наслідки ще до моменту їх появи.

Комунікаційна функція уможливорює зворотний зв'язок усередині підприємства між його підрозділами та зовнішнім

⁵³⁶ Новікова Х. К. Внутрішній контроль як основна складова управління діяльністю підприємства. *Економічний аналіз: Збірник наукових праць*. 2015. Том 19. № 2. С. 109–116.

⁵³⁷ Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку. Навч. пос. 2005. 264 с.

середовищем, забезпечує надання інформації для виконання діагностичної функції.

Корегувальна функція полягає у наданні пропозицій щодо корегувальних заходів до вже прийнятих управлінських рішень, пошук засобів для своєчасного усунення виявлених помилок та відхилень та попередження їх появи в майбутньому.

Координаційна функція забезпечує постійне та безперервне функціонування внутрішнього контролю, злагодженість у роботі всіх суб'єктів контролю, єдність та узгодження на всіх етапах управлінського процесу, відсутність у дублювання функцій управління.

Функція оцінки забезпечує як оцінку стану об'єкта контролю, так і всієї системи внутрішнього контролю взагалі, визначення ефективності його функціонування⁵³⁸.

Функції внутрішнього контролю між собою мають тісний зв'язок та реалізуються його **суб'єктами** (рис. 3.25.).

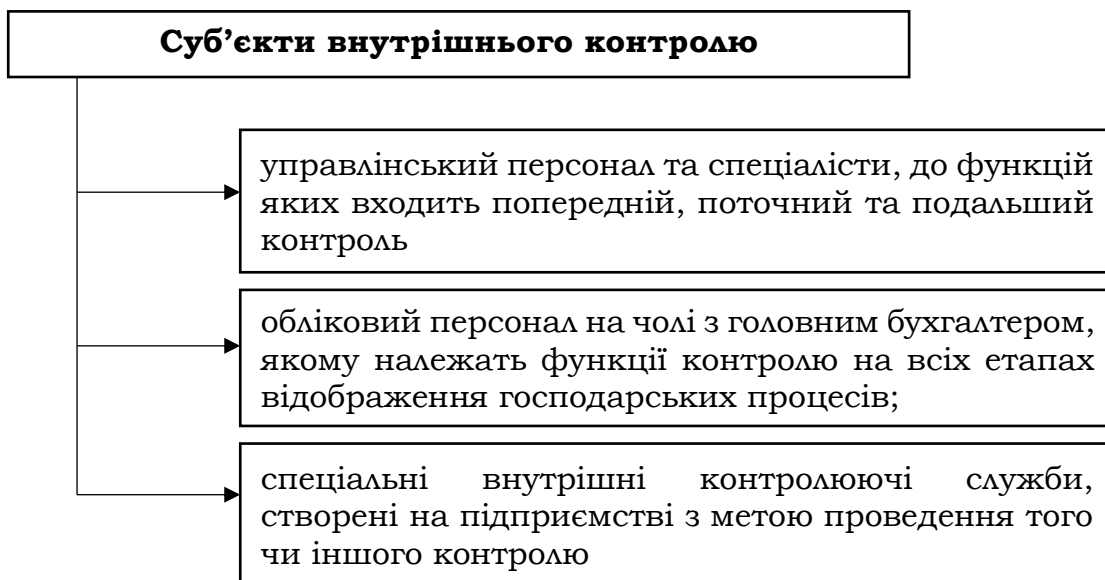


Рис 3.25. Суб'єкти внутрішнього контролю

Джерело: ⁵³⁹

Об'єктами внутрішнього контролю є сукупність елементів системи підприємства, що потрапляють у зону дії контролю. Це не тільки факти господарського життя і об'єкти обліку (майно, джерело його походження, господарські операції), а й економічні явища, які вже відбулися, і ті, які ще не є фактами, а знаходяться в процесі здійснення. Такі процеси передбачають контроль за збереженням майна, ефективністю його використання,

⁵³⁸ Новікова Х. К. Внутрішній контроль як основна складова управління діяльністю підприємства. *Економічний аналіз: Збірник наукових праць*. 2015. Том 19. № 2. С. 109–116.

⁵³⁹ Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора. *Аудитор України*. 2014. № 9. С. 32–37.

відновленням, виявленням резервів, порядком відшкодування заподіяної шкоди, виконанням працівниками їх посадових обов'язків і делегованих повноважень. Об'єкт управління, що не знаходиться під контролем, стає некерованим, у зв'язку з чим, досягнення підприємством поставлених завдань стає неможливим⁵⁴⁰.

До предмета внутрішнього контролю належать усі процеси і явища, пов'язані з господарською діяльністю підприємств, при цьому межі внутрішнього контролю сягають від прийняття управлінського рішення до визначення його результативності⁵⁴¹.

Внутрішній контроль на підприємстві корисний тільки в тому випадку, коли його спрямовано на досягнення конкретних цілей, і, перш ніж оцінювати результати контролю, необхідно визначити ці цілі. Існує п'ять основних цілей внутрішнього контролю (рис. 3.26):

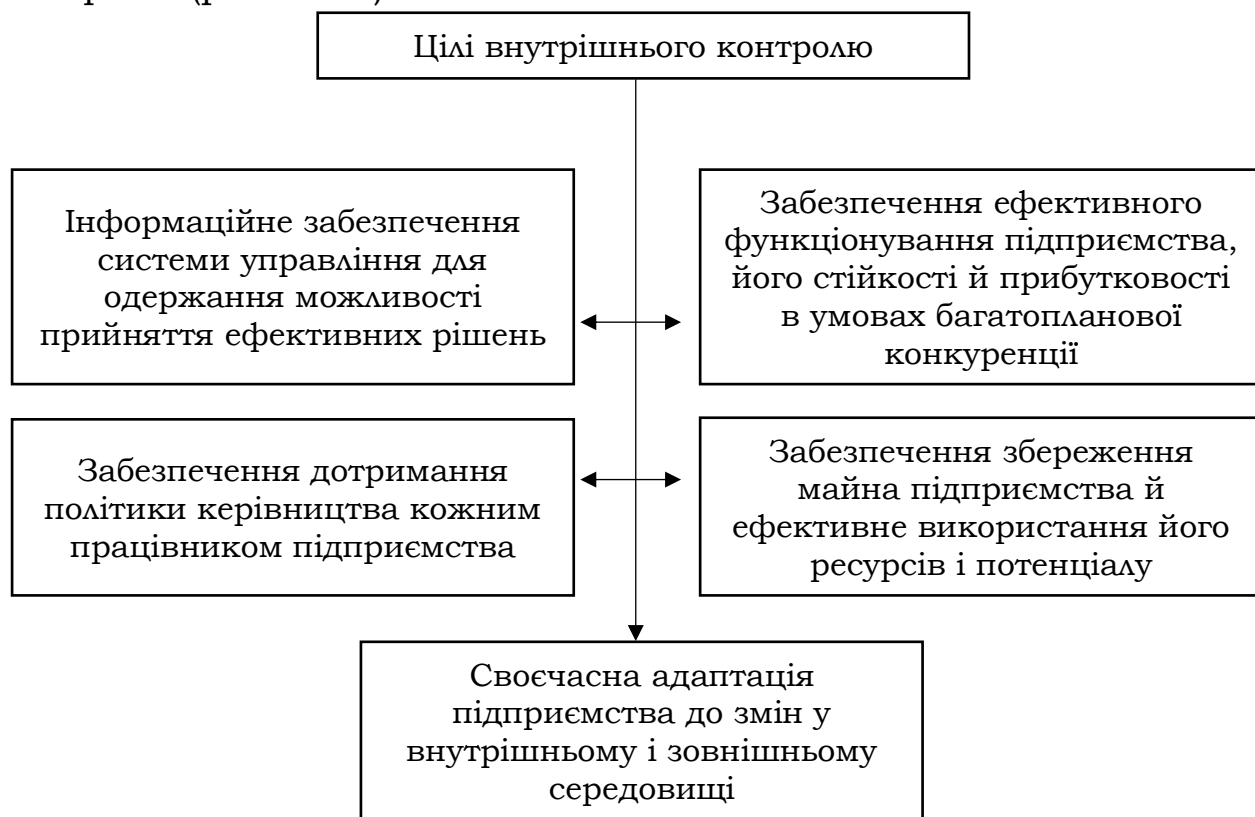


Рис. 3.26. Цілі внутрішнього контролю підприємства

Джерело: ⁵⁴²

При всій неподільності сутності внутрішнього контролю в

⁵⁴⁰ Михалків А. А., Косташ Т. В. Внутрішній контроль процесу господарювання: проблеми організації. *Економіка та держава*. 2020. № 1. С. 61–65.

⁵⁴¹ Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора. *Аудитор України*. 2014. № 9. С. 32–37.

⁵⁴² Новик І. В. Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Наукові записки*. 2017. 2 (55). С. 188–196.

теорії та практиці розрізняють безліч його видів. Внутрішній контроль на підприємстві може бути представленим наступними видами.

Як функція управління внутрішній контроль залежно від часу проведення поділяється на попередній, поточний (оперативний) і подальший.

Попередній контроль здійснюється до прийняття управлінських рішень і здійснення господарських операцій. Управлінський персонал та головний бухгалтер здійснюють попередній контроль шляхом візування договорів і угод на отримання і відпуск матеріальних цінностей, виконання робіт і надання послуг; підготовки наказів про встановлення працівникам посадових окладів, надбавок до заробітної плати і про преміювання працівників підприємства тощо. Попередній контроль необхідний на всіх рівнях управління.

Об'єктами попереднього контролю можуть бути внутрішньогосподарські плани, проектно-кошторисна документація, документи на відпуск товарно-матеріальних цінностей і готової продукції, на видачу грошових коштів, договори і т. ін.

Мета попереднього контролю – попередити протизаконні дії посадових осіб, протизаконні та економічно недоцільні господарські операції; забезпечити економне й ефективне витрачання господарських ресурсів; не допустити невиробничих витрат.

Поточний (оперативний) контроль. Мета його – виявити в процесі господарських операцій негативні відхилення в господарській діяльності, які під час попереднього або наступного контролю можуть бути не виявлені, знайти внутрішньогосподарські резерви подальшого зростання ефективності виробництва. У зв'язку з цим поточному контролю необхідно приділяти особливу увагу з боку персоналу суб'єкта господарювання, безпосередньо зацікавленого в покращанні результатів господарсько-фінансової діяльності.

При поточному (оперативному) контролі аналізуються показники оперативної звітності спеціалістами підприємств, а внутрішніми аудиторами та ревізорами здійснюються тематичні перевірки. Особливо ефективним є поєднання поточного контролю з попереднім, що має важливе значення для попередження невиробничих витрат, запобігання можливим розкраданням і втратам матеріальних ресурсів та грошових коштів.

Подальший контроль здійснюється після господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у первинних

документах, реєстрах бухгалтерського обліку і в бухгалтерській звітності. Мета такого контролю – перевірка доцільності й законності господарських операцій за певний період, виявлення недоліків у роботі, порушень і зловживань, якщо вони були допущені. Він допомагає виявити і мобілізувати резерви для подальшого поліпшення всіх виробничих та економічних показників. Найвища дієвість та ефективність контролю досягається послідовним поєднанням попереднього, поточного (оперативного) і подальшого контролю.

Залежно від джерел інформації, яка використовується при здійсненні контрольних функцій, внутрішній контроль поділяється на документальний і фактичний.

Документальний контроль полягає у встановленні достовірності й законності господарських операцій за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності, в яких вони знайшли відображення.

Фактичним називається контроль, за якого кількісний і якісний стан об'єктів, які перевіряються, встановлюється шляхом обстеження, огляду, обмірювання, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки їх фактичного стану.

Середовище внутрішнього контролю (контрольне середовище) включає в себе:

- організаційну систему (розподіл функціональних обов'язків, повноваження та відповідальність, організаційна структура та взаємозв'язок підрозділів);
- систему документації та інформації (контроль документального оформлення документів, складання графіків руху документів, контроль відображення операцій в облікових реєстрах, засоби комунікації та шляхи передачі і накопичення інформації, аналіз отриманих даних для прийняття управлінських рішень);
- кадрову політику (формування штату, підвищення кваліфікації, оплата праці, контроль виконання професійних обов'язків);
- матеріальні засоби захисту (наявність спеціально обладнаних приміщень, сигналізації, сейфів, охорони, застосування систем кодів, паролів та інших засобів проти несанкціонованого доступу до інформації);
- зовнішні перевірки контролюючими органами⁵⁴³.

⁵⁴³ Селезньов О. В., Ольховікова О. Л., Гик О. В., Шарашидзе Т. Ц., Юрківська Л. Й., Куліков С. О. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. 2007. 1172 с.

Для здійснення контролю підприємство повинно розробляти відповідні контрольні процедури.

Контрольні процедури – методи та правила, розроблені, поєднані у алгоритми та описані регламентами підприємства для досягнення цілей та завдань контролю. Контрольні процедури спрямовано на запобігання, виявлення та виправлення помилок і перекручувань, які можуть виникнути при проведенні операцій⁵⁴⁴. Контрольні процедури можливо класифікувати способом, наведеним на рис. 3.27.

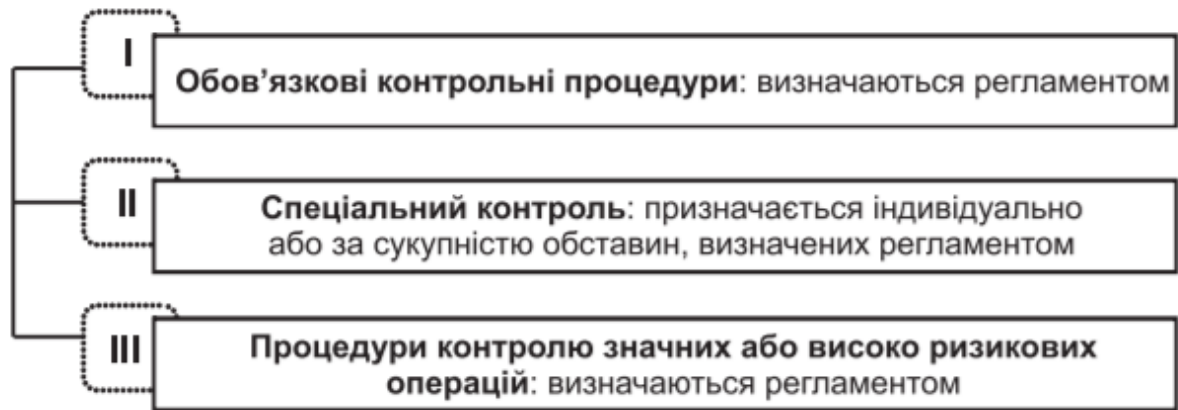


Рис. 3.27. Класифікація контрольних процедур

Джерело: ⁵⁴⁵

Обов'язкові контрольні процедури повинні бути визначені в регламентних документах підприємства з дотриманням базового принципу необхідності та достатності. Процедури мають давати впевненість у тому, що операцію коректно виконано та правильно відображено в обліку.

Під коректністю виконання операцій та правильністю відображення їх в обліку розуміються:

- повнота відображення в обліку: повинні бути відображені всі проведені операції та дані;
- точність: дані по операціях підприємства мають бути відображені повністю, своєчасно, кваліфіковано: на відповідних рахунках, у відповідних регістрах тощо;
- операції, що вимагають дозволу, повинні мати письмове посвідчення такого дозволу, здійснене відповідним керівником;
- забезпечення контролю збереженості даних і відомостей, у тому числі – електронних;
- забезпечення збереженості активів;
- раціональний розподіл обов'язків;

⁵⁴⁴ Каменська Т. О. Внутрішній контроль і аудит в управлінні. Навч. посіб. 2015. 375 с.

⁵⁴⁵ Каменська Т. О. Внутрішній контроль і аудит в управлінні. Навч. посіб. 2015. 375 с.

– дотримання встановленого порядку проведення операції.

Спеціальний контроль – це діяльність служби внутрішнього контролю або окремих співробітників підприємства з перевірки операцій, результатів, стану об'єкта перевірки як на постійній основі, так і одноразово. Однією з основних функцій спеціального контролю є забезпечення виконання визначених регламентами контрольних вимірів або процедур.

Процедури контролю значних операцій або операцій з високим ступенем ризику: додатковий вид контролю, спрямований на мінімізацію ризиків підприємства. Регламентами підприємства повинні мати встановлені критерії віднесення операцій до значних або ризикових⁵⁴⁶.

Система внутрішнього контролю являє собою політику і процедури, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання для досягнення цілей щодо забезпечення ефективного ведення господарської діяльності, у тому числі дотримання політики системи управління, забезпечення збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, їх виявлення, забезпечення точності і повноти облікових записів, забезпечення своєчасної підготовки достовірної інформації⁵⁴⁷.

Система внутрішнього контролю організовується керівництвом підприємства для того, щоб:

- здійснювати діяльність підприємства упорядковано і ефективно;
- забезпечити дотримання політики керівництва;
- забезпечити збереження майна;
- досягти якісного документування господарських операцій⁵⁴⁸.

Належне функціонування системи внутрішнього контролю залежить і від працівників, яким доручена відповідна діяльність. Система відбору, найму, просування по службі, навчання та підготовки кадрів повинна забезпечувати високу кваліфікацію і чесність відповідного персоналу.

Ефективна система внутрішнього контролю характеризується наявністю п'яти компонентів:

1. контрольне середовище;
2. оцінка ризиків;

⁵⁴⁶ Каменська Т. О. Внутрішній контроль і аудит в управлінні. Навч. посіб. 2015. 375 с.

⁵⁴⁷ Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора. *Аудитор України*. 2014. № 9. С. 32–37.

⁵⁴⁸ Рубітель О. Ю. Нові вимоги до внутрішньої організації системи контролю якості аудиторських послуг. URL: <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2019/02>

3. процедури внутрішнього контролю;
4. інформація і комунікація;
5. моніторинг.

Контрольне середовище і моральний клімат – характеризує загальне відношення, поінформованість і практичні дії керівництва підприємства, спрямовані на встановлення, підтримку та розвиток системи внутрішнього контролю в організації.

Контрольне середовище включає в себе:

1. етичні цінності;
2. філософію і стиль управління;
3. організаційну структуру;
4. процес розподілу повноважень і відповідальності;
5. політику і практику управління персоналом;
6. компетентність персоналу.

Оцінка ризиків є складовою системи внутрішнього контролю саме для виконання системою захисної функції мінімізації зовнішніх і внутрішніх ризиків, забезпечення такого порядку проведення операцій на підприємстві, який сприяє досягненню поставлених цілей його діяльності і виконання всіх вимог норм і правил. Ця складова системи внутрішнього контролю визначає необхідність виявляти й оцінювати на постійній основі ті фінансові ризики, що можуть негативно позначитися на досягненні підприємством поставлених цілей. При цьому час від часу виникатиме потреба у перегляді заходів внутрішнього контролю для належного врахування будь-яких нових, раніше не контрольованих ризиків⁵⁴⁹.

Процедури внутрішнього контролю покликані гарантувати, що підприємство робить відповідні дії для управління виявленими ризиками.

Збір і аналіз інформації та передача її за призначенням (або інформація й інформаційний обмін) передбачає систему бухгалтерського обліку, яка послідовно відображує і записує операції підприємства, аналіз власної діяльності та основних тенденцій і проблем, інформаційно-комунікативну політику, спрямовану на отримання інформації всіма співробітниками⁵⁵⁰. Збір і передача внутрішньої і зовнішньої інформації здійснюється в такій формі і в такі терміни, щоб співробітники могли

⁵⁴⁹ Настенко М. М. Вдосконалення внутрішнього контролю надзвичайної діяльності в сільськогосподарських підприємствах. Облік і фінанси АПК: освітній портал. 2013. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/>

⁵⁵⁰ Настенко М. М. Вдосконалення внутрішнього контролю надзвичайної діяльності в сільськогосподарських підприємствах. *Облік і фінанси АПК: освітній портал*. 2013. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/>

виконувати свої обов'язки.

Моніторинг – це регулярний процес оцінки якості роботи системи та усунення помилок.

Відповідальність за розробку і практичне ведення системи внутрішнього контролю покладається на керівництво економічного суб'єкта. Від нього залежить, щоб система внутрішнього контролю відповідала розмірам і специфіці діяльності економічного суб'єкта, функціонувала регулярно та ефективно (рис. 3.28.).

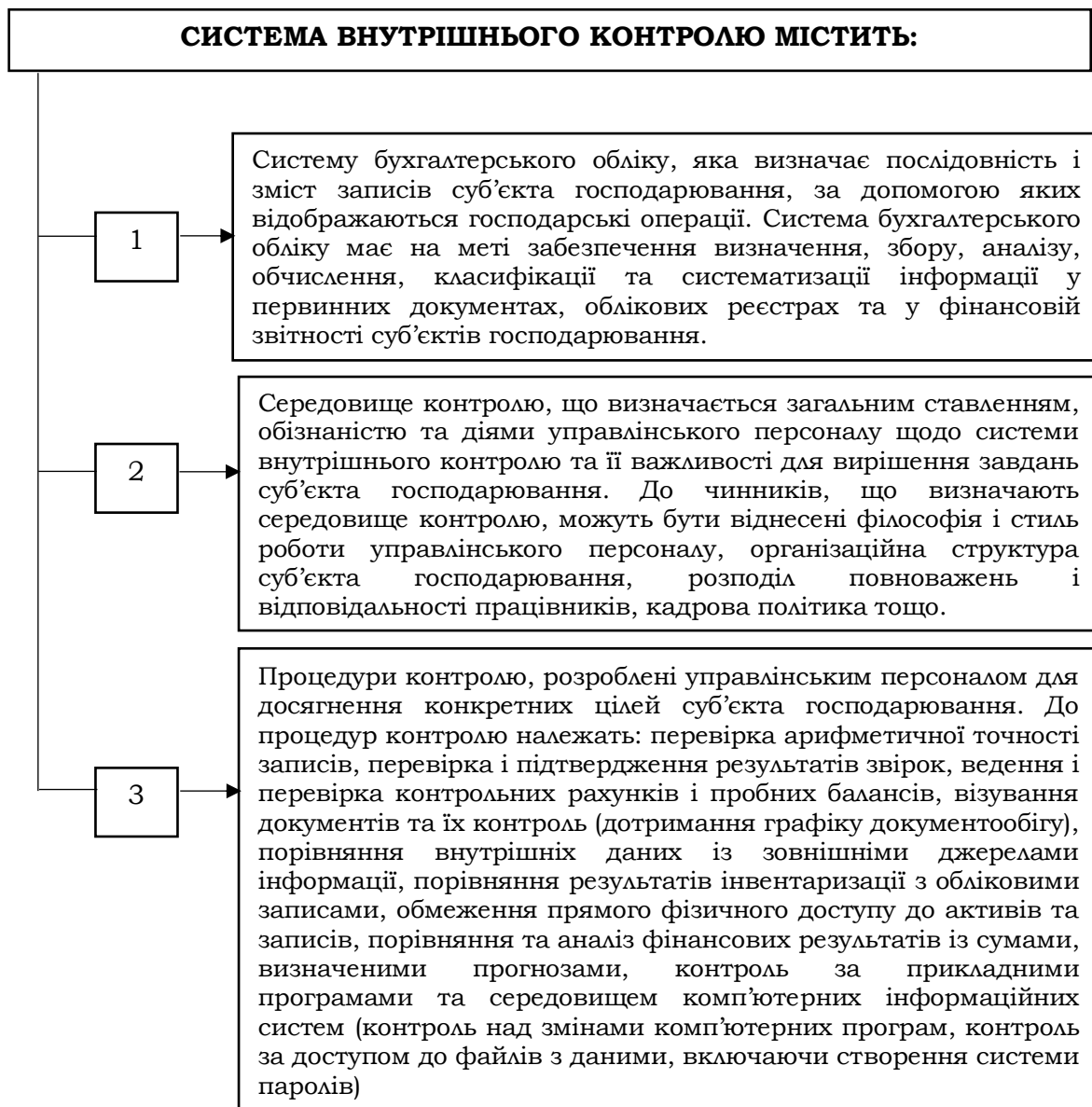


Рис. 3.28. Система внутрішнього контролю

Джерело : сформовано авторами за використання ⁵⁵¹

Як видно з рисунка, головними елементами системи внутрішнього контролю є:

⁵⁵¹ Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора. *Аудитор України*. 2014. № 9. С. 32–37.

- облікова система;
- середовище контролю;
- контрольні моменти (процедури).

Внутрішній контроль здійснюється не тільки окремим структурним підрозділом, а й усіма суб'єктами управління. Система внутрішнього контролю на підприємстві складається з трьох самостійних, але взаємно скоординованих форм контролю:

- самоконтроль, або контроль власної роботи кожним працівником по відношенню до себе. Це групи працівників у рамках свого підрозділу, а також одного підрозділу стосовно інших;

- функціональний контроль, що здійснюється в рамках посадових обов'язків у вигляді нагляду особами, які займають керівні посади, за підпорядкованими їм організаційними підрозділами і співробітниками. Посадові обов'язки з контролю виділяються в окремий пункт посадових інструкцій і (або) положення про внутрішній контроль підприємства;

- інституційний контроль, що здійснюється шляхом виділення структурного підрозділу (посади), завданням яких є виконання функцій, контроль щодо всіх підпорядкованих і організаційних одиниць підприємства.

Побудова належної системи внутрішнього контролю підприємства повинна ґрунтуватися на певних методологічних конструкціях – принципах та вимогах. Потрібно розуміти, що мета впровадження і підтримки на належному рівні ефективної СВК підприємства повинна: відповідати «концепції діючого підприємства», конкретним питанням стратегічного управління, які змінюються під впливом факторів зовнішнього середовища⁵⁵².

Наведені принципи СВК (табл. 3.8) можуть застосовуватися повністю або частково залежно від специфіки діяльності підприємства.

Таблиця 3.8.

Основні принципи функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві

№	Найменування принципів	Зміст принципів
1	2	3
1	Принцип відповідальності	Кожний суб'єкт внутрішнього контролю має нести адміністративну, економічну та дисциплінарну відповідальність за неналежне виконання контрольних функцій, передбачених посадовими

⁵⁵² Сук Л., Сук П. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2008. № 14. С. 37–46.

		обов'язками. Без визначеної відповідальності суб'єкт не буде належною мірою здійснювати контроль.
2	Принцип збалансованості	Суб'єкту внутрішнього контролю не можна доручати виконання функцій, не забезпечених відповідними організаційними (наказ, розпорядження) і технічними (програми, рахункові та мірні устрої) засобами для їх належного виконання.
3	Принцип своєчасного повідомлення у виявлені суттєвих відхилень	Інформація щодо суттєвих відхилень повинна бути оперативно доведена до осіб, що безпосередньо приймають рішення за даними відхиленнями у релевантному обсязі та своєчасно.
4	Принцип інтеграції	Полягає в тому, що всі елементи управління підприємством є взаємозалежними. Внутрішній контроль, що є частиною системи управління, повинен виконувати функції кореляції діяльності.
5	Принцип відповідності контрольних і контрольованих систем	Ступінь складності системи внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта в кожен конкретний момент повинен відповідати ступеню складності бізнесу. Ланки системи внутрішнього контролю повинні мати можливість гнучко налаштовуватись на зміни в організації та роботі відповідних об'єктів внутрішнього контролю підприємства.
6	Принцип сталості	Система внутрішнього контролю діє на постійній основі, що дозволяє вчасно виявляти відхилення від планових завдань і норм.
7	Принцип комплексності	Весь комплекс об'єктів внутрішнього контролю, залежно від рівнів ризику, повинен бути охоплений формами внутрішнього контролю. Недоцільно концентрувати контроль тільки на вузькому колі нехай і важливих об'єктів.
8	Принцип погодженості	Принцип погодженості пропускних здатностей ланок внутрішнього контролю визначає, що при проведенні перевірок не слід допускати появи «вузьких місць».
9	Принцип розподілу обов'язків	Функції працівників апарата управління розподіляються з виконанням вимог до формування контрольного середовища таким чином, щоб за однією людиною (з метою уникнути зловживань) одночасно не було закріплено наступні функції: – санкціонування операцій з певними активами; – реєстрація даних операцій; – забезпечення збереженості цих активів; – проведення їх інвентаризації.
10	Принцип дозволу та схвалення	Полягає в тому, що на підприємстві має забезпечуватися формальний дозвіл всіх фінансово-господарських операцій керівниками

	різних рівнів у рамках їх документально підтверджених повноважень. Без наявності формально встановлених процедур санкціонування неможливо вважати системи внутрішнього контролю підприємства ефективними.
--	---

Джерело: ⁵⁵³

Крім принципів побудови системи внутрішнього контролю, існують ще основні вимоги, що обумовлюють ефективне функціонування системи внутрішнього контролю⁵⁵⁴:

1) *Підконтрольність кожного суб'єкта внутрішнього контролю підприємства.* У посадових інструкціях необхідно передбачити, що якість виконання контрольних функцій кожного суб'єкта може бути перевірена іншим суб'єктом внутрішнього контролю.

2) *Обмеження інтересів.* Необхідно створювати спеціальні умови, за яких наявність відхилень ставить відповідального працівника або підрозділ в не вигідне становище та спонукає їх до регулювання вузьких місць.

3) *Недопущення концентрації прав первинного контролю в руках однієї особи.* Зосередження первинного контролю в одних руках може привести до зловживань.

4) *Зацікавленість адміністрації.* Функціонування системи внутрішнього контролю не може бути ефективним без чесності, належної зацікавленості та участі посадових осіб управління.

5) *Компетентність, сумлінність і чесність суб'єктів внутрішнього контролю.* Якщо персонал підприємства, у службові функції якого входить здійснення контролю, не має вказаних характеристик, то навіть ідеально організована система внутрішнього контролю не зможе бути ефективною.

6) *Прийнятність (придатність) методології внутрішнього контролю.* Цілі контролю, що ставляться перед центрами відповідальності, і завдання повинні бути раціональними. Розподіл контрольних функцій, програми внутрішнього контролю та застосовувані методи повинні бути доцільними.

7) *Пріоритетність.* Абсолютний контроль над звичайними та незначними операціями не має сенсу, відволікає від важливих завдань. В областях же, що мають стратегічне значення, контроль повинен бути налагоджений, навіть якщо такі області піддаються

⁵⁵³ Каменська Т. О. Внутрішній контроль і аудит в управлінні. Навч. посіб. 2015. 375 с.

⁵⁵⁴ Каменська Т. О. Внутрішній контроль і аудит в управлінні. Навч. посіб. 2015. 375 с.

виміру за принципом «витрати – ефект».

8) *Оптимальна централізація (або адекватність оргструктури)*. Динамічність, стабільність, безперервність функціонування системи внутрішнього контролю обумовлюється єдністю та оптимальним рівнем централізації. Оргструктура повинна відповідати розмірам і ступеню складності підприємства. Звичайно, у кожного типу оргструктур є свої недоліки, наприклад повільний рух інформації та прийняття рішень у лінійно функціональній структурі або розбіжність інтересів «верхів» та «низів» у багаторівневій дивізіональній ієрархії. Необхідно оцінювати сильні та слабкі сторони кожного варіанта.

9) *Одична відповідальність*. Кожну контрольну функцію слід закріплювати тільки за одним центром відповідальності. Щоб уникнути безвідповідальності не слід закріплювати окрему функцію за двома або декількома центрами відповідальності. Але закріплення декількох контрольних функцій за одним центром відповідальності цілком припустимо.

10) *Потенційне функціональне заміщення*. Тимчасове вибуття окремих суб'єктів внутрішнього контролю не має переривати контрольні процедури. Для цього кожен працівник (суб'єкт внутрішнього контролю) повинен уміти виконувати контрольну роботу вищого та нижчого за посадою співробітника та одного – двох працівників свого рівня. Так можливо уникнути втрати зв'язку з об'єктом контролю на час вибуття працівників. Такий принцип поширюється й на центри відповідальності.

11) *Регламентация*. Ефективність функціонування системи внутрішнього контролю є прямо пов'язаною з тим, наскільки підлягає регламенту контрольна діяльність на підприємстві. Звичайно, усе передбачити неможливо, тим більше що часто доводиться приймати рішення в умовах невизначеності. Але там, де це можливо, необхідно формально встановити правила, що регулюють порядок діяльності.

12) *Взаємодія та координація*. Контроль повинен здійснюватися на основі чіткої взаємодії всіх підрозділів і служб підприємства.

13) *Документальне підтвердження виконання робіт з контролю*. Кожна посадова особа, що виконує важливі контрольні функції, повинна регулярно звітувати в письмовій формі, засвідченій підписом, на підтвердження виконання контрольних функцій. Звіти повинні надходити в певний координаційний центр. Особа, що перевіряє дані звіти, також повинна підписом засвідчувати, що звіти є перевіреними. Виконання цього правила дозволяє координувати та

контролювати роботу ланок системи внутрішнього контролю.

14) *Безперервність розвитку та удосконалення.* З часом навіть найпрогресивніші методи управління застарівають. Система внутрішнього контролю має бути побудована з можливістю гнучкої перебудови для рішення нових завдань, які виникають у результаті зміни внутрішніх і зовнішніх умов функціонування підприємства, забезпечення можливості її розширення та модернізації.

Система внутрішнього контролю забезпечує впевненість керівництва підприємства в інформації щодо відхилень, що дає можливість прийняття управлінських рішень на основі якісних, достовірних, власних та повних даних. Для досягнення зазначених цілей система контролю повинна виконувати основні функції (табл. 3.9).

Таблиця 3.9.

Основні функції системи внутрішнього контролю на підприємстві

№	Найменування функцій	Зміст функцій
1	Експертна функція	Проявляється при виявленні об'єкту контролю, який асоціюється з найбільшою вірогідністю ризику недостовірної інформації, з підвищеною можливістю відхилень, зловживань тощо. Інструментом контролю можуть бути тести, опитування
2	Функція виявлення факту недотримання	Встановлених параметрів функціонування об'єкту контролю (наприклад, перевитрати палива, кормів, насіння та ін.
3	Функція вивчення і встановлення	Взаємозв'язків, наслідків виявлених відхилень з іншими об'єктами контролю
4	Рекомендуюча функція	Проявляється в розробці пропозицій по виправленні чи недопущенні відхилень

Джерело: ⁵⁵⁵

Якщо система внутрішнього контролю не здатна виконувати хоча б одну із зазначених функцій, вона вважається неефективною⁵⁵⁶.

Створення і розвиток системи внутрішнього контролю є одним з основних умов становлення правових відносин на підприємстві. Основна перевага такого контролю полягає в тому, що він забезпечує дієвий контроль діяльності підприємства при збереженні комерційної таємниці і дотримання законних інтересів процесу виробництва.

⁵⁵⁵ Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора. *Аудитор України*. 2014. № 9. С. 32–37.

⁵⁵⁶ Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора. *Аудитор України*. 2014. № 9. С. 32–37.

Мета впровадження і підтримки на належному рівні ефективної системи внутрішнього контролю підприємства повинна: відповідати «концепції діючого підприємства», конкретним питанням стратегічного управління, які змінюються під впливом факторів зовнішнього середовища.

Організація внутрішньогосподарського контролю – це поетапний процес впорядкування та налагодження системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві, який складається із заходів щодо її створення, постійного впорядкування, удосконалення її функціонування⁵⁵⁷.

Організація системи внутрішньогосподарського контролю при її побудові на різних підприємствах може мати свої відмінності й особливості. Тобто, не можна застосовувати єдину уніфіковану структуру внутрішньогосподарського контролю для будь-якого суб'єкта господарювання, адже вона буде неприйнятною та не сприятиме підвищенню ефективності його господарської діяльності.

Метою організації внутрішнього контролю є створення системи контролю для забезпечення управлінців та фахівців підприємства достовірною інформацією про стан господарювання, підвищення відповідальності посадових осіб за доцільністю здійснюваних витрат.

Організація внутрішнього контролю на підприємстві залежатиме, передусім, від правової форми підприємства, видів і масштабів діяльності, здійснюваних ним, складності його організаційної структури, наявності достатніх фінансових ресурсів, доцільності охоплення контролем різних аспектів діяльності і відношення керівництва підприємства до контролю (рис. 3.29).

Внутрішній контроль може здійснюватися у трьох організаційних формах:

1) *Створення служби внутрішнього контролю шляхом творення служби власними силами; частковий аутсорсинг або його ще називають косорсинг; аутсорсинг*⁵⁵⁸.

Під час створення служби внутрішнього контролю ставитися мета – забезпечити контроль над фактами господарського життя, що здійснює підприємство, водночас

⁵⁵⁷ Дереза З. П. Внутрішньогосподарський контроль: економічний зміст та значення в умовах трансформаційної економіки України. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць*. 2005. Випуск 2. С. 228–242.

⁵⁵⁸ Михалків А. А., Косташ Т. В. Внутрішній контроль процесу господарювання: проблеми організації. *Економіка та держава*. 2020. № 1. С. 61–65.

контроль повинен здійснюватися не тільки за угодами та операціями, здійснення яких залежить від волі людини, а й за подіями, які здатні суттєво вплинути на фінансовий стан підприємства.

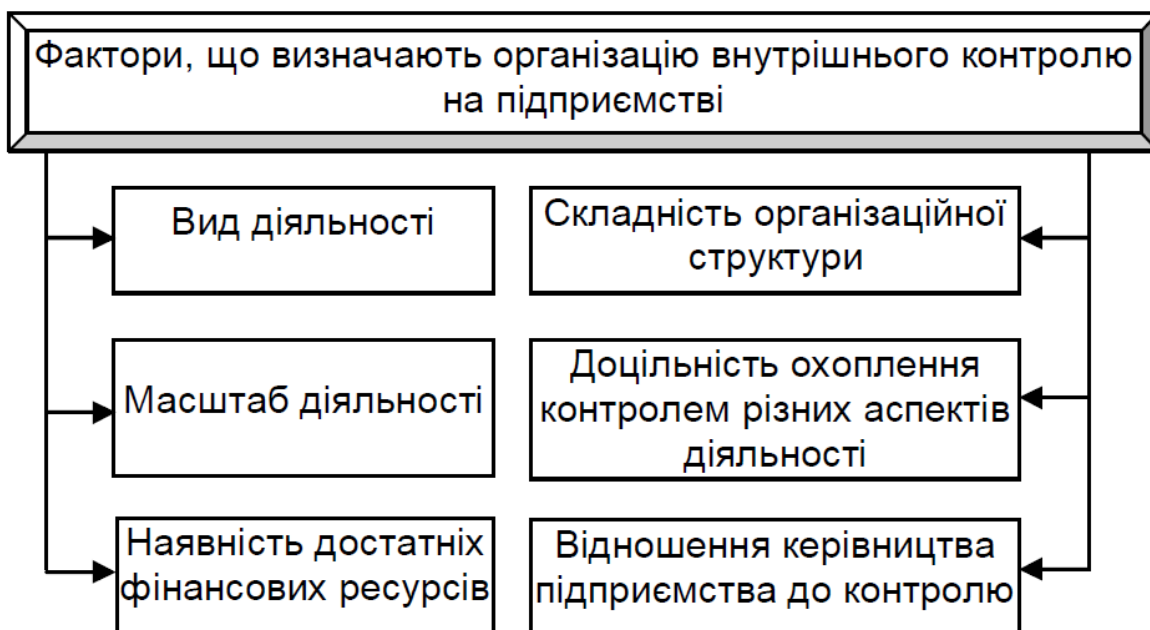


Рис. 3.29. Фактори, що визначають організацію внутрішнього контролю на підприємствах

Джерело: ⁵⁵⁹

Найбільш поширеним способом створення служби внутрішнього контролю є служба, що створена власними силами підприємства. Доцільність такого способу пояснюється можливістю здійснювати ефективний контроль над окремими підрозділами, виявляти резерви виробництва, розробляти рекомендації для всіх видів контролю з поліпшення результатів їх роботи.

Процес створення та діяльності на підприємстві служби внутрішнього контролю здійснюється в п'ять етапів⁵⁶⁰ (табл. 3.10).

Тут служба внутрішнього контролю функціонує на постійній основі, що підвищує оперативність і якість управління підприємством. Фахівці, які задіяні в роботі з контролем, знають специфіку підприємства і розуміють діючу систему контролю, що значно спрощує процедури перевірок і підвищує

⁵⁵⁹ Виговська Н. Г. Моделювання структур внутрішньогосподарського контролю на акціонерних товариствах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Економічні науки. Житомир : ЖДТУ, 2005. № 2 (32). С. 79–89.

⁵⁶⁰ Мулик Я. І. Методичні та організаційні підходи до системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 17–18. С. 28–38.

достовірність і результатів. З боку інвесторів, завжди є довіра до підприємства, в якому функціонує на постійній основі ефективна служба внутрішнього контролю.

Таблиця 3.10.

Етапи створення та діяльності служби внутрішнього контролю на підприємстві

Етап	Зміст етапу
1. Дослідницький	Дослідження діяльності підприємства, виявлення всіх наявних порушень, причин їх виникнення, оцінювання переваги і недоліків упровадження служби внутрішньогосподарського контролю та прийняття відповідного рішення щодо її організації
2. Підготовчий	Пошук висококваліфікованого персоналу, матеріального забезпечення, відповідних приміщень та необхідних для створення служби контролю засобів
3. Організаційний	Організація роботи служби внутрішнього контролю, створення відповідних положень її діяльності
4. Здійснення контрольної діяльності	Проведення діяльності відповідно до встановлених обов'язків та планів перевірок
5. Результативний	Складання звітів про проведені перевірки, виявлені порушення, пропозиції щодо вдосконалення діяльності

Джерело: ⁵⁶¹

Представлена послідовність організації служби внутрішнього контролю може використовуватись будь-якими підприємствами, що бажають поліпшити та вдосконалити свою діяльність нині та в перспективі. Але такий спосіб організації служби внутрішнього контролю вимагає високої трудомісткості робіт, пов'язаних з вибором оптимальної форми організації (управління, служби, відділу). Підприємство несе значні витрати, пов'язані з підготовкою кадрів для роботи в службі внутрішнього контролю, а також під час розробки нормативно-методичної бази для його створення.

⁵⁶¹ Мулик Я. І. Методичні та організаційні підходи до системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 17–18. С. 28–38.

2) Створення служби внутрішнього контролю – це частковий аутсорсинг, де здійснюється поділ функцій виконання бізнеспроцесів між персоналом підприємства і зовнішніми спеціалізованими виконавцями. Тут постійним співробітникам служби внутрішнього контролю допомогу надає аутсорсингова компанія на договірній основі, яка обмежується запитами, що надходять до неї від служби контролю підприємства.

Перевага такого підходу в тому, що тут є: можливість залучення експертів з різних областей, гнучкість в питаннях їх залучення; доступ до передових технологій і методик здійснення перевірок і надання консультаційних послуг.

Недоліки – це відсутність специфіки знання діяльності підприємства, процесів управління ним; проблеми з віднесенням витрат для цілей оподаткування тощо⁵⁶².

3) Укладення договору з контрагентами, який спеціалізуються на наданні послуг із внутрішнього контролю (аутсорсингова компанія). За такого підходу на підприємстві створюється аудиторський комітет та директор з внутрішнього контролю.

Їх функції – співпраця з командою залучених спеціалістів аутсорсингової компанії і аналіз звітів від них. Аутсорсингова компанія бере на себе перевірку інтегрованого бухгалтерського обліку, правильність його постановки та ведення, здійснює оцінку податкових ризиків і ризиків втрати активів підприємством, оцінює ефективність кадрової політики, яка застосовується підприємством.

У такому підході відсутні витрати на створення та утримання власного контролю; високий рівень професійної підготовки фахівців; скорочення витрат на забезпечення служби контролю без попередньої організаційної роботи з боку підприємства; мінімальні витрати і зусилля з боку керівництва з координації роботи внутрішніх контролерів.

Ефективна організація системи внутрішнього контролю сприяє веденню чесного та відповідного законодавству бізнесу, а також зменшенню рівня навмисних і ненавмисних помилок, порушень та зловживань.

На рис. 3.30. згруповано основні показники, що визначають організацію внутрішнього контролю:

⁵⁶² Михалків А. А., Косташ Т. В. Внутрішній контроль процесу господарювання: проблеми організації. *Економіка та держава*. 2020. № 1. С. 61–65.



Рис. 3.30. Основні показники, що визначають організацію внутрішнього контролю

Джерело: сформовано авторами за використання джерел

Організація ВК являє собою систему взаємопов'язаних заходів, спрямованих на перетворення інформації за допомогою механізму, яким виступає кадрове, організаційне, методичне, технічне та програмне забезпечення під управлінням нормативно-правових положень.

У відповідності з цим підходом на рис. 3.31. зображено схему організації внутрішнього контролю підприємств.

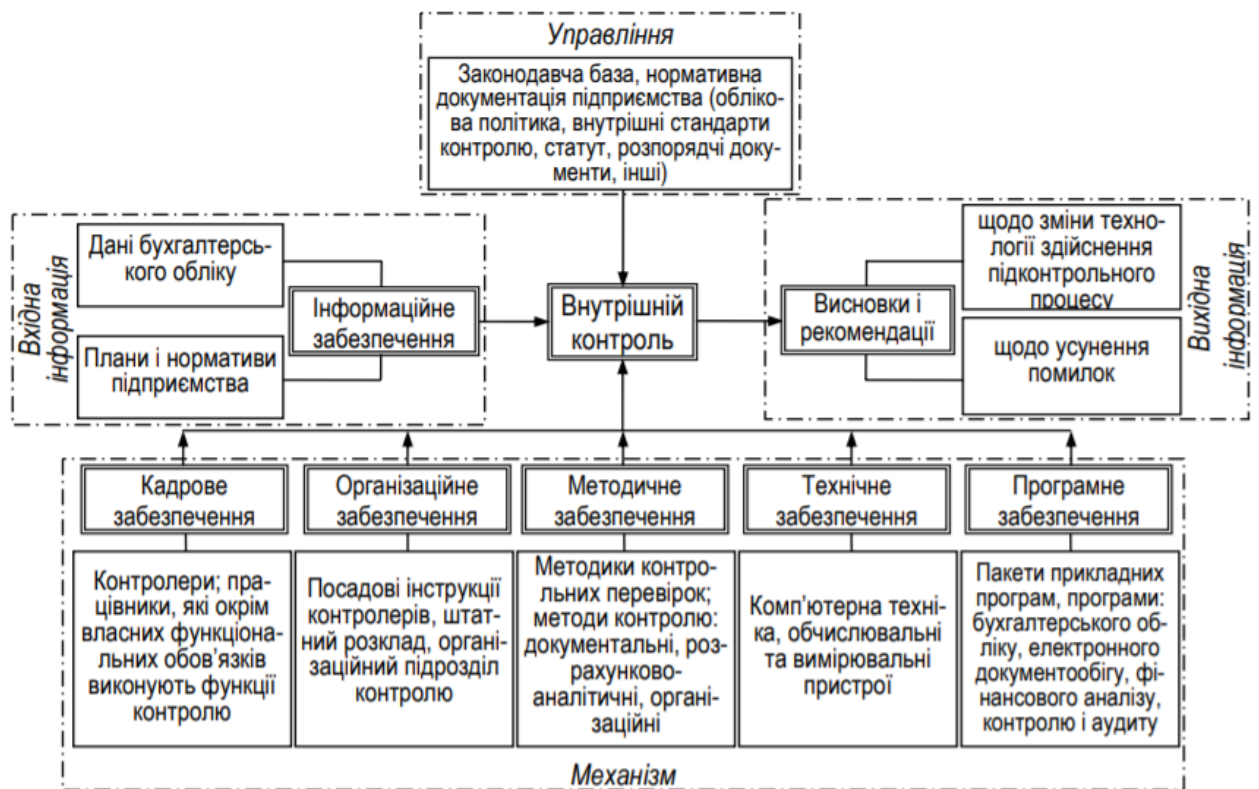


Рис. 3.31. Схема організації внутрішнього контролю підприємства

Джерело: ⁵⁶³

Організація внутрішнього контролю не є жорстко регламентованою, а визначається внутрішнім стандартом у межах окремого підприємства. Під внутрішнім стандартом слід розуміти документи, що деталізують і встановлюють регламенти для здійснення та узагальнення результатів контролю, прийняті і затверджені керівництвом підприємства. Організація роботи служби внутрішнього контролю включає положення посадових інструкцій, стандарти, графіки, регламенти робочого дня»⁵⁶⁴.

При організації служби внутрішнього контролю на підприємствах необхідно враховувати такі чинники:

- виконання контрольних функцій необхідно доручати особам, котрі мають достатній досвід роботи у питаннях контролю, щоб вони на високому професійному рівні оцінили причини можливих відхилень, передбачили їх наслідки та внесли доцільні пропозиції з усунення виявлених недоліків і помилок;
- працівники, керівники, які здійснюють контроль, не

⁵⁶³ Яровенко Г. М. Організація внутрішнього контролю в системі управління фінансовими потоками підприємств. Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. Київ. 2008. 24 с.

⁵⁶⁴ Венжега Д. І. Особливості організації внутрішнього контролю в управлінні витратами підприємства. *Інноваційна економіка*. 2012. № 10(36). URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2012_10/295.pdf, с. 296.

повинні бути пов'язані єдиними матеріальними інтересами з підконтрольними підрозділами для забезпечення принциповості та об'єктивності;

– визначення кількості функцій і чисельності відділу, якісна перебудова його роботи повинна виходити з концепції внутрішньогосподарського контролю, що визначається для кожного підприємства його цілями і завданнями;

– розроблення та впровадження вдосконалених способів, прийомів і методів контролю, найбільш адаптованих до завдань контрольної перевірки;

– при здійсненні господарської діяльності на підприємстві, процесу планування, при реалізації планів обов'язково повинен бути наявним самоконтроль⁵⁶⁵.

Організація ефективно функціонуючої системи внутрішнього контролю – це складний багатоступінчатий процес, що включає такі етапи⁵⁶⁶ (рис. 3.32):



Рис. 3.32. Етапи організації системи внутрішнього контролю

Джерело: сформовано авторами за використання ⁵⁶⁷

- Критичний аналіз і зіставлення певної для колишніх умов

⁵⁶⁵ Погорелов Ю. С., Миронова Ю. Ю., Мазурьонк В. В. Організація внутрішньогосподарського контролю на промислових підприємствах. *Економіка і регіон*. 2015. № 4. С. 135–139.

⁵⁶⁶ Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения. *Менеджмент в России и за рубежом*. 2002. № 4. С. 38–50.

⁵⁶⁷

господарювання мети функціонування організації, здійснюється згідно з прийнятим раніше курсу дій, стратегії і тактики з видами діяльності, розмірами, оргструктурою, а також з її можливостями;

- Розробка і документальне закріплення нової ділової концепції організації (що є організація, які її цілі, що вона може, в якій області має конкурентні переваги, яке бажане місце на ринку), а також комплексу заходів, здатного привести цю ділову концепцію до розвитку і вдосконалення організації, успішної реалізації її цілей, зміцнення її позицій на ринку.

Такими документами повинні бути положення про фінансову, виробничо-технологічну, інноваційну, постачальницьку, збутову, інвестиційну, облікову і кадрову політику. Ці положення повинні розроблятися на основі глибокого аналізу (з проведенням необхідних розрахунків) кожного елементу політики і вибору з наявних альтернатив найприйнятніших для відповідної організації. Документальне закріплення політики організації в різних сферах її фінансово-господарської діяльності дозволить здійснювати попередній, поточний і подальший контроль всіх аспектів її функціонування, відображених у відповідних пунктах політики;

- Аналіз ефективності наявної структури управління, її коректування. Необхідно розробити положення про організаційну структуру, в якому повинні бути описані всі організаційні ланки з вказівкою адміністративної, функціональної, методичної підлеглості, напрямку їх діяльності, функції, які вони виконують, встановлений регламент їх взаємостосунків, права і відповідальність, показаний розподіл видів продуктів, ресурсів, функцій управління за цими ланками. Те ж саме стосується і положень про різні структурні підрозділи (відділи, групи і т.д.), до планів організації праці їх працівників. Необхідно розробити (уточнити) план документації і документообігу, штатний розклад, посадові інструкції з вказівкою на права, обов'язки і відповідальність кожної структурної одиниці. Без такого серйозного підходу неможливо здійснювати чітку координацію функціонування всіх ланок внутрішнього контролю організації;

- Розробка формальних типових процедур контролю конкретних фінансових і господарських операцій. Це дозволить упорядкувати взаємостосунки працівників з приводу контролю фінансово-господарської діяльності, ефективно управляти ресурсами, оцінювати рівень достовірності інформації для ухвалення управлінських рішень;

- Організація відділу внутрішнього аудиту (або іншого

спеціалізованого контрольного підрозділу);

– Визначення шляхів вдосконалення системи внутрішнього контролю з урахуванням перманентного розвитку організації і безперервно змінних внутрішніх і зовнішніх умов її функціонування⁵⁶⁸.

На підприємстві має бути організована така система контролю, яка позитивно відобразатиметься на ефективності управлінського процесу. Контроль має охоплювати різні сфери та стадії діяльності підприємства, тобто і планування, і організацію й регулювання управлінських рішень, облік різних операцій їх моніторинг та аналіз тощо (рис. 3.33.).



Рис. 3.33. Впровадження контрольних процедур на різних стадіях діяльності підприємства

Джерело: ⁵⁶⁹

Точна організація внутрішнього контролю на підприємстві допускає ефективно використовувати ресурси підприємства. На основі класифікації головних засад внутрішнього контролю, які

⁵⁶⁸ Бурцев В. В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения. Менеджмент в России и за рубежом. 2002. № 4. С. 38–50.

⁵⁶⁹ Мулик Я. І. Методичні та організаційні підходи до системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 17-18. С. 28–38.

розміщуються у законах, інших нормативних документах та рекомендаціях, враховуючи досвід ринкової економіки, науковцями запропоновано досить детальний перелік основних засад організації внутрішнього контролю⁵⁷⁰ (табл. 3.11).

Таблиця 3.11.

Основні засади організації внутрішнього контролю підприємства

№ з\п	Перелік засад
1	Наявність та дотримання етичних цінностей працівниками підприємства
2	Компетентність співробітників підприємства
3	Зацікавленість керівництва у функціонуванні внутрішнього контролю підприємства
4	Стиль управління та політика керівництва підприємства
5	Правила розподілу керівництвом підприємства відповідальності і повноважень
6	Персональна відповідальність суб'єктів внутрішнього контролю підприємства (підрозділів та служб підприємства)
7	Ідентифікація та оцінювання ризиків
8	Аналіз ризиків та управління ризиками
9	Адекватне реагування на зміни у зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства
10	Контроль поточної діяльності підприємства та проведення перевірок
11	Видача дозволів на здійснення операцій, наявність санкцій та підтверджень
12	Належна регламентація внутрішнього контролю
13	Своєчасне реагування на інформацію отриману зі звітів
14	Гарантія безпеки активів та файлів
15	Формування системи планів, норм, правил та звітів про діяльність персоналу та підрозділів підприємства
16	Виконання встановлених норм, правил, планів
17	Ефективний обмін (циркуляція) інформації про діяльність підприємства
18	Ідентифікація та реєстрація всіх правомірних операцій підприємства
19	Суцільна реєстрація всіх фактів господарського життя підприємства
20	Функціонування прикладних інформаційних систем
21	Управління та нагляд керівництва підприємства за дотриманням своєчасності та повноти контрольних заходів
22	Здійснення відповідних коригуючих заходів через зміни умов діяльності підприємства
23	Підтвердження результатів внутрішнього контролю
24	Стан документування внутрішнього контролю
25	Потенційне заміщення суб'єктів внутрішнього контролю підприємства

Джерело: ⁵⁷¹

⁵⁷⁰ Пантелеєв В. П. Засади організації внутрішнього контролю підприємств. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2017. № 1-2. С. 15–22.

⁵⁷¹ Пантелеєв В. П. Засади організації внутрішнього контролю підприємств. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2017. № 1-2. С. 15–22.

Серед складових внутрішнього контролю значне місце посідає внутрішній аудит. Внутрішній аудит – це незалежна діяльність з перевірки та оцінки роботи суб'єкта господарювання в його інтересах.

Мета внутрішнього аудиту – допомогти членам суб'єкта господарювання ефективно виконувати свої функції. Внутрішні аудитори надають керівництву суб'єкта господарювання дані аналізу й оцінки, рекомендації та іншу необхідну інформацію за результатами перевірок.

Служба внутрішнього аудиту створюється на підприємстві для виконання контрольних функцій залежно від мети і завдань, покладених на внутрішніх аудиторів керівництвом підприємства. Внутрішні аудитори залежні, підпорядковані керівнику підприємства, вони проводять як планові, так і позапланові перевірки за вказівкою останнього.

За результатами складають звіт про проведену роботу, звітують перед керівництвом, дають оцінку, рекомендації, поради та інформацію. Вони не зобов'язані мати сертифікат. Це може бути фахівець із бухгалтерського обліку, економіст, фінансист.

Залежно від специфіки підприємства внутрішній аудит може бути представлений однією особою або цілою службою (відділом внутрішнього аудиту). Положення про відділ (службу) внутрішнього аудиту визначає особливе місце внутрішнього аудиту в системі управління підприємством, його цілі й завдання, відповідальність і взаємовідносини з іншими функціональними службами підприємства.

Основний принцип діяльності внутрішнього аудиту – незалежність – визначений чітким встановленням прав, обов'язків і відповідальності, підзвітністю і підлеглистю тільки керівникові підприємства.

Внутрішній аудит провадить свою діяльність у тісному контакті з керівництвом підприємства, спеціалістами апарату управління, керівниками структурних підрозділів. Отже, ці посадові особи безпосередньо беруть участь у процесі аудиторської перевірки, застосовують у своїй діяльності її результати, використовують консультації. Без їх активної участі ефективність внутрішнього аудиту буде мінімальною.

Робота служби внутрішнього аудиту на підприємстві організовується відповідно до календарних та індивідуальних планів робіт, які затверджує керівник підприємства. Після закінчення будь-якого виду робіт внутрішній аудитор подає керівникові підприємства аудиторський звіт із зазначенням виявлених або можливих порушень. Робота вважається

завершеною тоді, коли проблеми, зазначені у звіті внутрішніх аудиторів, розглянуті керівником підприємства (радою директорів) і видано офіційне розпорядження про прийняття (неприйняття) рекомендацій аудиторів. Успіх аудиторської перевірки оцінюється наявністю рекомендації щодо вирішення наявних і майбутніх проблем, а показником її якості є повнота аудиту, витрати на її проведення та ефективність.

Висновки до розділу 3

В результаті проведеного дослідження можна сформулювати наступні висновки:

1. Основні напрямки вдосконалення організаційної складової бухгалтерського обліку полягають у визначенні оптимальної структури облікового апарату підприємства, який би повністю й оперативно здійснював доручені йому функції обліку, контролю й аналізу; в атестації і раціоналізації робочих місць і розробленні та впровадженні технологічних карт операцій, які виконує бухгалтерська служба. Упровадження технологічних карт дає змогу позбутися зайвих документів і операцій, визначити межі відповідальності за проведення операцій, розробити алгоритм для подальшої автоматизації операцій, створити передумови для структурної перебудови бухгалтерської служби підприємства.

2. Основними вимогами до стратегії розвитку підприємства повинні бути:

- здатність швидко реагувати на зміну економічної ситуації всередині та за межами підприємства;
- врахування сфери діяльності, де досягається перевага;
- намагання не завищувати власні конкурентні переваги та не занижувати переваги конкурентів;
- забезпечувати наявність конкурентоспроможного потенціалу підприємства у виробленні товарів.

Разом із тим основними вимогами до стратегії підприємства є забезпечення вчасної реакції до несприятливих умов оточуючого середовища та здатність підприємства виготовляти конкурентоспроможний товар.

3. В нових умовах господарювання проведення економічного аналізу на підприємствах частіше стає предметом уваги керівників та менеджерів. Проте, неефективність

результатів аналізу пов'язана з невмілою організацією аналізу на підприємстві.

Для проведення ефективного та якісного аналізу, перш за все, необхідно створити аналітичну службу, вибрати форму організації аналізу і тип організаційної структури, які найбільше відповідатимуть системі управління підприємством, та сформуванню належного забезпечення.

Безпосередньо, організація аналітичних робіт вимагає дотримання основних принципів аналізу (системності та комплексності) та потребує послідовного виконання певних процедур. Виходячи з цього, аналітичну роботу доцільно виконувати, розділивши на три етапи: підготовчий, основний, заключний. На кожному етапі будуть здійснюватися відповідні заходи, які забезпечують організацію, проведення економічного аналізу та узагальнення аналітичних результатів.

Такий порядок організації аналізу та проведення аналітичних робіт забезпечить дослідження всіх аспектів діяльності підприємства, які зумовлені його сезонністю та багатогалузевістю сільськогосподарського виробництва; зменшить дублювання показників та виконання однотипних розрахунків; сприятиме дотриманню з року в рік єдиної методології аналізу, що зумовляє оперативність та якість аналітичних висновків.

4. Застосування технічних засобів для автоматизованого здійснення аналізу на підприємстві відчутно знижує трудомісткість збору та обробки інформації, значно зменшує кількість помилок, вивільняє багато часу в економістів-аналітиків для виконання інших, творчих обов'язків. Необхідно й надалі розвивати і удосконалювати галузь електроніки, для розширення ресурсної можливості та функціональної досконалості ПЕОМ, що створюють реальні умови для поглиблення економічних досліджень, дозволяють ширше використовувати оптимізаційні методи вирішення аналітичних задач і на їх основі розробляти і приймати оптимальні рішення.

5. Сучасному інформаційному забезпеченню аналізу господарської діяльності є притаманним низка проблем, вирішення яких вимагає раціонального підходу з урахуванням міжнародних вимог. Організація інформаційного забезпечення обліку і аналізу є складним багатограним процесом, що включає в себе фінанси і управлінський облік, облікову політику, звітність, аналітичне забезпечення, аудит, комунікативні відносини між підрозділами, інформаційну систему, сукупність зовнішніх і внутрішніх факторів (включаючи обрану організаційну структуру), набір програмних продуктів, котрі забезпечують

автоматизацію процесу, графік документообігу, обрану методологію для аналізу і прийняття управлінських рішень, стратегічні цілі підприємства. Слід відзначити, що ці елементи будуть успішно функціонувати тільки при застосуванні системного підходу. Створення інформаційного забезпечення залежить від рівня взаємодії розробників і кінцевих користувачів аналітичної системи, забезпечення оптимальної індивідуалізації засобів інформаційно-аналітичного інструментарію керівного апарату з урахуванням класичних підходів прийняття рішень і культурного середовища менеджменту. Це передбачає формування новітньої інформаційної культури у роботі фахівців обліково-аналітичного напрямку діяльності.

Додатки

Таблиця 2.2

Найпоширеніші види адміністративної відповідальності головного бухгалтера та директора

Правопорушення, передбачене Кодексом України про адміністративні правопорушення(КпАП)	Норма КпАП	Орган, який складає протокол про адмінправопорушення	Адміністративне стягнення (штраф)	
			За перше правопорушення	Повторне протягом року правопорушення*
1	2	3	4	5
Відсутність податкового обліку, порушення встановленого законом порядку ведення податкового обліку, в тому числі неподання або несвоєчасне подання аудиторських висновків, подання яких передбачено законами України	Стаття 163 ¹	Контролюючі органи (Державна фіскальна служба)	Штраф у розмірі від 5 до 10 НМДГ**	Штраф у розмірі від 10 до 15 НМДГ
Неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування належних до сплати податків та зборів (обов'язкових платежів)	Стаття 163 ²			
Невиконання законних вимог посадових осіб контролюючих органів, установлених у підпунктах 20.1.3, 20.1.24, 20.1.30, 20.1.31 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу	Стаття 163 ³		Попередження або штраф у розмірі від 5 до 10 НМДГ	Штраф у розмірі від 10 до 15 НМДГ
Неутримання або неперерахування до бюджету сум ПДФО при виплаті фізичній особі доходів, перерахування ПДФО за рахунок коштів підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством), неповідомлення або несвоєчасне повідомлення ДПІ за встановленою формою відомостей про доходи громадян	Стаття 163 ⁴		Попередження або штраф у розмірі від 2 до 3 НМДГ	Штраф у розмірі від 3 до 5 НМДГ
Порушення порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги), у тому числі перевищення граничних сум розрахунків готівкою, недотримання установлених законодавством вимог щодо забезпечення можливості розрахунків за товари (послуги) з використанням електронних платіжних засобів	Стаття 163 ¹⁵		Штраф у розмірі від 100 до 200 НМДГ	Штраф у розмірі від 500 до 1000 НМДГ

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5
Проведення господарської діяльності без держреєстрації як суб'єкта господарювання або одержання ліцензії на провадження певного виду господарської діяльності, що підлягає ліцензуванню відповідно до закону, чи здійснення таких видів господарської діяльності з порушенням умов ліцензування, а також без одержання дозволу, іншого документа дозвільного характеру, якщо його одержання передбачено законом (крім випадків застосування принципу мовчазної згоди)	Стаття 164	Органи внутрішніх справ, держнагляду у сфері пожежної і техногенної безпеки, НКРЗІ, СБУ, Держспецв'язку, ДФС та інші	Штраф у розмірі від 1 000 до 2 000 НМДГ з конфіскацією виготовленої продукції, знарядь виробництва, сировини і грошей, одержаних внаслідок вчинення цього адмінправопорушення, чи без такої	Штраф у розмірі від 2 000 до 5 000 НМДГ з конфіскацією виготовленої продукції, знарядь виробництва, сировини і грошей, одержаних внаслідок вчинення цього адмінправопорушення
Надання суб'єктом господарювання дозвільному органу або адміністратору недостовірної інформації щодо відповідності матеріально-технічної бази вимогам законодавства			Штраф у розмірі від 1 000 до 2 000 НМДГ	—
Приховування в обліку валютних та інших доходів, непродуктивних витрат і збитків, відсутність бухобліку або ведення його з порушенням установленого порядку, внесення неправдивих даних до фінзвітності, неподання фінзвітності, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризацій грошових коштів і матеріальних цінностей, несвоєчасне подання на розгляд, погодження або затвердження річного фінансового плану підприємства державного сектору економіки та звіту про його виконання, перешкоджання працівникам органу державного фінансового контролю у проведенні ревізій та перевірок, невжиття заходів щодо відшкодування винними особами збитків від недостач, розтрат, крадіжок і безгосподарності	Стаття 164 ²	Органи державного фінансового контролю	Штраф у розмірі від 8 до 15 НМДГ (від 136 грн до 255 грн)	Штраф у розмірі від 10 до 20 НМДГ

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5
<p>Порушення порядку нарахування ЄСВ, пенсійних страхових внесків.</p> <p>Неподання, несвоєчасне подання, подання не за встановленою формою звітності з ЄСВ, пенсійних страхових внесків.</p> <p>Подання недостовірних відомостей, що використовуються в Державному реєстрі загальнообов'язкового державного соціального страхування, іншої звітності та відомостей, передбачених Законом про ЄСВ та Законом про пенсійне страхування.</p> <p>Порушення встановленого порядку використання та здійснення операцій з коштами Пенсійного фонду України</p>	Стаття 165 ¹	Органи внутрішніх справ (Національної поліції), контролюючі органи (ДФС)	Штраф у розмірі від 30 до 40 НМДГ	Штраф у розмірі від 40 до 50 НМДГ
Несплата або несвоєчасна сплата ЄСВ, пенсійних страхових внесків, у тому числі авансових платежів, у сумі, що не перевищує 300 НМДГ)			Штраф від 40 до 80 НМДГ	Штраф у розмірі від 150 до 300 НМДГ
Несплата або несвоєчасна сплата ЄСВ, пенсійних страхових внесків, у тому числі авансових платежів, у сумі більше 300 НМДГ			Штраф від 80 до 120 НМДГ	
<p>Порушення порядку використання коштів загальнообов'язкового державного соцстрахування на випадок безробіття, несвоєчасне або неповне їх повернення.</p> <p>Несвоєчасне подання або неподання визначених Законом № 1533 відомостей, подання недостовірних відомостей про використання коштів загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття</p>	Стаття 165 ³	Органи Фонду соцстраху на випадок безробіття	Штраф у розмірі від 8 до 15 НМДГ	Штраф у розмірі від 10 до 20 НМДГ

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5
<p>Порушення порядку використання коштів загальнообов'язкового державного соціального страхування, несвоєчасне або неповне їх повернення. Несвоєчасне подання або неподання встановленої звітності. Подання недостовірної звітності щодо страхових коштів, несвоєчасне інформування Фонду соцстраху про річний фактичний обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг), нещасні випадки на виробництві та професійні захворювання, що сталися на підприємстві, про зміни технології робіт або виду діяльності підприємства</p>	Стаття 165 ⁴	Органи Фонду соцстраху		
<p>Порушення порядку використання коштів загальнообов'язкового державного соціального страхування, несвоєчасне або неповне їх повернення, несвоєчасне подання або неподання встановленої звітності, подання недостовірної звітності щодо використання страхових коштів</p>	Стаття 165 ⁵			

Таблиця 2.4

Найпоширеніші види кримінальної відповідальності, до якої може бути притягнуто головного бухгалтера як посадової особи підприємства

Вид діяння	Норма Кримінального кодексу	Вид покарання	Особливості застосування
1	2	3	4
Вчинення фінансової операції чи правочину з коштами або іншим майном, одержаними внаслідок вчинення суспільно небезпечного протиправного діяння, що передувало легалізації (відмиванню) доходів, а також вчинення дій, спрямованих на приховання чи маскуванню незаконного походження таких коштів або іншого майна чи володіння ними, прав на такі кошти або майно, джерела їх походження, місцезнаходження, переміщення, зміну їх форми (перетворення), а також набуття, володіння або використання коштів чи іншого майна, одержаних внаслідок вчинення суспільно небезпечного протиправного діяння, що передувало легалізації (відмиванню) доходів	Частина перша ст. 209	Позбавлення волі на строк від трьох до шести років з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до двох років з конфіскацією майна	Суспільно небезпечним протиправним діянням, що передувало легалізації (відмиванню) доходів, є діяння, за яке Кримінальним кодексом передбачено основне покарання у вигляді позбавлення волі або штрафу понад 3 000 НМДГ, або діяння, вчинене за межами України, якщо воно визнається суспільно небезпечним протиправним діянням, що передувало легалізації (відмиванню) доходів, за кримінальним законом держави, де воно було вчинене, і є злочином за Кримінальним кодексом та внаслідок вчинення якого незаконно одержано доходи
Дії, передбачені частиною першою ст. 209 Кримінального кодексу, вчинені повторно або за попередньою змовою групою осіб, або у великому розмірі, якщо розмір коштів або майна перевищує 6 000 НМДГ*.	Частина друга ст. 209	Позбавлення волі на строк від семи до 12 років з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна	

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4
Дії, передбачені частинами першою або другою ст. 209 Кримінального кодексу, вчинені організованою групою або в особливо великому розмірі, якщо розмір коштів або майна перевищує 18 000 НМДГ	Частина третя ст. 209	Позбавлення волі на строк від восьми до 15 років з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна	
Умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, які в 1 000 та більше разів перевищують НМДГ	Частина перша ст. 212	Штраф від 1 000 до 2 000 НМДГ або позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років	Особа, яка вчинила діяння, передбачені частинами першою, другою, або діяння, передбачені частиною третьою (якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів
Діяння, визначені частиною першою ст. 212 Кримінального кодексу, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, які в 3 000 і більше разів перевищують НМДГ (понад 2 400 000 грн, але не більше 4 000 000 грн)	Частина друга ст. 212	Штраф від 2 000 до 3 000 НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років	в особливо великих розмірах) ст. 212 Кримінального кодексу, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоечасною сплатою (фінансові санкції, пеня)
Діяння, передбачені частинами першою або другою ст. 212 Кримінального кодексу, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах, які в 5 000 та більше разів перевищують НМДГ	Частина третя ст. 212	Штраф від 15 000 до 25 000 НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна	

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4
Умисне ухилення від сплати ЄСВ чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності, якщо таке діяння призвело до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у значних розмірах, які в 1 000 та більше разів перевищують НМДГ	Частина перша ст. 212 ¹	Штраф від 1 000 до 2 000 НМДГ, або позбавлення права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років	Особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частинами першою або другою ст. 212 ¹ Кримінального кодексу, звільняється від кримінальної
Діяння, визначені частиною першою ст. 212 ¹ Кримінального кодексу, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів у великих розмірах, які в 3 000 та більше разів перевищують НМДГ	Частина друга ст. 212 ¹	Штраф від 2 000 до 3 000 НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років	відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила ЄСВ чи страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, а також
Діяння, передбачені частинами першою або другою ст. 212 ¹ Кримінального кодексу, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати ЄСВ чи страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування коштів в особливо великих розмірах, які в 5 000 та більше разів перевищують НМДГ	Частина третя ст. 212 ¹	Штраф від 15 000 до 25 000 НМДГ (від 255 000 до 425 000 грн) з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна	відшкодувала шкоду, завдану фондам загальнообов'язкового державного соціального страхування їх несвоєчасною сплатою (штрафні санкції, пеня)

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4
Службова недбалість, тобто невиконання або неналежне виконання службовою особою своїх службових обов'язків через несумлінне ставлення до них, що завдало істотної шкоди охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян, державним чи громадським інтересам або інтересам окремих юридичних осіб	Частина перша ст. 367	Штраф від 250 до 500 НМДГ, або виправні роботи на строк до двох років, або обмеження волі на строк до трьох років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років	Істотною шкодою вважається така шкода, яка в 100 і більше разів перевищує НМДГ. Тяжкими наслідками вважаються такі наслідки, які у 250 і більше разів перевищують НМДГ.
Те саме діяння, визначене ст. 367 Кримінального кодексу, якщо воно спричинило тяжкі наслідки	Частина друга ст. 367	Позбавлення волі на строк від двох до п'яти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років та зі штрафом від 250 до 750 НМДГ, або без такого	

**Для кваліфікації кримінальних правопорушень сума НМДГ встановлюється на рівні податкової соціальної пільги, визначеної пп. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169 Податкового кодексу для відповідного року.*

Додаток 3
до Методичних рекомендацій
щодо облікової політики
суб'єкта державного сектору

Приклад наказу
про затвердження Положення про облікову політику

(найменування суб'єкта державного сектору)

НАКАЗ

дата	(назва міста)	№ ____
------	---------------	--------

Про затвердження Положення про облікову політику

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Типового положення про бухгалтерську службу бюджетної установи, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 26 січня 2011 року № 59, Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 125 "Зміни облікових оцінок та виправлення помилок", затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2010 року № 1629, НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Положення про облікову політику, що додається.
2. Керівнику Управління документообігу та контролю за виконанням документів ознайомити з наказом усіх керівників структурних підрозділів та спеціалістів бухгалтерської служби й відділу матеріально-технічного забезпечення.
3. Контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою.

(посада)

(підпис)

(ініціали, прізвище)

Наказ

ЗАТВЕРДЖЕНО

(найменування суб'єкта
державного сектору)

_____ 20__ року № ____

Положення про облікову політику

1. Положення про облікову політику (далі – Положення) визначає методи оцінки, обліку і процедури, які застосовуються суб'єктом державного сектору для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової та бюджетної звітності, не визначені національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі або щодо яких передбачено більш ніж один їх варіант, а також строки корисного використання груп основних засобів та нематеріальних активів.

2. Одиницею аналітичного обліку запасів визнається їх найменування, додатково облік запасів здійснюється за номенклатурними номерами.

1) У місцях зберігання запасів матеріально відповідальні особи ведуть кількісний облік руху запасів в книзі складського обліку запасів за найменуваннями, номенклатурними номерами та кількістю. Щокварталу на

дату балансу спеціаліст бухгалтерської служби, відповідальний за ведення обліку запасів, проводить вибірково звірку фактичної наявності запасів із записами у книзі та даними бухгалтерського обліку.

2) У бухгалтерській службі облік запасів ведеться за найменуваннями, номенклатурними номерами в розрізі матеріально відповідальних осіб - в оборотних відомостях (за кожним субрахунком) в кількісному та сумарному вимірах.

3) Відпуск запасів у використання, виробництво, продаж, інше вибуття здійснювати за середньозваженою собівартістю, яка обчислюється при отриманні кожної партії запасів однотипних запасів.

4) Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням запасів, узагальнюються за окремими групами на окремому субрахунку. Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, пропорційно відноситься на суму запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць.

3. Амортизація необоротних активів нараховується виходячи зі строків корисного використання основних засобів та нематеріальних активів, визначених у додатках 1, 2 до цього Положення.

4. Нарахування амортизації проводиться на дату балансу (щокварталу).

5. У разі виправлення суттєвих помилок, які відносяться до попередніх періодів, та повторного складання фінансової звітності встановлюється поріг суттєвої помилки в розмірі ___ відсотків відповідно до підсумку балансу.

6. Зміни до цього Положення вносяться лише у випадках, установлених у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку в державному секторі, та обов'язково обґрунтовуються і розкриваються у фінансовій звітності, а також у випадках, коли зміни до облікової політики сприятимуть більш достовірному відображенню в бухгалтерському обліку інформації про здійснені господарські операції.

(посада)

(підпис)

(ініціали, прізвище)