

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ АЕРОКОСМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ім. М. Є. ЖУКОВСЬКОГО  
«ХАРКІВСЬКИЙ АВІАЦІЙНИЙ ІНСТИТУТ»

Кафедра «Фінансів, обліку і оподаткування»

Організація бухгалтерського обліку підприємств аерокосмічної галузі

Конспект лекцій для з дисципліни для студентів  
денної та заочної форми навчання

Галузь знань: 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

Освітня програма: «Облік і оподаткування»

Рівень вищої освіти: другий (магістерський)

Конспект лекцій з дисципліни «Організація бухгалтерського обліку підприємств аерокосмічної галузі» для студентів денної та заочної форми навчання / Укладачі Татар М.С., Столярчук Г.В., Комар Р.О. – Харків: Національний аерокосмічний університет ім. М. Є. Жуковського «ХАІ», 2021. – 112 с.

Наведено теоретичні матеріали, необхідні для вивчення дисципліни «ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ АЕРОКОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ».

Конспект лекцій складається з частин, в яких розглянуто основний зміст навчальної дисципліни «ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ АЕРОКОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ». До кожної частини подано стислий огляд змісту теми. Адресовано студентам денної та заочної форми навчання.

Рецензенти: (к.е.н., доцент каф. 604 Г.С. Ліхоносова)  
(к.е.н., доцент каф. 605 Д.С. Ревенко)

Затверджено засіданням  
кафедри «Фінансів, обліку і  
оподаткування»,  
протокол №1 від 30.08.2021 р.

© М.С. Татар, Г.В. Столярчук,  
Р.О. Комар  
© Національний аерокосмічний  
університет ім. М.Є. Жуковського  
«Харківський авіаційний інститут»,

## ВСТУП

В умовах ринкової економіки організація бухгалтерського обліку – це одна з важливих умов управління сучасними підприємствами і досягнення комерційного успіху.

Ефективності господарювання на підприємстві будь-якої галузі, в тому числі аерокосмічної, неможливо досягти без належної організації бухгалтерського обліку. Раціональна організація обліку підприємства аерокосмічної галузі дає змогу вдосконалювати документування господарських операцій і документообіг, оброблення інформаційних даних у бухгалтерському обліку, ефективно використовувати робочий час облікових працівників, здійснювати точний, своєчасний і дієвий облік при найменших витратах сил і засобів на його ведення, забезпечує узгоджену ритмічну роботу на всіх етапах облікового процесу, а також дотримання секретності важливої стратегічної галузі України, яка визначає обороноздатність країни та забезпечує економічну безпеку та конкурентоспроможність країни.

Недоліки в організації бухгалтерського обліку зумовлюють затримку у формуванні й поданні звітної інформації, помітно знижують її якість, створюють умови для розкрадання майна й інших зловживань, збільшення витрат на утримання облікового персоналу.

У сучасних умовах господарювання підприємств аерокосмічної галузі України, що характеризуються вкрай низьким рівнем серійного виробництва літаків, недостатністю фінансування, одним із заходів, спрямованих на вдосконалення управління підприємством, є раціональна організація бухгалтерського обліку, яка забезпечує високий рівень виконання завдань і чіткий порядок ведення обліку.

Тому проблеми організації бухгалтерського обліку підприємств аерокосмічної галузі потребують вивчення спеціалістами вищої кваліфікації, керівниками підприємств та їхніми функціональними підрозділами. Крім того вивчення саме особливостей організації бухгалтерського обліку підприємств аерокосмічної галузі сприяє диференціації, унікальності освітньої програми, що пропонується кафедрою фінансів, обліку і оподаткування провідного університету України – Національного аерокосмічного університету ім. М.Є. Жуковського «Харківський авіаційний інститут». З цією метою для підготовки магістрів з обліку й оподаткування в ХАІ введено дисципліну «Організація бухгалтерського обліку підприємств аерокосмічної галузі». Вивчення дисципліни дозволить студентам вивчити як основи організації бухгалтерського обліку, притаманні всім суб'єктам господарювання, так і опанувати безпосередньо особливості організації, притаманні аерокосмічній галузі.

# 1. ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ АЕРОКОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ

## 1.1. Принципи організації бухгалтерського обліку

У Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” наведено основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, до складу яких входять:

– “обачність – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінювання, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов’язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства”;

– “повне висвітлення – фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні й потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі”;

– “автономність – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв’язку з чим особисте майно та зобов’язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства”;

– “послідовність – постійне (із року в рік) застосування підприємством вибраної облікової політики; зміна облікової політики є можливою лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і має бути обґрунтована й розкрита у фінансовій звітності”;

– “безперервність – оцінювання активів і зобов’язань підприємства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі”;

– “нарахування й відповідність доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів; при цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів”;

– “превалювання суті над формою – операції обліковуються відповідно до їхньої суті, а не лише виходячи з юридичної форми”;

– “історична (фактична) собівартість – пріоритетним є оцінювання активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво й придбання”;

– “єдиний грошовий вимірник – вимірювання й узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці”;

– “періодичність – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності”.

## **1.2. Принципи бухгалтерського обліку підприємств аерокосмічної галузі**

На сьогодні питання визначення й пояснення принципів організації бухгалтерського обліку підприємств аерокосмічної галузі є досить суперечливим. Серед великої кількості підходів учених до цього питання немає одностайності думок, оскільки не існує єдиної системи класифікації принципів організації бухгалтерського обліку. Зрозуміло головне, що на підприємствах аерокосмічної галузі набагато більше ніж на звичайних виробничих підприємствах має дотримуватися принцип підвищеної секретності облікової інформації зокрема і всього виробничого процесу взагалі.

В умовах становлення ринкових відносин принципи організації бухгалтерського обліку на підприємствах аерокосмічної галузі набувають нового значення, адже саме вони є основою формування обліку й забезпечення його подальшої провідної ролі в діяльності підприємства, яке є стратегічно важливим для підвищення обороноздатності країни, для її економічної безпеки.

Здійснивши аналіз існуючих принципів організації бухгалтерського обліку, можна зробити висновок про те, що організація бухгалтерського обліку на підприємствах аерокосмічної галузі окрім головного принципа – принципа секретності – має базуватися на таких принципах:

- принцип автономності – відокремлення майна власника від майна підприємства;
- принцип адаптивності – пристосування будови і функцій бухгалтерського обліку до певних умов управління;
- принцип ритмічності в організації бухгалтерського обліку – рівномірне надходження даних і показників, а також надання вихідної інформації;
- принцип послідовності – постійне застосування вибраної підприємством облікової політики;
- принцип застосування комп’ютерної техніки, який використовується при організації бухгалтерського обліку в умовах комп’ютеризації суспільства;

– принцип зниження витрат на ведення бухгалтерського обліку при підвищенні достовірності, оперативності й своєчасності надання бухгалтерської інформації;

– принцип постійного удосконалення організації облікового процесу, який, у свою чергу, включає принципи економії робочого часу та праці, а також їх пропорційності.

До складу існуючих принципів організації бухгалтерського обліку слід також віднести принципи, наведені на рис. 1.1.

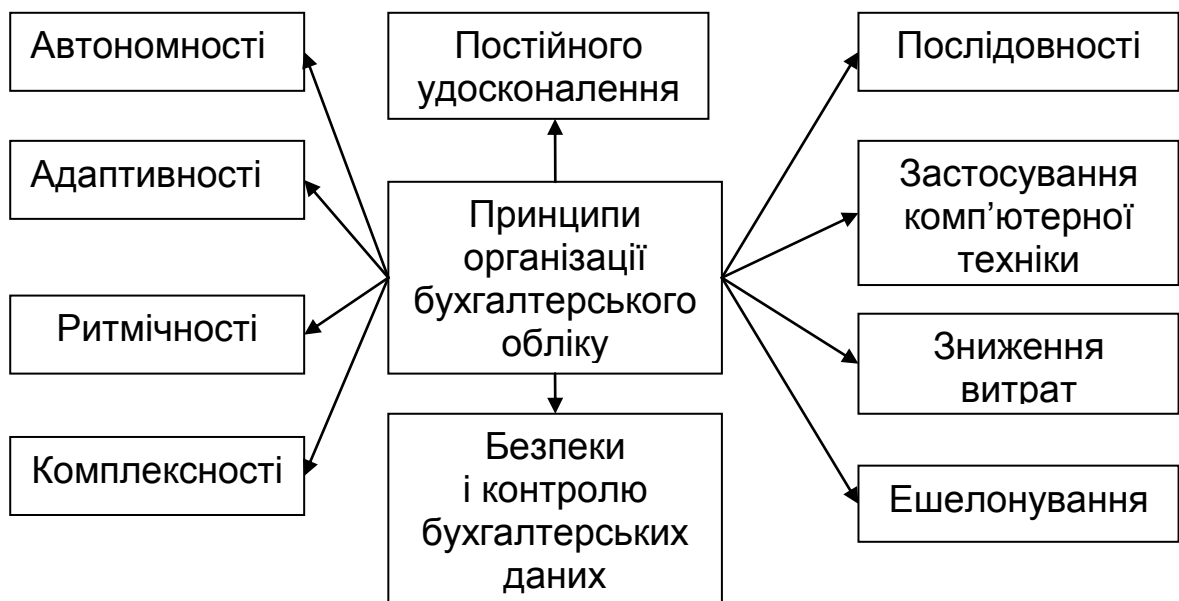


Рис. 1.1. Принципи організації бухгалтерського обліку

Доречно до складу принципів організації бухгалтерського обліку на підприємствах аерокосмічної галузі віднести нові принципи, серед яких можна виділити такі:

– принцип комплексності, згідно з яким при побудові системи захисту облікових даних необхідно передбачати всі види можливих загроз для підприємства, у тому числі канали несанкціонованого доступу до бухгалтерської інформації, та всі можливі для нього засоби захисту; засоби захисту підприємства потрібно порівнювати з можливими видами загроз, а засоби захисту облікової інформації повинні функціонувати в межах єдиного комплексу захисту конфіденційної інформації підприємства, взаємно доповнюючи один одного у функціональному і технічному аспектах;

– принцип безпеки і контролю даних, при якому передбачається захист цінної облікової інформації на підприємствах аерокосмічної галузі шляхом установлення обмеження користувачів, віднесення її до інформації конфіденційного характеру і запровадження обмежень під час роботи з нею;

– принцип ешелонування бухгалтерських даних (рис. 1.2), який полягає в створенні декількох послідовних зон захисту облікової інформації; отже, найбільш важлива інформація бухгалтерської служби має розташовуватись всередині інших зон захисту бухгалтерської інформації.

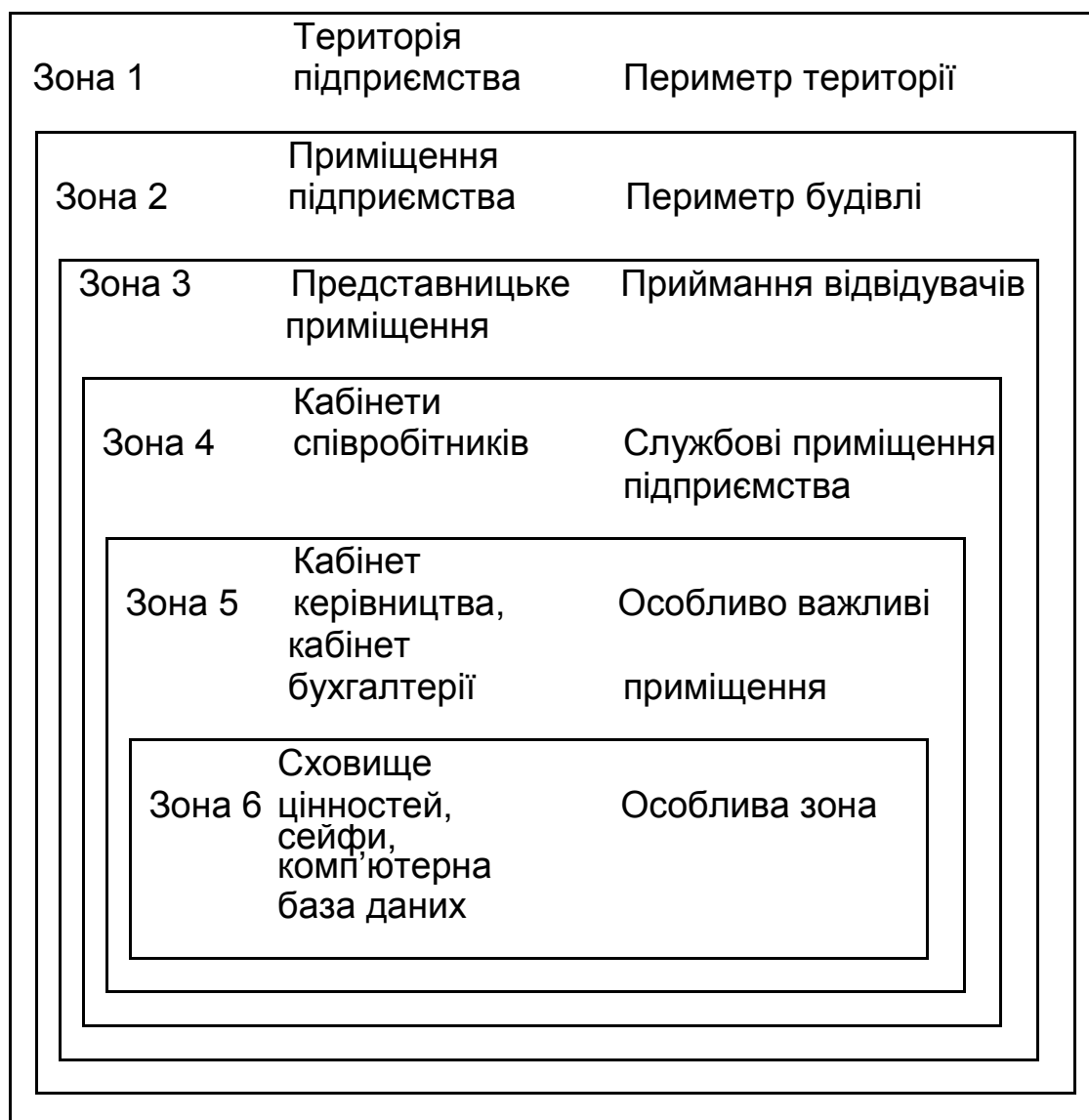


Рис. 1.2. Системна реалізація принципу ешелонування в системі безпеки підприємства

У цей час, коли прояви недосконалої конкуренції все більше і більше почали турбувати керівників підприємств, актуальним є використання поняття безпеки на всіх рівнях господарської діяльності підприємства. У зв'язку з цим при організації бухгалтерського обліку на підприємстві необхідно більше уваги приділяти дотриманню принципу безпеки та контролю даних, адже впровадження цього принципу дасть змогу керівництву підприємства здійснювати належний контроль за ефективним використанням активів і пасивів, а також зберегти кошти та майно підприємства шляхом ведення бухгалтерського обліку.

### **1.3. Організація процесу зберігання фінансової інформації підприємств аерокосмічної галузі згідно з обліковими принципами**

Останнім часом питання захисту облікових даних або збереження комерційної таємниці є досить актуальними для бізнесу, тому ринок систем і засобів переповнено пропозиціями різних технічних рішень. Саме принцип безпеки та контролю даних є ключовим при організації бухгалтерському обліку на підприємстві аерокосмічної галузі. У зв'язку з цим для підприємств аерокосмічної галузі особливо актуальним є питання стосовно того, хто має виконувати функції зі збору, оброблення й аналізу даних для забезпечення захисту й накопичення пропозицій щодо запровадження системи безпеки на підприємстві аерокосмічної галузі.

Зараз найоптимальнішим структурним підрозділом підприємства, який може забезпечити безпеку збереження конфіденційної інформації, є бухгалтерська служба. Бухгалтерська служба – це один із найважливіших структурних підрозділів підприємства, який займається не лише веденням бухгалтерського обліку і складанням звітності, а й забезпечує внутрішніх і зовнішніх користувачів достовірною і своєчасною інформацією про господарську діяльність підприємства, яка є необхідною для прийняття відповідних рішень. Ця інформація – стратегічно важливий елемент для конкурентів, які прагнуть зміцнення власного становища шляхом передбачення дій сусідів. З урахуванням цього значущість бухгалтерської



служби набуває зовсім іншого значення. До її обов'язків також належить захист інформації, яка становить певну цінність для підприємства.

Таким чином, підґрунтям, на якому має базуватися організація бухгалтерського обліку, є принципи. Від того, на яких принципах буде ґрунтуватися організація бухгалтерського обліку, залежить подальше ефективне ведення бухгалтерського обліку, а отже, успішне функціонування самого підприємства.

Необхідним атрибутом захисту облікової інформації є кадрова робота з персоналом бухгалтерії. Вона полягає у забезпеченні фізичної безпеки бухгалтерів, охороні приміщення і документів, роз'яснювальній роботі, а також у забезпеченні суворого нагляду за діями бухгалтерів. Інформація, що накопичується підсистемою управлінського обліку, зазвичай є основним об'єктом промислового шпигунства.

Головним пріоритетом захисту бухгалтерської інформації на підприємстві є розроблення заходів, спрямованих на збереження інформації, що міститься в інформаційній базі підприємства, при використанні комп'ютерних технологій. Це передусім пов'язано з тим, що в теперішніх умовах господарювання використовується комп'ютерна форма обліку, при якій передбачається застосування різних програмних продуктів для ведення бухгалтерського обліку. Інформація системи бухгалтерського обліку містить усі дані про господарську діяльність підприємства і відповідно є об'єктом зацікавленості конкурентів. Тому інформацію системи бухгалтерського обліку слід захистити на підприємстві в першу чергу.

Для підприємства аерокосмічної галузі при побудові системи безпеки облікової інформації необхідно розробити концепцію забезпечення інформаційної безпеки (наприклад, у формі внутрішнього документа), в якій на основі аналізу сучасного рівня й динаміки розвитку інформаційних технологій розглядаються цілі, завдання й принципи досягнення потрібного рівня захисту бухгалтерської інформації.

Успішна діяльність підприємств багато в чому залежить від якісної характеристики інформації, що відображає суть усіх процесів, які відбуваються при здійсненні господарської діяльності. Зміни в економіці також впливають і на бухгалтерський облік, унаслідок чого розширюється

коло його завдань. Спочатку завданням бухгалтерського обліку було збереження майна власника, дещо пізніше – визначення й розподіл фінансового результату діяльності підприємства. Ці завдання досить тісно взаємодіють з управлінням, однак у нинішніх умовах господарювання надання інформації для потреб управління стало новим завданням бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік є інформаційною системою, необхідною для прийняття управлінських рішень (рис. 1.3).

Проаналізувавши рис. 1.3, можна дійти висновку, що бухгалтерський облік є частиною загальної інформаційної системи, за допомогою якої дані з первинних документів перетворюються на оброблену інформацію для управління.

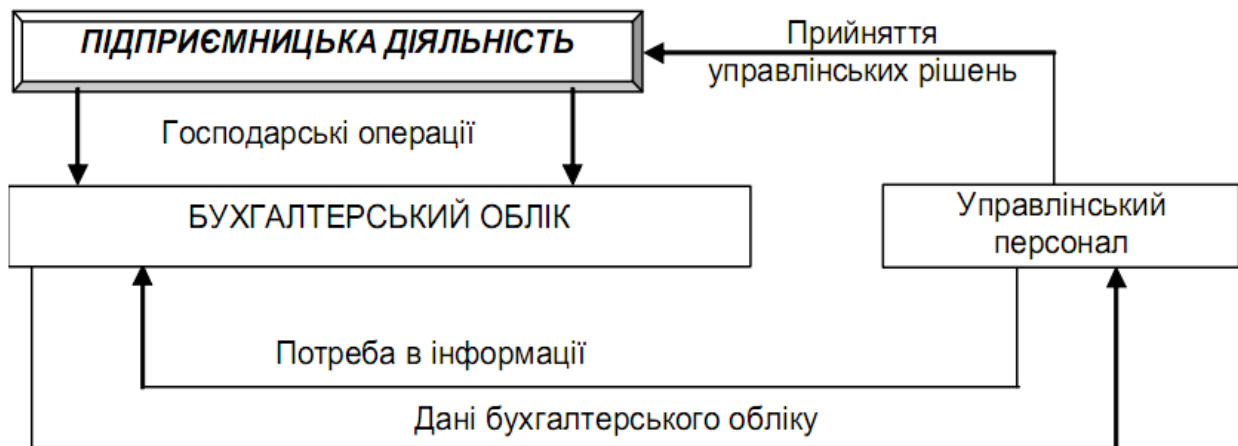


Рис. 1.3. Бухгалтерський облік як базис економічної безпеки підприємства аерокосмічної галузі

Звідси випливає, що найважливішим напрямом формування системи економічної безпеки, у тому числі й підприємства, є створення дієвого механізму безпеки – бухгалтерського обліку. Усе це пояснюється тим, що бухгалтерський облік є однією з основних функцій управління, спрямованою на забезпечення економічної безпеки підприємства. Саме бухгалтерський облік виключає можливість прямих розкрадань без установлених законом наслідків, створює інформаційні умови для здійснення контролю доцільності й законності використання ресурсів у превентивному, поточному й наступному режимах і запобігає реалізації загроз, які знижують економічну стійкість підприємств.

Для будь-якої системи захисту даних підприємства джерелом небезпеки є персонал. Систему економічної безпеки створюють і впроваджують фахівці, тому працівники мають досить чітко, без вагань, виконувати поставлені перед ними вимоги. Такий підхід може вберегти підприємство від неочікуваних наслідків з боку осіб, які бажають заволодіти комерційною таємницею. Недостатній контроль за діями своїх співробітників досить часто призводить до значних збитків для підприємств. В сучасній практиці мають місце випадки, при яких інсайтери домовляються один з одним, торгують конфіденційною інформацією або здійснюють фінансові шахрайства в межах компанії. Наслідки таких інцидентів є досить серйозними: прямі збитки і зменшення кількості клієнтів супроводжуються штрафами і судовими переслідуваннями з боку регулювального органу. Таким чином, за всіма операціями з важливими даними повинен установлюватись прозорий, але жорсткий контроль.

Розголошення конфіденційної інформації може досить дорого коштувати підприємству.

Основою збереження комерційної таємниці є створення облікового апарату, який у процесі своєї діяльності здійснює контроль не тільки за правомірністю господарських операцій на підприємстві, а й за охороною конфіденційної інформації.

Як зазначають С. Б. Барнгольц і М. В. Мельник, зміни в економіці, створення великої кількості комерційних організацій, їх значна диверсифікація, вимоги орієнтуватись на потреби клієнтів, урахування дій конкурентів призвели до суттєвої зміни процесу управління виробництвом, потребуючи якомога більшої гнучкості й адаптивності організацій до нових умов [1, с. 168].

Позитивно оцінюючи вплив зовнішнього і внутрішнього середовищ, слід розглядати управлінські й технічні нововведення, які комплексно впливають на господарську діяльність підприємства. Підприємство у своїй господарській діяльності може використовувати ці пропозиції, а може й нехтувати ними, проте необхідність урахувувати пропозиції зумовлена низкою об'єктивних причин. При здійсненні інноваційної діяльності виникають особливі засоби і способи виробництва. Це об'єктивно зумовлює необхідність активного залучення підприємств до інноваційних процесів, критичного аналізу можливих засобів і способів виготовлення одного й того ж виду продукції. Необхідність упровадження нововведень у сферах технології виробництва, організації виробництва та управління зумовлена двома причинами: можливістю зниження витрат виробництва і водночас збільшенням прибутку й отриманням конкурентних переваг на

ринку; розширенням існуючого сегменту ринку й оволодінням новими ринками збуту.

Зазначене вище має привести до зростання прибутку підприємства аерокосмічної галузі, зміцнення його конкурентних позицій на ринку й підвищення рівня економічної безпеки, що, в свою чергу, забезпечить збереження майна підприємства.

Проаналізувавши викладений вище матеріал, можна зробити висновок, що на підприємстві діє ефективна система економічної безпеки в тому випадку, коли економічні інтереси підприємства узгоджено з інтересами постачальників, споживачів, інвесторів, конкурентів, суспільства і держави. Узгодження інтересів суб'єкта господарювання з суб'єктами зовнішнього середовища є можливим при інтеграції їхніх інтересів.

Про необхідність захисту майна підприємства говорить також А. Е. Тарас у своїй роботі [12], зазначаючи, що серед усіх видів злочинів у СНД майже 70 % становлять крадіжки майна громадян (у тому числі бізнесменів), власності підприємств і фірм. Кожен третій серед цих майнових злочинів був буквально спровокований безпечністю власників або недостатньою захищеністю місць зберігання матеріальних цінностей.

У зв'язку з цим необхідним є виділення суб'єктів інтересів підприємства. Під час розроблення ієрархії суб'єктів інтересів підприємства домінуючі позиції повинні мати власник засобів виробництва і керівництво підприємства. Реальний контроль за діяльністю підприємства можуть здійснювати сторонні структури, наприклад кредитори. Наявність такого суб'єкта контролю за діяльністю підприємства можна визначити за результатами аналізу його фінансового стану за допомогою показників питомої ваги довгострокових і короткострокових кредитів у структурі капіталу і шляхом оцінювання структури кредиторів підприємства. Використання позикових коштів у великому обсязі може привести до того, що реально діяльність підприємства протягом певного періоду контролюватимуть власники позикових коштів. Крім того, реальна політика підприємства може формуватися і реалізовуватися поза сферою його управління, наприклад через різного роду консультативні й дорадчі органи.

Вимоги користувачів до інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, постійно підвищуються. Розвиток економічних відносин, зростання інвестицій, глобалізація економіки, а також суттєві зміни у засобах комунікації змушують учасників економічних процесів віддавати перевагу достовірній і надійно захищеній інформації. У зв'язку з цим постає проблема захисту облікової інформації підприємства, що потребує першочергового вирішення. Значущість цієї проблеми підвищується через те, що інформаційний простір, який містить значні

обсяги загальнодоступної інформації, є не лише джерелом даних для прийняття користувачами певних рішень, але й може бути джерелом для несанкціонованого розповсюдження конфіденційної інформації. Захист облікової інформації з метою збереження активів і пасивів передусім повинен стати центральною ланкою економічної, а також важливою частиною інформаційної безпеки, спрямованої на задоволення потреб користувачів інформації.

Основна мета захисту бухгалтерської інформації – запобігання її розголошенню й оволодінню нею конкурентами.

Захист бухгалтерської інформації з метою збереження майна підприємства є необхідним для здійснення підприємницької діяльності при ефективному і законному використанні економічних ресурсів на базі обліку, аналізу і контролю.

Такий підхід до забезпечення стійкої і довгострокової діяльності підприємства потребує розроблення концепції економічної безпеки обліку, спрямованої на усунення загрози настання неспроможності, основою якої є:

- бухгалтерський фінансовий, управлінський, податковий облік операцій господарської діяльності;
- комплексний економічний аналіз підприємницьких планів і фактів господарської діяльності;
- внутрішній контроль законності підприємництва й обліку господарської діяльності.

Для підтримки збалансованого й стійкого стану в підприємницькій діяльності необхідно враховувати факти господарського життя, проводити їх комплексний економічний аналіз і здійснювати внутрішній контроль. Місцем взаємодії елементів цієї системи є поле економічної безпеки підприємницької діяльності.

Формування концепції економічної безпеки господарської діяльності підприємств зумовило необхідність використання нового концептуального підходу до бухгалтерського фінансового, управлінського й податкового обліку, комплексного економічного аналізу, внутрішнього контролю.

Подальший розвиток підприємств зумовив необхідність проведення досліджень і розроблення теорії і методології формування ефективної системи контролю за діяльністю суб'єктів господарювання.

Удосконалення обліку й контролю потребує створення інформаційного забезпечення управління господарською діяльністю підприємств.

Забезпечення безпеки облікових даних є однією з найважливіших проблем, що постає перед кожним підприємством. У загальній системі управління підсистема забезпечення безпеки тісно пов'язана з

підсистемою управління персоналом. Завдання підсистеми управління персоналом у системі економічної безпеки підприємства – мінімізація ризику і загроз з боку співробітників. Співробітники мають бути надійними і лояльними.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Назвіть основні принципи бухгалтерського обліку.
2. Яке значення мають принципи бухгалтерського обліку на підприємствах аерокосмічної галузі?
3. Які принципи організації бухгалтерського обліку на підприємствах аерокосмічної галузі доцільно включити до складу існуючих?
4. У чому полягає системна реалізація принципу ешелонування в системі безпеки підприємства аерокосмічної галузі?
5. Як має бути організовано процес зберігання фінансової інформації на підприємствах аерокосмічної галузі згідно з обліковими принципами?

## **2. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА АЕРОКОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ**

### **2.1. Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку підприємства аерокосмічної галузі**

Незважаючи на те, що бухгалтерський облік досить часто визначають як інформаційну систему, яка вимірює, обробляє і передає інформацію про суб'єкт господарювання, він потребує інформаційного забезпечення, насамперед нормативного [2, с. 15].

Предметом облікового процесу підприємства аерокосмічної галузі є інформація (первинна або проміжна), яка підлягає переробленню на результативну. Особливістю облікового процесу є те, що інформація перетворюється під час технологічного процесу на первинні документи, носії даних.

Отже, без інформації обліковий процес є неможливим, тому інформаційне забезпечення – одна із складових облікового забезпечення.

Інформаційне забезпечення – це сукупність вхідних даних, система баз даних, їх оброблення й одержання необхідної інформації.

Слід зазначити, що в умовах запровадження міжнародних стандартів роль інформаційного забезпечення значно зростає, оскільки бухгалтерам необхідні інформація щодо особливостей ведення обліку за міжнародними стандартами, а також нормативне забезпечення для здійснення обліку.

Чинна в Україні система регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності забезпечила створення певної системи нормативного

регулювання бухгалтерського обліку підприємства аерокосмічної галузі, яка складається із п'яти рівнів, кожен з яких містить декілька.

На першому рівні системи нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку підприємства аерокосмічної галузі затверджуються закони України, тобто нормативно-правові акти вищої юридичної сили.

На другому рівні – нормативні акти Кабінету Міністрів України, інших урядових органів, що встановлюють принципи, які необхідно використовувати під час розроблення положень третього й четвертого рівнів.

Третій рівень представлений національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку з окремих тем і напрямів та іншими нормативно-правовими документами з бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які затверджує Міністерство фінансів України.

На четвертому рівні розробляються рекомендації з організації й ведення бухгалтерського обліку окремих видів активів, зобов'язань, інших господарських операцій на основі положень (стандартів) бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей певних видів діяльності, які затверджують Міністерство фінансів України та інші органи.

На п'ятому рівні власник (керівник) підприємства приймає рішення щодо організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики на основі попередніх чотирьох пакетів документів нормативно-правового забезпечення. Саме на цьому рівні необхідно приділяти належну увагу забезпеченню облікового процесу підприємства [3].

## **2.2. Використання позаоблікової інформації в бухгалтерському обліку підприємства аерокосмічної галузі**

Крім нормативно-методологічної бази з ведення бухгалтерського обліку при його організації широко використовується і позаоблікова інформація. Найбільший обсяг позаоблікової інформації застосовується при розробленні пропозицій з прийняття стратегічних управлінських рішень. До позаоблікової інформації, яку використовує система бухгалтерського обліку, належать:

- соціальна інформація;
- екологічна інформація;
- різноманітна технічна і технологічна документація тощо.

Інформацію для забезпечення системи бухгалтерського обліку **підприємства аерокосмічної галузі** можна отримувати з багатьох джерел (семінари, бібліотеки, періодичні видання, консультаційні послуги спеціалізованих фірм тощо).

Усі способи інформаційного забезпечення бухгалтерського обліку мають право на існування. Однак не слід обмежуватись використанням одного способу, адже кожен спосіб має як переваги, так і недоліки. Визначальними факторами при виборі способів отримання інформації є її ціна, своєчасність і повне задоволення вимог системи бухгалтерського обліку.

Сьогодні не менш важливим є також технічне забезпечення обліку. Потік інформації настільки великий, що без технічних засобів є неможливими її швидке оброблення й своєчасність прийняття управлінських рішень.

Останнім часом обчислювальна техніка перетворилась на визначальний фактор організації обліку. Застосування комп'ютерної техніки дає змогу прискорити оброблення облікової інформації й передачу її за всіма напрямками. Поряд з обліковою інформацією з допомогою комп'ютера можна оперативнo і вчасно отримувати всю інформацію для забезпечення системи бухгалтерського обліку, а тому одними з головних складових матеріально-технічного забезпечення бухгалтерського обліку є його комп'ютеризація і програмне забезпечення.

Технічне забезпечення – це комплекс технічних засобів і методів, які є основою функціонування бухгалтерського обліку, контролю й аналізу [6, с. 365].

До елементів технічного забезпечення обліку належать технічні засоби, методичні й керівні матеріали, технічна документація, персонал.

Сьогодні невід'ємною складовою забезпечення облікового процесу є також програмне забезпечення.

Програмне забезпечення автоматизованої інформаційної системи обліку являє собою сукупність програм (програмних комплексів), призначених для вирішення на базі обчислювальної техніки завдань обліку, контролю й аудиту, та інструктивно-методичних матеріалів щодо їх застосування.

В умовах швидкого розвитку технології не можна забувати про інтенсивність праці та навантаження на облікових працівників. Тому для якісної організації обліку важливим компонентом також є ергономічне забезпечення.

Ергономічне забезпечення – це сукупність методів і засобів, призначених для вибору оптимальних умов для роботи облікового працівника.

Продуктивність праці, настрої і здоров'я працівників прямо пропорційно залежать від організації робочих місць. Широке впровадження комп'ютерів зумовлює необхідність розроблення типових проектних рішень окремих елементів і робочого місця бухгалтера в цілому з урахуванням ергономічних показників.

Комплексні ергономічні показники поділяють на чотири групи: гігієнічні, антропометричні, фізіологічні, психологічні й психофізіологічні.

До гігієнічних показників належать такі: освітленість, вентиляція, температура, вологість, тиск, напруженість магнітного поля, запиленість, радіація, токсичність, шум, вібрація, гравітаційні перевантаження і прискорення.



За антропометричними показниками визначають відповідність робочого місця розмірам і формі тіла, а також вазі людини.

Фізіологічні й психофізіологічні показники характеризують відповідність робочого місця силовим, швидкісним, енергетичним, зоровим, слуховим і іншим психофізіологічним можливостям людини.

За психологічними показниками визначають відповідність робочого місця закріпленим і знову сформованим навичкам людини, а також можливостям сприйняття і перероблення нею інформації.

При конструюванні й розміщенні робочих місць необхідно враховувати вимоги до дотримання всіх перелічених показників. Слід передбачати заходи, які попереджають або знижують передчасне стомлення працівників бухгалтерії і запобігають виникненню у них психофізіологічних стресів, а також появі помилкових дій.

Крім цих важливих складових до забезпечення облікового процесу належить також математичне, правове та лінгвістичне забезпечення.

Математичне забезпечення системи обліку являє собою сукупність засобів і методів, які дають змогу будувати економіко-математичні моделі й алгоритми задач обліку.

Правове забезпечення – це сукупність норм, виражених у нормативних актах, які встановлюють і закріплюють організацію системи обліку.

Лінгвістичне забезпечення системи обліку – це сукупність термінів, мовних засобів, а також правил формування облікових даних з метою ефективної роботи й обміну інформацією.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Скільки рівнів має система нормативного регулювання бухгалтерського обліку?
2. Яка позаоблікова інформація застосовується в бухгалтерському обліку підприємства аерокосмічної галузі?
3. Яке технічне забезпечення обліку використовується на сучасному етапі діяльності аерокосмічного підприємства?
4. З яких джерел можна отримувати інформацію для забезпечення системи бухгалтерського обліку підприємства аерокосмічної галузі?
5. У чому полягає правове і лінгвістичне забезпечення обліку підприємства аерокосмічної галузі?

### **3. ФОРМУВАННЯ І ФУНКЦІОНУВАННЯ ОБЛІКОВИХ ПІДРОЗДІЛІВ**

#### **3.1. Організаційні форми ведення бухгалтерського обліку на підприємствах України**

Організація праці облікового персоналу потребує здійснення управління обліковим персоналом і створення сприятливих умов для функціонування бухгалтерії підприємства: визначення найбільш ефективного варіанта роботи облікового персоналу (централізований або децентралізований) та оптимальної структури бухгалтерії; розроблення функціональних обов'язків облікових працівників і встановлення контролю за виконанням ними своїх функцій; раціональне розміщення облікового персоналу; встановлення належних інформаційних зв'язків між окремими частинами бухгалтерії та між бухгалтерією і оперативними підрозділами підприємства; організація робочих місць бухгалтерів, їх технічного забезпечення; підвищення кваліфікації облікових працівників.

Законом про бухгалтерський облік передбачено декілька варіантів організаційної форми ведення бухгалтерського обліку на підприємствах [1]:

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

Для багатьох великих і середніх підприємств України перший варіант є найбільш прийнятним, оскільки створення структурного підрозділу (бухгалтерії) на чолі з головним бухгалтером дає можливість ґрунтовніше забезпечити виконання обліково-аналітичної та контрольної функцій системи управління господарською діяльністю підприємства. Наявність бухгалтерії змушує керівництво підприємства в особі власника або його уповноваженого органу (посадової особи) як відповідальних за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві згідно з Законом про бухгалтерський облік приділяти увагу організації праці облікового персоналу.

### 3.2. Характеристика централізованої й децентралізованої форм організації роботи облікового персоналу

Адміністрації підприємства слід вирішити кілька завдань:

- визначити найбільш ефективний варіант роботи облікового персоналу (централізований або децентралізований) та оптимальну структуру бухгалтерії;
- розробити функціональні обов'язки облікових працівників і встановити контроль за виконанням ними своїх функцій;
- раціонально розмістити обліковий персонал, 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.

Вибір централізованої або децентралізованої форми роботи облікового персоналу залежить від організаційної структури та рівня централізації системи управління підприємства. При централізованій формі організації облікового персоналу передбачається такий порядок оброблення облікової інформації: первинні документи оформлюються в структурних підрозділах підприємства й в установлені строки передаються до бухгалтерії, де обробляються, реєструються, систематизуються в розрізі синтетичних та аналітичних рахунків і узагальнюються у формах бухгалтерської звітності. Увесь обліковий персонал методично й адміністративно підпорядковується головному бухгалтеру підприємства.

При децентралізованій формі організації роботи облікового персоналу передбачається виконання відносно повного циклу облікових робіт від моменту фіксації господарських операцій у первинних документах до складання звітності обліковим персоналом структурних підрозділів підприємства. Центральна бухгалтерія веде облік адміністративних витрат, на підставі отриманих від структурних підрозділів даних здійснює зведений облік господарської діяльності й складає бухгалтерську звітність по підприємству в цілому. Увесь обліковий персонал методично підпорядковується головному бухгалтеру підприємства, водночас частина облікового апарату адміністративно підпорядковується керівникам структурних підрозділів підприємства.

При змішаній формі організації роботи облікового персоналу передбачається здійснення повного циклу обліку господарської діяльності центральною бухгалтерією підприємства, за виключенням відокремлених підрозділів, облік діяльності яких здійснює бухгалтерія цих підрозділів. Крім того, центральна бухгалтерія забезпечує складання зведеної звітності по підприємству в цілому.

На рис. 3.1 наведено порівняльну схему-характеристику централізованої й децентралізованої форм організації бухгалтерського обліку.

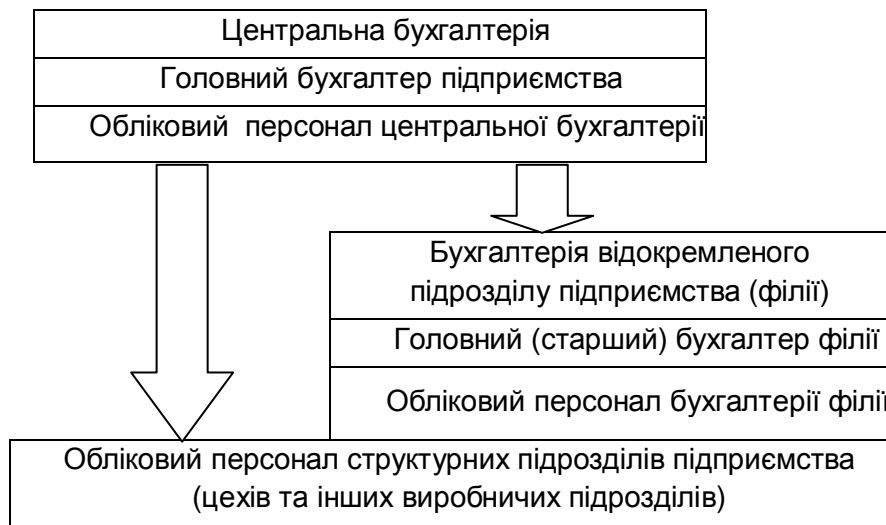


Рис. 3.1. Схема-характеристика централізованої й децентралізованої форм організації роботи облікового персоналу

### 3.3. Організація структури бухгалтерії

Необхідною передумовою раціональної організації бухгалтерського обліку є вибір структури бухгалтерії підприємства. Склад і кількість працівників бухгалтерії підприємства та її структурних підрозділів визначають, виходячи із обсягів господарської діяльності, загальної кількості працівників, кількості структурних підрозділів підприємства та їхнього статусу, видів діяльності й характеру організації технології виробництва, технології оброблення облікової інформації, кваліфікації облікового персоналу тощо. Структура бухгалтерії при централізованій і децентралізованій формах організації роботи облікового персоналу може бути предметною, функціональною, лінійною й комбінованою (лінійно-предметною, лінійно-функціональною, предметно-функціональною).

Структура бухгалтерії за предметною схемою – це поділ за ділянками облікової роботи, пов'язаної з обліком матеріалів, основних засобів та інших необоротних активів, виробництва, грошових коштів, розрахунків з покупцями, постачальниками, персоналом тощо, а за функціями облікового персоналу в процесі оброблення облікової інформації і складання звітності – перевірка первинних документів, реєстрація первинної інформації в облікових реєстрах, узагальнення облікової

інформації у формах звітності. На рис. 3.2 зображено структуру бухгалтерії за ділянками облікової роботи й функціями облікового персоналу в процесі оброблення інформації і складання звітності.

Обліковий персонал бухгалтерії				
Ділянки облікової роботи				
Сектор обліку матеріалів	Сектор обліку розрахункових операцій	Касовий центр	Сектор обліку виробництва	.....

Рис. 3.2. Функціональна структура бухгалтерії

При лінійній структурі бухгалтерії передбачається створення її структурних підрозділів, а також окремих виробничих підрозділів (цехів) підприємства (рис. 3.3).

Головний бухгалтер			
Відділ обліку діяльності цеху 1	Відділ обліку діяльності цеху 2	Відділ обліку діяльності цеху 3	Інші відділи обліку

Рис. 3.3. Функціональна структура бухгалтерії

Комбінована структура бухгалтерії містить декілька схем роботи облікового персоналу: лінійно-предметну, лінійно-функціональну, предметно-функціональну, які дають змогу вести облік діяльності підприємства в розрізі структурних підрозділів (цехів) за лінійною схемою. Облік діяльності самих цехів організується секторами бухгалтерії за предметною або функціональною схемою (або здійснюється облік господарської діяльності підприємства в цілому за окремими об'єктами обліку та видами облікових робіт). На рис. 3.4 наведено комбіновану (лінійно-предметну) структуру бухгалтерії.

Головний бухгалтер			
Відділ обліку діяльності цеху 1	Відділ обліку діяльності цеху 2	Відділ обліку діяльності цеху 3	Інші відділи обліку
Обліковий персонал структурних підрозділів бухгалтерії			

Сектор обліку матеріалів
Сектор обліку розрахунків
Інші сектори обліку
Сектор обліку матеріалів
Сектор обліку розрахунків
Інші сектори обліку
Сектор обліку матеріалів
Сектор обліку розрахунків
Інші сектори обліку
Сектор 1
Сектор 2

Рис. 3.4. Комбінована (лінійно-предметна) структура бухгалтерії

Організація роботи облікового персоналу має трирівневу структуру:

- загальне керівництво й управління бухгалтерським обліком на рівні підприємства;
- управління структурними підрозділами бухгалтерії (відділами, секторами, групами обліку);
- організація праці безпосередніх виконавців (облікових працівників).

Кожному із цих рівнів мають відповідати внутрішні документи підприємства (регламенти): положення про бухгалтерію підприємства; положення про структурні підрозділи бухгалтерії (відділи, сектори, групи обліку); положення про посади (посадові інструкції).

У свою чергу, кожному організаційному рівню для контролю й оцінювання праці облікових працівників мають відповідати графіки виконання облікових робіт: загальний графік виконання облікових робіт; графік виконання робіт структурними підрозділами бухгалтерії; індивідуальні графіки робіт виконавців.

Важливою умовою ефективної роботи облікового персоналу є розроблення внутрішніх положень про бухгалтерію та її структурні підрозділи (відділи, сектори, групи обліку), посадових інструкцій облікових працівників й здійснення контролю за виконанням ними своїх обов'язків.

На підприємствах, де створено бухгалтерії, відповідальними за ведення бухгалтерського обліку є головні бухгалтери, які згідно із Законом України про бухгалтерський облік:

- забезпечують дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організують контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- беруть участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею і відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

- забезпечують перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Головний бухгалтер долучається разом із керівником до розроблення внутрішнього положення про бухгалтерію підприємства, яким встановлюються основні засади організації роботи облікового персоналу. Зміст цього документа складається з таких розділів: загальні положення; функції бухгалтерії; права і обов'язки облікового персоналу; взаємодія між секторами (відділами, групами) бухгалтерії та з іншими структурними підрозділами підприємства.

На основі внутрішнього положення про бухгалтерію підприємства для кожного відділу (сектору) бухгалтерії головний бухгалтер розробляє, а керівник підприємства затверджує положення про відділи (сектори обліку) бухгалтерії та посадові інструкції на кожного облікового працівника (у тому числі головного бухгалтера) згідно зі штатним розкладом і кваліфікаційними характеристиками посад обліковців, в яких визначаються права і обов'язки облікового персоналу за типовою структурою, наведеною вище.

Крім зазначених положень про бухгалтерію та її структурні підрозділи (сектори обліку), посадових інструкцій облікових працівників з метою організації праці облікового персоналу керівництво підприємства розробляє інші організаційні регламенти: графіки, операційні (робочі) інструкції, регламенти робочого дня тощо.

На підприємствах значну частину облікової роботи, зокрема фіксацію фактів господарського життя у первинних документах, здійснюють працівники лінійних служб: завідувач складу, комірники, начальники цехів, бригадири, експедитори тощо. Для цих працівників з метою організації й контролю виконання ними облікових робіт розробляються регламенти: робоча (операційна) інструкція; графік подання первинних документів до бухгалтерії.

Робочі інструкції розробляються для виконання окремих облікових робіт: заповнення первинних документів, складання звітів тощо. Структура робочої інструкції містить такі розділи: загальна частина; методика й техніка складання звітів і перевірки даних; обов'язки і відповідальність працівників.

Графік подання документів містить назву первинних документів, строки та порядок їх передачі до бухгалтерії. У графіках детально розписують заздалегідь визначені види облікових робіт, закріплюють

виконавців, вказують заплановані й фактичні терміни виконання робіт. Графіки розробляють головний бухгалтер, його заступники, керівники відділів або секторів обліку. Вони обов'язково мають бути узгоджені з графіком документообороту по підприємству в цілому.

### **3.4. Організація автоматизованого робочого місця бухгалтера**

Організація робочого місця бухгалтера асоціюється, в першу чергу, з АРМ бухгалтера (далі – АРМБ). Автоматизація обліку не тільки суттєво вплинула на технологічний процес оброблення облікової інформації, сприяла появі комп'ютерної форми обліку, але й поставила нові вимоги до організації роботи облікового персоналу. АРМБ як засіб автоматизації облікової праці поступово перетворився на функціональну людино-машинну систему, до складу якої входять: програмно-технічний комплекс, інформаційно-довідкове, нормативно-правове, методичне, організаційно-технологічне забезпечення і головний компонент автоматизованої системи обліку – бухгалтер. Завдяки АРМБ підвищується продуктивність праці бухгалтера, хоча зберігається чіткий розподіл обов'язків облікового персоналу за функціональною ознакою.

Розглянемо АРМБ не з позиції технології оброблення облікової інформації, а в контексті організації роботи облікового персоналу. Створення АРМБ ґрунтується на принципах персоніфікації облікових робіт, безпаперової технології оброблення облікової інформації, поєднання централізованого й децентралізованого підходів до ведення обліку, модульності, системності та ергономічності.

Персоніфікація обліку у поєднанні з безпаперовою технологією функціонування облікової системи дають змогу краще контролювати посадові обов'язки облікових працівників у режимі реального часу. Модульність і системність у поєднанні із централізованим і децентралізованим підходами до ведення обліку передбачають узгодження АРМБ з іншими інформаційними підсистемами управління підприємством, а отже, потребують розширення вимог до кваліфікації бухгалтера. Комп'ютеризація облікового процесу зміщує акценти в роботі бухгалтера з функції рахівництва у бік виконання контрольної-аналітичної функції обліку. Завдяки функціонуванню АРМБ принцип ергономічності дає змогу забезпечити комфортні умови праці облікового персоналу.

Інформаційна система обліку в умовах функціонування АРМБ розробляється згідно з рівнями управління (оперативне, тактичне, стратегічне), структурою бухгалтерії (предметна, функціональна, лінійна, комбінована) та посадовими обов'язками облікового персоналу. З урахуванням цього проектується і впроваджуються на підприємствах три різні категорії АРМБ.

Групування робочих місць облікового персоналу за функціонально-предметною ознакою дає можливість виділити такі типи АРМБ: з обліку



основних засобів і капітальних інвестицій; з обліку виробничих запасів; з обліку витрат виробництва; з обліку готової продукції та її реалізації; з обліку грошових коштів і фінансово-розрахункових операцій; з обліку праці, заробітної плати та розрахунків за соціальним страхуванням; з обліку розрахунків з бюджетом; зі зведеного обліку та складання звітності тощо.

АРМБ першої категорії – це рівень структурних підрозділів підприємства (цехів, складів, комор, майстерень тощо), де здійснюється оперативне управління господарською діяльністю: формується первинна інформація, здійснюється її оброблення й отримуються необхідні дані для прийняття управлінських рішень на місцях їх виникнення в оперативному режимі. Обліковий персонал першої категорії АРМБ має добре знати специфіку діяльності відповідного структурного підрозділу підприємства і реагувати в оперативному режимі на можливі відхилення від нормальних умов його роботи.

Обліковий персонал другої категорії АРМБ виконує тактичні завдання управління господарською діяльністю підприємств і підготовлює дані для складання звітності й прийняття на її основі стратегічних рішень, систематизує накопичену первинну інформацію за предметною ознакою, ділянками обліку, комплексами тактичних завдань. Оскільки автоматизація облікових записів і розрахунків забезпечує формальний контроль облікових процесів, то обліковий персонал АРМБ другої категорії здійснює логічний контроль за коректним відображенням в обліку господарських операцій.

Завданням облікового персоналу АРМБ третьої категорії є зведення облікових даних по підприємству й складання бухгалтерської звітності. Автоматизоване робоче місце дає змогу бухгалтеру на належному рівні проводити аналіз господарської діяльності як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому, здійснювати контроль за використанням трудових, матеріальних і фінансово-грошових ресурсів підприємства.

АРМБ як професійно-орієнтований комплекс технічних і програмних засобів суттєво впливає на організацію і зміст роботи облікового персоналу, забезпечуючи функціонування системи бухгалтерського обліку.

Важливою проблемою організації праці облікового персоналу на сучасному етапі розвитку інформаційних технологій є кадрове питання, зокрема підвищення кваліфікації облікового персоналу. Ця, на перший погляд, тривіальна проблема потребує уваги з боку керівництва підприємства. Гармонізація вітчизняної бухгалтерської системи з міжнародними стандартами обліку і звітності підвищує вимоги до професійного рівня бухгалтерів, робить професію бухгалтера більш творчою і престижною. До функціональних обов'язків сучасного бухгалтера належить не тільки надання достовірної інформації про минулі події, але й участь у розробленні й прийнятті перспективних планів і стратегічних програм розвитку підприємства. Як справедливо зауважує Г. Г. Кірейцев, «основне завдання розвитку методології національної

системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах глобалізації економіки та реформування вищої професійної бухгалтерської освіти полягає у підвищенні наукового рівня обліку, орієнтації на розвиток науково-пізнавальної, соціальної, інформаційної, контрольної, регулівної та прогностичної його функцій, не нехтуючи необхідністю подальшого розвитку функцій правового захисту суб'єктів господарювання та мотивації” [2, с. 61].

Завдання підготовки спеціалістів з бухгалтерського обліку покладено на навчальні заклади освіти різних рівнів акредитації та інші професійно-орієнтовані навчальні структури. Однак підприємствам у сучасних умовах господарювання для зростання кадрового потенціалу необхідно постійно здійснювати заходи з підвищення кваліфікації свого облікового персоналу. Існують різні форми і методи підготовки й перепідготовки кадрів, але вони є предметом дослідження наук педагогічного напрямку. У межах вибраної проблеми дослідження – організації праці облікового персоналу – вважаємо досить ефективною і практичною форму підвищення кваліфікації обліковців без відриву від виконання ними своїх посадових обов'язків. Оскільки при такій формі підготовки, по-перше, передбачаються впровадження на підприємстві передових облікових технологій та застосування сучасної техніки, по-друге, – наявність на підприємстві сучасної постійно оновлюваної професійної науково-методичної літератури, нормативно-правової та інформаційно-довідкової бібліотеки, по-третє, – що серед працівників підприємства мають працювати (або може бути тимчасово запрошено) висококваліфіковані фахівці-практики з певних напрямків: методології та автоматизації обліку, аудиту, економічного аналізу, бюджетування, менеджменту тощо.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Які існують варіанти організаційної форми ведення бухгалтерського обліку на підприємствах?
2. Від чого залежить вибір форми роботи облікового персоналу?
3. Який порядок оброблення облікової інформації передбачається при децентралізованій формі організації роботи облікового персоналу?
4. Як організується робота облікового персоналу при децентралізованій формі?
5. У чому суть змішаної форми організації роботи облікового персоналу?
6. Яка структура бухгалтерії може бути як при централізованій, так і при децентралізованій формах бухгалтерського обліку?

## **4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ І ЮРИДИЧНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

### **4.1. Організація внутрішнього контролю за діяльністю підприємства**

Сучасні умови господарювання характеризуються високим ступенем ризику здійснення будь-якої діяльності. З метою своєчасного інформування керівництва для прийняття рішень щодо усунення й зменшення ризиків, що виникають в різних сферах його діяльності й управління ними, а також з метою оцінювання обґрунтованості й ефективності прийнятих управлінських рішень, виявлення відхилень і несприятливих ситуацій на підприємстві має бути побудовано систему постійного спостереження і перевірки роботи підприємства, тобто дієву систему внутрішнього контролю. Таким чином, внутрішній контроль, зокрема бухгалтерський, є формою зворотного зв'язку, за допомогою якого керівництво отримує необхідну інформацію про дійсний стан підприємства.

Нерозробленість питання організації бухгалтерського контролю невизначених (умовних) фактів господарської діяльності, тобто господарських ризиків, відсутність методичних підходів до перевірки таких фактів не можуть забезпечити захищеність і впевненість підприємства у його майбутньому безперешкодному функціонуванні й стрімкому розвитку. Отже, проблемні питання бухгалтерського контролю за діяльністю підприємств в умовах ризику на сьогодні залишаються невирішеними і потребують детального дослідження для формування комплексної та ефективно діючої системи управління діяльністю суб'єкта господарювання.

Процес контролю за ризиком є дуже важливою складовою механізму управління ризиком, адже саме на цьому етапі вибираються методи подолання ризику, визначається ефективність їх застосування, здійснюється критичний аналіз повторюваності ризику, достовірності його оцінки (чи не відбулося завищення значень), доцільності використання того чи іншого методу управління господарськими ризиками. Всі ці процедури внутрішнього контролю дають змогу виявити слабкі сторони діяльності суб'єкта господарювання і визначити шляхи покращання його діяльності.

Метою внутрішнього контролю за діяльністю підприємства в умовах ризику є встановлення достовірності первинних і звітних даних про господарські ризики та їхні наслідки, законності здійснення господарських операцій, спрямованих на мінімізацію впливу наслідків ризику на фінансовий стан підприємства, виявлення навмисного приховування

прибутку шляхом формування безпідставних резервів. Внутрішній контроль також орієнтований на визначення правильності, повноти й своєчасності документування, відображення в реєстрах обліку і бухгалтерській звітності даних про ризиковані події (умовні факти господарської діяльності, їхні наслідки) та методи управління ними.

Внутрішній контроль за ризиками діяльності підприємства можна здійснити у трьох напрямках: попередній, поточний і наступний контроль. Однак перед детальним дослідженням видів контролю за господарськими ризиками слід визначити його основні завдання:

1) підтвердження можливості оцінювання ймовірної події в діяльності, тобто визначення правильності віднесення події до ризику або невизначеності;

2) установлення правильності віднесення ризикованої господарської операції до умовного факту діяльності (умовного зобов'язання або активу);

3) підтвердження обґрунтованості рішень щодо визнання в обліку господарського ризику й необхідності розкриття про нього інформації у фінансовій звітності (на основі аналізу ймовірності настання ризику);

4) перевірка достовірності показників фінансової звітності й повноти інформації про умовні активи й зобов'язання, методів управління ризиками (облікові дані за господарськими операціями зі страхування майнових і немайнових ризиків, формування відповідних резервів, передача ризику тощо);

5) визначення правильності й обґрунтованості оцінювання господарського ризику, наявності його документального підтвердження;

6) перевірка дотримання положень Наказу про облікову політику підприємства щодо оцінки, визнання й облікового відображення ймовірних наслідків ризику діяльності;

7) установлення адекватності оцінки ймовірних наслідків ризиків діяльності суб'єктами оцінювання;

8) перевірка наявності, правильності та обґрунтованості складання первинної документації щодо оцінювання ризиків, формування резервів, розподілу (передачі) господарських ризиків, наявності судових позовів, рішень та ін.;

9) перевірка правильності віднесення витрат на створення резерву покриття наслідків ризику, а також витрат на страхування ризиків до відповідного виду витрат діяльності підприємства;

10) здійснення якісного аналізу ризику для встановлення факторів впливу на господарську діяльність підприємства;

11) аналіз фактичних (реальних) наслідків господарського ризику із запланованими значеннями з метою розроблення оперативного плану уникнення або мінімізації ризиків діяльності у майбутньому.

Попередній контроль господарських ризиків включає контроль персоналу, технологічний контроль і контроль за дотриманням установлених на підприємстві обмежень щодо визнання в бухгалтерському обліку ймовірних наслідків господарського ризику. При попередньому контролі наявності й ступеня ризику здійснюються: перевірка якості управлінських рішень щодо уникнення ризиків; тестування персоналу для визначення ступеня їх професійного ризику, перевірка виконання ними своїх обов'язків і дотримання повноважень, встановлення форми юридичної відповідальності за результати їхньої діяльності; перевірка правильності обчислення допустимих меж прийняття того чи іншого виду ризику, наявності альтернативних рішень (плану оперативних дій); визначення економічної доцільності й законності здійснення господарської операції (процесу, діяльності); проведення прогнозного аналізу наслідків ризику та його моделювання.

Сьогодні внутрішній контроль перетворився на додаток до бухгалтерського обліку, який відповідає його завданням, цілям і сприяє забезпеченню збереження і раціонального використання всіх видів ресурсів, виконанню поставлених керівництвом завдань, забезпеченню безперебійної роботи процесу виробництва і підприємства в цілому, попередженню фактів маніпуляції, махінацій, безгосподарності, марнотратства і бездіяльності працівників підприємства. Таким чином, внутрішній контроль за діяльністю підприємства в умовах ризику забезпечує виконання таких завдань бухгалтерського обліку, як збереження майна власника, визначення точного (достовірного) фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання (без його вуалювання) і здійснення контрольної й аналітичної функцій бухгалтерського обліку.

Ефективність поточного й наступного контролю ризиків діяльності суб'єктів господарювання залежить лише від документального підтвердження їх оцінювання та облікового відображення заходів управління ризиками господарської діяльності, їхніх реальних і ймовірних наслідків. Поточний контроль господарських ризиків є тематичним і комплексним дослідженням дотримання прийнятих у процесі управління ризиками діяльності рішень, які відображаються в бухгалтерському обліку, та виявлення відхилень від установлених меж ступеня ризику з метою мінімізації або нейтралізації ризиків.

До загальних напрямів поточного контролю належать:

- кількісна і якісна інтерпретація ризику діяльності підприємства для подання керівництву поточної інформації про стан і зміни умовного факту господарської діяльності, порівняння його ступеня з установленою нормою;
- визначення наявності та якості гарантій покупця (аванс, акредитив тощо) за відвантажену йому продукцію, виявлення боржників та їх попередження про непокриту заборгованість;
- дотримання юридичної правомірності та економічної доцільності здійснення угод, господарських операцій, що визначається шляхом консультацій і роз'яснень юридичним відділом підприємства (сторонньою організацією);
- виконання зобов'язань перед контрагентами підприємства щодо розрахунків з ними за зобов'язаннями, спостереження за змінами у власному капіталі підприємства, що відбулися внаслідок покриття витрат доходами діяльності;
- визначення достовірності управлінської звітності й відповідності її показників даним синтетичного й аналітичного обліку.

Відповідно до методики обліку господарських ризиків як інтегрованого об'єкта бухгалтерського обліку внутрішній контролер має перевірити господарські операції на предмет:

- визначення стану й динаміки розрахунків за претензіями (як виставленими, так і отриманими), заявленими вимогами до суду тощо;
- дотримання платіжної дисципліни в частині вчасності погашення дебіторами своєї заборгованості (визначення простроченої, сумнівної, безнадійної заборгованості), а також правильності здійснення розрахунків підприємства з кредиторами (включаючи визначення показника платоспроможності підприємства);
- доцільності нарахування резерву сумнівних боргів, обґрунтованості його величини і періодичних відрахувань, правильності віднесення на витрати іншої операційної діяльності підприємства;
- законності здійснення факторингових операцій, операцій з відступлення дебіторської заборгованості, розрахунків векселями (правильності передачі переказного векселя, реалізації векселів тощо);
- доречності проведення на підприємстві переоцінки необоротних активів, перевірки правильності визначення переоціненої вартості об'єкта (зокрема, у випадках дооцінки активів);
- наявності норми високоліквідних активів (грошових коштів, короткострокових депозитних рахунків, поточних фінансових

- інвестицій тощо) на підприємстві для здійснення термінових розрахунків або погашення непередбачених зобов'язань;
- правильності формування резервів майбутніх витрат і платежів, віднесення відрахувань до них на відповідні види витрат залежно від напряму використання фінансового резерву (наприклад, резерв зобов'язань – витрати на збут, інші операційні витрати тощо; резерв виплат працівникам – виробничі, адміністративні та інші витрати звичайної діяльності);
  - дотримання положень засновницьких документів щодо порядку формування основного, додаткового і резервного капіталів, правильності використання прибутку підприємства;
  - доцільності й актуальності існування на певний момент часу створеного резерву покриття наслідків ризику, правильності й своєчасності його коригування;
  - установлення ступеня господарського ризику й необхідності його страхування, віднесення сум страхових платежів за майнові й немайнові ризики до відповідних статей витрат;
  - відповідності чинному законодавству розмірів витрат, віднесених до складу валових витрат підприємства;
  - дотримання вимог Положення про облікову політику щодо оцінювання ймовірних наслідків ризиків діяльності (її документального підтвердження й обґрунтованості), відповідності методики їх відображення в обліку, доцільності формування того чи іншого виду резерву;
  - достовірності інформації про ризики (умовні факти господарської діяльності), їхні умовні наслідки (умовні активи або зобов'язання), повноти наведених даних у бухгалтерській звітності (як управлінській, так і фінансовій).

Отже, визначені суть, мета, завдання й напрями бухгалтерського контролю господарських ризиків, а також об'єкти перевірки й контрольні процедури дають змогу створити на підприємстві комплексну систему внутрішнього контролю господарської діяльності, що здійснюється в умовах ризику. Така система є невід'ємною складовою системи управління суб'єкта господарювання в цілому, що ефективно функціонує.

Таким чином, розуміння власниками й керівництвом підприємства значення і ролі внутрішнього, зокрема бухгалтерського, контролю в управлінні діяльністю підприємства в умовах ризику визначає комплексність системи управління та її ефективність. Завдання внутрішнього контролю ризику відповідають стратегії розвитку підприємства і спрямовані на зниження масштабів впливу на діяльність

суб'єкта господарювання негативних явищ, таких, як ризик, а зокрема його наслідків. Запропоновані напрями контролю забезпечують встановлення достовірності оцінювання ймовірних наслідків ризику діяльності, доцільності й правильності формування і використання резервів для їх покриття, економічної доцільності методів управління господарськими ризиками, що сприяє ефективній діяльності суб'єкта господарювання у конкурентному ринковому середовищі.

#### **4.2. Поняття і види юридичної відповідальності облікового персоналу підприємства**

Юридична відповідальність є одним із видів соціальної відповідальності. Так її розглядають усі галузі юридичної науки. Ефективність фінансової діяльності підприємства, як і всієї системи фінансово-кредитного механізму, залежить від ступеня її правової врегульованості й охорони передумов значущої для неї діяльності суб'єктів. При цьому соціальна роль права полягає у збереженні й забезпеченні нормального функціонування фінансово-кредитної системи. Регулювання фінансових відносин здійснюється юридичними нормами, які являють собою загальнообов'язкові правила поведінки, що визначають права й обов'язки осіб у цих відносинах і забезпечуються примусовою силою державної влади. Юридична норма ставить у певні рамки соціально забезпечену можливість поступати відповідно до своїх можливостей та інтересів.

Ступінь обмеження свободи зумовлена передусім тим, що всі інші суб'єкти є однаково вільними. Необхідність зважати на взаємну поведінку стає загальною справою, тому держава закликає до контролю за дотриманням відповідних правил. За характером дії юридичні норми, що функціонують у суспільстві, поділяють на регулятивні, охоронні й дефінітивні. Регулятивні норми безпосередньо визначають поведінку суб'єктів суспільних відносин, опосередковуючи їхні суб'єктивні права і обов'язки. Регулятивні норми своєю чергою поділяють на заборонні (їх диспозиція містить заборону, що зобов'язує утримуватись від певного роду дій), правомочні (їх диспозиція містить дозвіл, тобто право на вчинення тих чи інших дій) і зобов'язальні (їх диспозиція містить приписи, що є своєрідним поєднанням заборони й дозволу: суб'єкт не тільки має право здійснювати рекомендоване, а й зобов'язаний це робити; йому заборонено утримуватись від того, на що він уповноважений). Охоронні норми регулюють відносини юридичної відповідальності, які виникають унаслідок порушення регулятивних норм. Дефінітивні норми правил поведінки не встановлюють, а дають визначення понять, категорій, явищ, що мають юридичне значення.



Наведена класифікація є відносно умовною, однак вона відображає особливості структури права, дає змогу краще зрозуміти цей соціальний інститут як складне суспільне утворення, як систему.

На поведінку людей юридична норма впливає або забороняючи, або дозволяючи, або одночасно і дозволяючи, і забороняючи, тобто рекомендаційно.

Норма права, що містить заборону, обмежується здебільшого вказівкою в диспозиції на те, чого не можна робити або не можна не робити. Але іноді заборона стає лише зворотним боком позитивного правила поведінки. Забороняючи один шлях задоволення потреби, право саме цим спонукає суб'єкта шукати інші шляхи й активно діяти в дозволених напрямках. Дозволом є вміщені в диспозиції юридичної норми вказівки на правову можливість, використання якої цілком залежить від власного розсуду суб'єктів. Практично це призводить до того, що не всі можливості, дозволені правом, використовуються насправді. Припис являє собою заборону, оскільки забороняє утримання від рекомендованої поведінки. Однак якщо таку поведінку передбачено, то вона вже через це є дозволеною. Припис стосується тільки активних дій і завжди має не загальний, а спеціальний характер, реалізується в конкретних, чітко визначених випадках. Припис найчастіше застосовується при регулюванні виконавчо-розпорядчої діяльності державного апарату, а в умовах планової економіки — при розробленні планів-завдань підприємств та ін. Дія юридичної норми як засобу, за допомогою якого суспільство отримує той чи інший корисний ефект, проявляється в тому, що норма, по-перше, визначає суб'єктів, які повинні брати участь у діяльності щодо досягнення мети; по-друге, установлює, після яких фактів ці суб'єкти зобов'язані почати діяти; по-третє, визначає певні зразки їхньої поведінки; по-четверте, установлює засоби, що забезпечують дотримання цих зразків поведінки, аж до можливого застосування санкцій. Головною умовою чинності юридичної норми є реальне забезпечення можливості дотримання вміщених у ній приписів. Якщо юридична норма не реалізується сама собою, а потребує втручання органів державної влади, то відбувається застосування права, настає юридична відповідальність. Вона являє собою обов'язок правопорушника потерпіти вимушене позбавлення певних благ, що йому належать. Підставою для юридичної відповідальності є склад правопорушення, тобто сукупність ознак дії, що характеризують його як правопорушення. Існують такі види юридичної відповідальності: дисциплінарна, цивільно-правова, матеріальна, адміністративна, кримінальна, конституційна. В умовах загальної економічної кризи перехідного періоду і певної нестабільності й недосконалості правової бази економічних, у тому числі фінансових,

відносин в Україні спостерігається високий рівень правопорушень у всіх ланках фінансово-кредитного механізму держави, що призводить до дестабілізації його роботи, спричиняє матеріальні збитки суб'єктам фінансових правовідносин. Боротьба з цими правопорушеннями в сфері економічних відносин, особливо у сфері фінансових відносин суб'єктів підприємницької діяльності між собою і з державою ускладнюється через трудність у визначенні, чим є правопорушення – злочином, адміністративним проступком або цивільно-правовим деліктом. Тут юридична практика дуже часто натрапляє на так звані протиправні дії зі змішаною протиправністю. Вітчизняні юридичні науки та практика поки що не мають у своєму арсеналі вичерпних рекомендацій щодо чіткого розмежування насамперед сфер кримінальної та адміністративної відповідальності, що відображається в чинних нормах права і судовій практиці. Щоб правильно вирішувати питання, чи є те або інше протиправне діяння злочином чи адміністративним проступком, потрібно в багатьох випадках зіставляти відповідні норми кримінального й адміністративного законодавства. При цьому слід мати на увазі, що Кодекс України про адміністративні правопорушення (КУпАП України) закріпив принцип: «Адміністративна відповідальність за правопорушення, передбачені цим Кодексом, настає, якщо ці порушення за своїм характером не тягнуть за собою відповідної до чинного законодавства кримінальної відповідальності» (ст. 9). Крім цієї загальної норми, треба враховувати також зафіксовані в законодавстві й підзаконних нормативних актах конкретні критерії, за допомогою яких можна відрізнити суміжні проступки і злочини. Для численних протиправних дій у сфері фінансових відносин найзначущими з таких критеріїв є наявність або відсутність тяжких наслідків, форми провини (умисел або необережність), адміністративна преюдиція (повторне скоєння правопорушення після застосування до певної посадової особи заходів адміністративного впливу), мотивація, мета протиправної дії. При цьому слід пам'ятати, що об'єктом проступку або злочину можуть бути не всі суспільні відносини, а лише ті з них, які охороняються відповідними нормами права. У сфері фінансової діяльності, якщо є посягання на відносини, які нормами права не врегульовано, мова може йти лише про непрофесіоналізм посадових осіб, навіть про їхню аморальну поведінку, але аж ніяк не про протиправні дії. Наприклад, якщо посадова особа приймає рішення про невігідне підприємству з огляду на рентабельність інвестування фінансових ресурсів або підписується обтяжлива для підприємства угода з партнером, то за цими діями можуть стояти як адміністративні правопорушення, так і тяжкі злочини, але самі по собі подібні факти не можуть кваліфікуватися як протиправні дії. Останньою обставиною, зокрема, «підживлюються»

всілякого роду рекомендації на кшталт: «як знизити податки у межах чинного законодавства», «легальні економічні маневри» тощо. Автори цих «рекомендацій» паразитують на нечіткості викладення деяких правових норм у законах і підзаконних актах фінансового законодавства, на можливості їх неоднозначного тлумачення тощо. Адміністративна відповідальність як вид юридичної відповідальності полягає у застосуванні до осіб, які вчинили адміністративні правопорушення (проступки), адміністративних стягнень, що тягнуть для цих осіб обтяжливі наслідки майнового чи іншого характеру й накладаються уповноваженими на те органами або посадовими особами на підставах і в порядку, встановлених нормами адміністративного права.

Основним нормативним актом, що регулює адміністративну відповідальність, є Кодекс України про адміністративні правопорушення. Він закріплює поняття адміністративного правопорушення, види адміністративних стягнень, загальні правила і порядок їх застосування, систему складів адміністративних проступків тощо. Паралельно з цим Кодексом діють норми, з різних причин не включені до нього, що також установлюють адміністративну відповідальність, але містяться в законодавчих міжгалузевих актах (наприклад, у Податковому кодексі України, Законі України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні» тощо). Адміністративна відповідальність настає за наявності фактичної підстави її застосування до правопорушника. Такою підставою є адміністративний проступок. Цим проступком ч. 1 ст. 9 КУпАП визнає протиправну, винну (умисну або необережну) дію або бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність. Адміністративний проступок — це насамперед діяння, поведінка, вчинок людини, дія чи бездіяльність, це акт зовнішнього вираження ставлення особи до реальної дійсності, інших людей, держави, суспільства. Таке діяння визнається адміністративним проступком за наявності певних ознак, до яких належать суспільна шкідливість, протиправність, винуватість і адміністративна караність. Суспільна шкідливість адміністративного проступку означає, що він завдає певної шкоди тим чи іншим суспільним відносинам. Ця шкода може бути як матеріальною, так і іншою (моральною, організаційною тощо). Протиправність проступку — це порушення загальнообов'язкових правил, установлених державою. Під винуватістю адміністративного проступку розуміють психічне ставлення особи до вчиненої дії (бездіяльності). Вона може бути умисною або

необережною. Адміністративна караність проступку полягає в тому, що за його вчинення законом передбачено адміністративну відповідальність. Адміністративна караність означає можливість застосування до порушника адміністративного стягнення, хоча реально воно може й не накладатися (наприклад, у випадку звільнення від адміністративної відповідальності). Згідно з ч. 2 ст. 9 КУпАП адміністративна відповідальність за правопорушення настає, якщо ці порушення за своїм характером не тягнуть за собою відповідно до чинного законодавства кримінальної відповідальності. Адміністративні проступки залежно від того, хто є їх суб'єктами (громадяни, посадові особи, працівники державних органів, власники, приватні підприємці тощо), можна поділити на особисті й службові. Для службового проступку характерним є те, що протиправне діяння одночасно є порушенням як загальнообов'язкових правил, так і трудової (службової) дисципліни, тобто цей проступок одночасно є і адміністративним, і дисциплінарним. У зв'язку з цим у такому разі не виключається притягнення порушника до двох видів юридичної відповідальності — адміністративної і дисциплінарної; питання про це вирішується в кожному конкретному випадку з урахуванням усіх обставин справи. Мірою адміністративної відповідальності є адміністративне стягнення, яке тягне за собою певні несприятливі для порушника наслідки, застосовується з метою його виховання й попередження вчинення нових правопорушень. У ст. 24 КУпАП наведено сім видів адміністративних стягнень: попередження, штраф, оплатне вилучення предмета, конфіскація предмета або грошей, позбавлення спеціального права, виправні роботи й адміністративний арешт. У чинному КУпАП передбачено кілька адміністративних проступків, які вчиняються в сфері фінансової діяльності.

### **Запитання для самоконтролю**

1. У чому суть системи постійного спостереження і перевірки роботи підприємства?
2. Як організують процес контролю за ризиком на підприємстві?
3. Яка мета внутрішнього контролю діяльності підприємства в умовах ризику?
4. Які основні завдання внутрішнього контролю ризиків діяльності підприємства?
5. Що належить до загальних напрямів поточного контролю?
6. У чому полягає юридична відповідальність облікового персоналу підприємства?

## **5. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

### **5.1. Проблеми відповідності сучасних облікових теорій концепціям управління**

Розвиток і розширення видів діяльності привели до виникнення єдиного бізнес-простору, який може ефективно існувати тільки за наявності загальних, добре відпрацьованих інституцій і правил. Найважливішою складовою цих інституцій є інформованість учасників бізнесу, оскільки від неї залежить ефективність управління, а отже, і діяльності.

Історія формування облікових систем свідчить про те, що всі вони на певному етапі економічного розвитку стикаються з проблемою розмежування інтересів держави і власників, виділення кількох напрямів обліку (фінансового, податкового й управлінського) або формування їх симбіозу. Процес глобалізації сприяє виникненню нової парадигми обліку. Це дає можливість виробити сучасний підхід до формування системи обліку, що відображає фінансову історію та інформацію прогнозного характеру для потреб бізнесу.

Проте, незважаючи на широкий розгляд проблем, немає загального підходу до визначення реакцій систем обліку як акумулятора багатопрофільної, зрозумілої та об'єктивної інформації про минулу діяльність і перспективи розвитку, який би дав змогу ефективно управляти бізнесом у різних економічних умовах.

Залишаючи поза увагою питання гармонізації облікових правил і стандартів складання звітності у міжнародному аспекті, зупинимось на проблемах відповідності сучасних облікових систем концепціям управління при взаємоіснуванні й конкуренції різних форм і видів підприємництва.

На думку І. Н. Саннікової [5], «розробки в області теорії бухгалтерського обліку відстають від практичних проблем, що об'єктивно виникають. У застосовуваному на практиці бухгалтерському обліку наростає ентропія, істотне відставання від потреб постіндустріальної економіки». Як уже досліджено С. В. Івахненковим [2], у другій половині ХХ ст. в управлінні з'явилися теорії і концепції, які суттєво змінили уявлення науковців і практиків про те, на яких засадах має будуватися ефективна організація бізнесу. Оскільки облік є важливою складовою управлінської функції інформування, багато нових концепцій менеджменту побудовано саме навколо інформаційних облікових систем. Далі автор зазначає, що «серед основних напрямів теоретичних узагальнень і розробок у теорії менеджменту другої половини ХХ ст. можна назвати такі: демократична корпорація; внутрішні ринки корпорацій; домашні бюро; теорія альянсів (асоціативних форм організації управління); мережні організації; адаптивні (органічні)

структури, тотальний контроль якості; кібернетична теорія взаємозв'язку та орієнтація на інформацію; реінжиніринг (бізнес-процесів)». Як видно, потреби бізнесу є досить різноплановими, і в цих умовах стандартна облікова теорія має максимально задовольнити інтереси всіх учасників, на що звертають увагу й інші автори, зокрема Т. Є.Циба [6].

Отже, актуальність дослідження полягає в розробленні комплексу положень з адаптації теорій обліку у взаємозв'язку з їхньою реакцією на потреби менеджменту. Робоча гіпотеза для досягнення поставленої мети передбачає: визначення основних теорій (систем) обліку; систематизацію їх відповідності наявним концепціям управління з урахуванням ознак ідентифікації і методології обліку; уточнення методології обліку на базі інтегрованої концепції управління для подальшого формування методики використання інструментів бухгалтерського інжинірингу з метою забезпечення ефективного функціонування систем управління.

Методичні підходи з огляду на дослідження Л. О. Зімакової [4] містять чотири основні напрями: вивчення історичного аспекту становлення і розвитку теорій (систем) обліку; дослідження методологічного аспекту теорій обліку як основи функціонування ефективної облікової системи у бізнесі, спрямованого на досягнення певної мети; вивчення організаційного аспекту облікових теорій на основі розширення інформаційних і комунікативних можливостей; установа гармонізації теорій (систем) обліку і концепцій управління, спрямованої на розширення інформаційного облікового поля і задоволення потреб бізнесу. Такий підхід дає змогу розробити комплекс теоретико-методологічних та організаційно-технічних положень з удосконалення теорій (систем) обліку в контексті адаптації до потреб управління.

Дослідження облікових систем показало, що їх формування здійснювалося під впливом внутрішніх і зовнішніх чинників. Облікові системи вирішують певні завдання, тому мають виробничу, фінансову, прибуткову, витратну, податкову, професійну, національну, економічну і професійну спрямованість. Вивчаючи становлення і розвиток теорій обліку, можна зробити висновок, що її основою є принцип удосконалення системи обліку у напрямі інтеграції різних видів обліку.

## **5.2. Напрями реакції систем обліку на потреби управління**

У діяльності сучасних підприємств виникла тенденція управління процесами й операціями до їх здійснення, оскільки плановані й стохастичні події по-різному впливають на окремі показники діяльності, тобто збільшення одного показника може спричинити погіршення іншого. Таким чином, реакцію систем обліку на потреби управління можна подати за

напрямами обліково-аналітичного забезпечення управління власністю (застосування балансової, ринкової, справедливої, заставної і ліквідаційної оцінок), яка містить два блоки: майновий комплекс і алгоритм управління [4]. Алгоритм управління являє собою складання різних видів балансових звітів з використанням інструментів бухгалтерського інжинірингу, унаслідок яких оцінюються зміни вартості власності й на основі цього ухвалюються управлінські рішення. Отже, здійснюється пристосування бухгалтерського підходу до оцінювання ефективності управління вартістю для отримання інформації, що економічно інтерпретується.

І. Н. Саннікова [10], аналізуючи кризу сучасної облікової науки, зазначає, що в умовах відсутності можливості проводити фундаментальні великомасштабні дослідження на базі науково-дослідних інститутів наука намагається розвиватися за допомогою ініціативних досліджень.

У сукупності всі дослідження є різноманітною картиною думок окремих авторів, яка не дає змоги знайти відповіді на життєво важливі питання подальшого розвитку бухгалтерського обліку в умовах тиску глобальної економіки. Очевидно, що за допомогою індивідуальних досліджень неможливо відповісти на всі фундаментальні питання і створити сучасну теорію бухгалтерського обліку.

Л. А. Чайковська при розгляді бухгалтерського обліку як інституту зазначає, що слід активно використовувати ідеї інших наук, таких, як психологія, соціологія [7, с. 23], також результати міждисциплінарних досліджень, оскільки вузькопрофесійне фрагментарне знання не дає можливості діагностувати проблеми теорії бухгалтерського обліку. Тому в сучасних умовах для адекватної діагностики, здавалося б, вузькопрофесійних проблем соціально-економічної системи необхідно виходити із синтезованого знання.

У першу чергу, слід відповісти на запитання: знання яких наук необхідно синтезувати? В своїй дисертаційній роботі Л. А. Чайковська пропонує при дослідженні «інституційного бухгалтерського обліку» спиратися на філософію, соціологію, психологію, економіку і управління [7, с. 43]. Для систематизації різноманітних наукових знань вона рекомендує скористатися міждисциплінарною матрицею формування теорії бухгалтерського обліку. Л. А. Чайковська пропонує обґрунтовувати деякі області перетину окремих наук з рівнями і типами знань теорії бухгалтерського обліку. Загальновизнаним, наприклад, є застосування знань філософії в обґрунтовуванні доктрини і методології дослідження будь-якої науки, а використання права в обґрунтовуванні методик дослідження потребує серйозного пояснення.

Як зазначає І. Н. Саннікова [10], у бухгалтерській науці немає подібного досвіду. Мета тих історичних досліджень, що є, скоріше, пізнавальна. Проблема посилюється нерозумінням фахівців прямої залежності глибоких порівняльних досліджень в області обліку і звітності від можливостей зближення облікових технологій і принципів складання

звітності. Тому результати досліджень економічної соціології і соціології менеджменту необхідно використовувати на рівні формування теорії бухгалтерського обліку. Без дослідження реальних інтересів горезвісних зовнішніх користувачів інформації фінансової звітності теорія бухгалтерського обліку ризикує залишитися просто технікою розрахунку загальноприйнятих показників, пов'язаних між собою абстрактно.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Які існують проблеми відповідності сучасних облікових теорій концепціям управління?
2. У чому полягає сучасний підхід до формування системи обліку?
3. Чому багато нових концепцій менеджменту побудовано саме навколо інформаційних облікових систем?
4. Яку спрямованість мають облікові системи?
5. Які існують напрями реакції систем обліку на потреби управління?

## **6. ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ДОКУМЕНТУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ДОКУМЕНТООБІГУ**

### **6.1. Суть і моделі електронного документообігу**

Вирішення завдання із забезпечення ефективності управління в контексті продуктивності, вартості, сервісу та швидкості оброблення інформації актуалізує необхідність оптимізації основної інформаційної функції управління – обліку. В умовах застосування інформаційних технологій обліку набувають іншого змісту і взаємозв'язку методи документування й складання звітності. Широке запровадження інформаційних технологій потребує розроблення й перегляду методів бухгалтерського обліку. Сьогодні на підприємствах запроваджуються нові автоматизовані системи, але їх ефективність залишається низькою. Це пояснюється відсутністю ґрунтовних досліджень у сфері автоматизованого документообігу на підприємстві.

Бухгалтерська документація, як відомо, є частиною управлінської документації [1]. Використання інформаційних технологій приводить до значних змін у документообігу підприємства. Зокрема, у плані цільового призначення документації залежно від запиту вона змінює підпорядкованість у ланцюзі господарських операцій, може набувати форм звітності тощо.



Отже, відсутність комплексних досліджень стосовно методології бухгалтерського обліку, а саме документування господарських операцій в умовах застосування інформаційних технологій зумовлюють вибір теми статті й цільове спрямування дослідження.

Питання теорії і методології використання інформації управлінською ланкою під час прийняття рішень засобами документування висвітлено у працях відомих дослідників Ф. Бутинця [2], С. Івахненкова [3], Л. Нападовської [4], Б. Нідлза [5], Л. Осмятченка [1], В. Палія [6], М. Пушкаря [7], В. Сопка [8] та ін. Однак у наукових дослідженнях недостатньо уваги приділяється методичним аспектам цієї проблеми, зокрема визначенню методів документування, складання звітності при застосуванні інформаційних систем.

Метою дослідження є вивчення трансформації такого елемента методу бухгалтерського обліку, як документування, у системі управління підприємством за умов застосування інформаційних технологій. Завданням дослідження є узагальнення методів документування і виявлення відмінностей між паперовою й автоматизованою технологіями документообігу. При здійсненні дослідження було використано діалектичний і системний підходи, а також методи порівняння, узагальнення, групування, аналізу та синтезу.

Важливим компонентом системи подання та інтерпретації облікових даних у комп'ютерній бухгалтерії є використовуваний метод документообігу. Документообіг на підприємстві здійснюється у вигляді потоків документів, що циркулюють між пунктами їх оброблення (керівники установи і підрозділів, спеціалісти, службовці) і пунктами технічного оброблення самих документів, які являють собою модель, при якій передбачаються певні правила формування, зберігання, інтерпретації й оброблення документів. З огляду на специфіку діяльності, можливості автоматизації процесів на підприємстві, види господарських операцій тощо доцільно виокремити чотири основні моделі електронного документообігу: модель інтерпретації документів як доповнення до господарських операцій; модель інтерпретації документів як засобу формування записів масиву господарських операцій; модель інтерпретації документів як допоміжних інформаційних об'єктів; повна модель документообігу.

Спільним моментом для запропонованих моделей, що базуються на моделі інтерпретації, є документ: як доповнення до господарських операцій він є найважливішою складовою інформаційної бази системи оброблення облікових даних масиву господарських операцій (рис. 6.1).

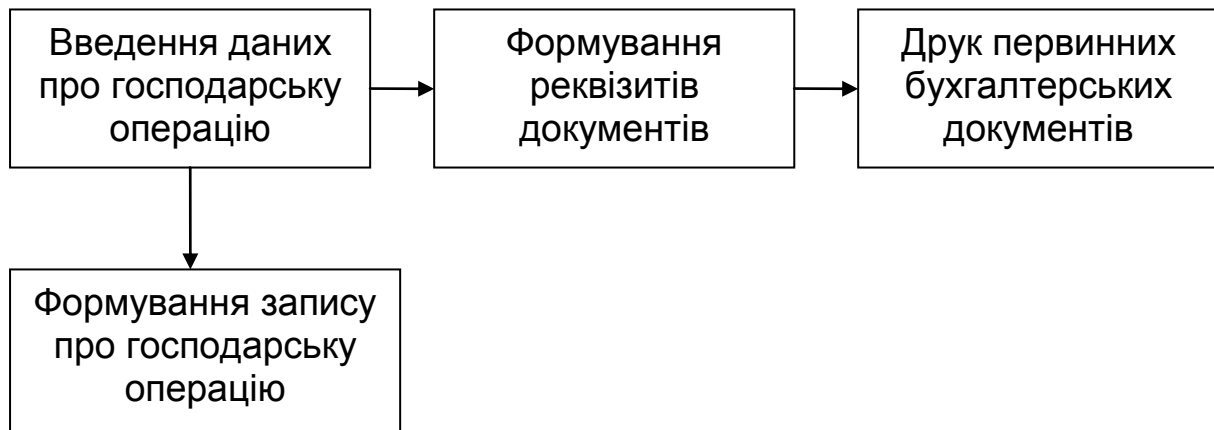


Рис. 6.1. Схема побудови сформованих у комп'ютерній бухгалтерії документів у межах моделі інтерпретації документів як доповнення до господарських операцій

Наведені моделі електронного документообігу використовуються у різних програмних комплексах з автоматизації управління підприємством. Типовим прикладом є система "Галактика", яка належить до ERP-систем, складається із функціональних модулів, об'єднаних у контури документообігу за галузями управління підприємства. Особливістю організації взаємодії контуру оперативного управління і бухгалтерії в цій системі є можливість гнучкого розподілення між ними функцій щодо ведення аналітичного обліку [9, 10]. Наприклад, у бухгалтерському контурі системи не обов'язково вести облік взаєморозрахунків з точністю до документів-підстав (контрактів, договорів, рахунків). Ця аналітика може відстежуватися підсистемами контуру оперативного управління, а проведення досконалих господарських операцій виконуватися в цілому за сумами документів, зведених до рівня контрагентів. Це є актуальним у тих випадках, коли з одними й тими самими постачальниками (покупцями) здійснюються масові операції за складними схемами взаєморозрахунків. Якщо такого роду контрагентів багато, то завдання бухгалтерського контуру автоматизованої системи значною мірою спрощуються завдяки виконанню їх у підсистемах автоматизації оперативного управління. Водночас необхідна аналітика не втрачається, а існує в іншій, усунутій від балансових рахунків формі. Її можуть використовувати служби, яким вона потрібна. Завдяки цьому кожна підсистема АСУ має саме стільки функцій, скільки їй необхідно.

За допомогою повної моделі документообігу можна найпоспідовніше вирішити проблеми оброблення великих за обсягом документопотоків і отримати підсумкову інформацію, наприклад, про взаєморозрахунки з контрагентами (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Зведена характеристика моделей документообігу  
в умовах застосування інформаційних технологій

Модель	Збереження структурованих масивів документів	Тимчасовий крок під час відображення документів на рахунках	Групове контирування	Взаємозв'язок документів	Підсумкова інформація	
					у системі рахунків	поza системою рахунків
Інтерпретація документів як доповнення до господарських операцій	-	-	-	-	+	-
Інтерпретація документів як засобу формування записів масиву господарських операцій	*	-	-	-	+	-
Інтерпретація документів як допоміжних інформаційних об'єктів	+	+	*	*	+	-
Повна модель документообігу	+	+	+	+	+	+

*Умовні позначення:*

«-» – немає властивостей;

«+» – наявні властивості;

«\*» – частково наявні властивості.

Таким чином можна забезпечити розподілення функцій бухгалтерського й оперативного-технічного обліку, а отже, і функцій різних підсистем і підрозділів системи управління щодо узагальнення й подання інформації користувачам.

За умов використання інших моделей документообігу підсумкова інформація може виникати переважно на рахунках бухгалтерського обліку, які мають своє особливе значення і не завжди визначають масиви інформації, необхідні для інших служб управління.

Водночас не можна однозначно висловлюватися лише на користь повної моделі документообігу, оскільки для підприємств із незначним документопотоком така модель є технологічно надмірною через чітко послідовний ланцюжок розподілення процедур відображення інформації поза системою рахунків.

## **6.2. Правила документообігу при комп'ютеризованому обліку**

При використанні інформаційних систем також слід дотримуватися правил документообігу відповідно до затверджених нормативів. Зокрема, усі господарські операції мають оформлюватися первинними документами. При цьому документ може розглядатися в різних аспектах: як право на здійснення господарської операції, як письмове свідоцтво факту здійснення операції, як підстава для бухгалтерського запису, як імпульс до руху облікової інформації. Тип документа визначає і його форму, і його зміст (рис. 6.2). Обов'язкові реквізити і вимоги до документа можуть бути встановлені стандартами і правилами. У цьому випадку форма документа набуває самостійного значення. Наведені в іншому порядку ті ж самі відомості вже не вважатимуться документом, адже не відповідатимуть чинним стандартам і правилам.

Для електронних документів установлюються аналогічні обов'язкові реквізити паперових документів: назва документа (форми); дата і місце складання документа; найменування підприємства, від імені якого складається документ; зміст і обсяг господарської операції; вимірники господарської операції в натуральному і грошовому вираженні; найменування посадових осіб, що відповідають за здійснення господарської операції та правильність її оформлення; особисті підписи зазначених осіб.

Етапи оброблення документа можуть відрізнятися залежно від його змісту. Для первинних документів бухгалтерського обліку найбільш характерною є операція контирування – позначення номерів рахунків, які дебетуються й кредитуються, і суми в розрахункових документах [1].

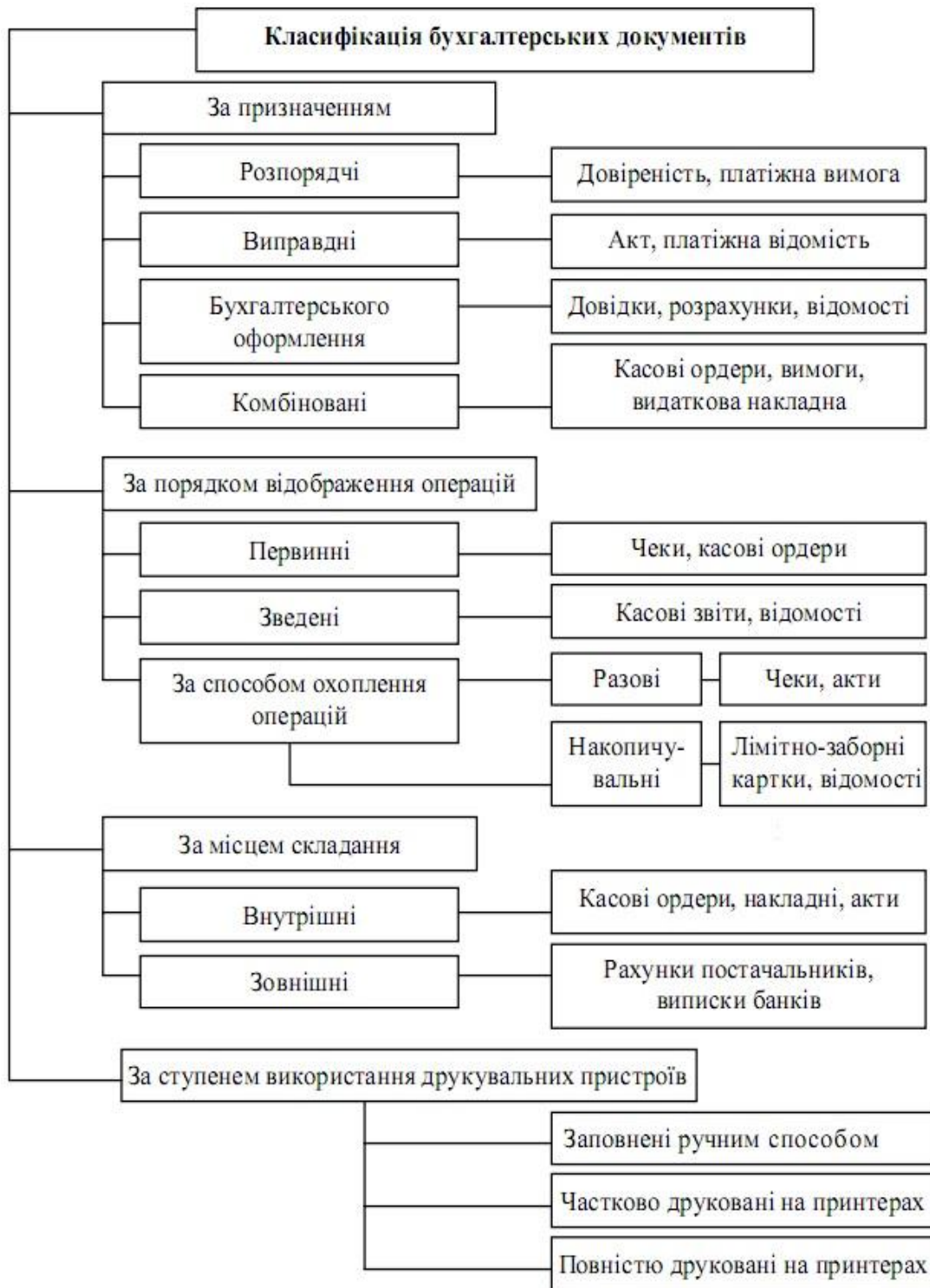


Рис. 6.2. Класифікація бухгалтерських документів при застосуванні інформаційних систем обліку

При формуванні системи електронного документообігу важливо дотримуватись законодавчих норм. Законом "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" зокрема встановлено таке:

- перелік осіб, які мають право підпису первинних документів, затверджує керівник організації і узгоджує головний бухгалтер;
- первинний обліковий документ слід складати у момент здійснення операції або безпосередньо після її закінчення;
- виправлення у касових і банківських документах не допускаються;
- зведені облікові документи необхідно складати на підставі первинних облікових документів;
- первинні й зведені облікові документи можна складати на паперових і машинних носіях інформації з копіями на паперових;
- первинні облікові документи можуть бути вилучені тільки за рішеннями відповідних органів, прийнятими у межах їхніх повноважень, передбачених законами [11].

Для здійснення бухгалтерських записів наказом керівника підприємства затверджується графік документообігу, який оформляється у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки й оброблення документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і строку виконання. Дотримання графіка документообігу на підприємстві контролює головний бухгалтер. Документообіг – це рух документів від моменту їх складання або одержання від інших підприємств і організацій до оперативного використання, бухгалтерського опрацювання і подальшої передачі до архіву [3]. Документообіг кожного підприємства має загальні риси й особливості. На рис. 6.3 наведено стадії документообігу і оброблення документів у бухгалтерії підприємства.

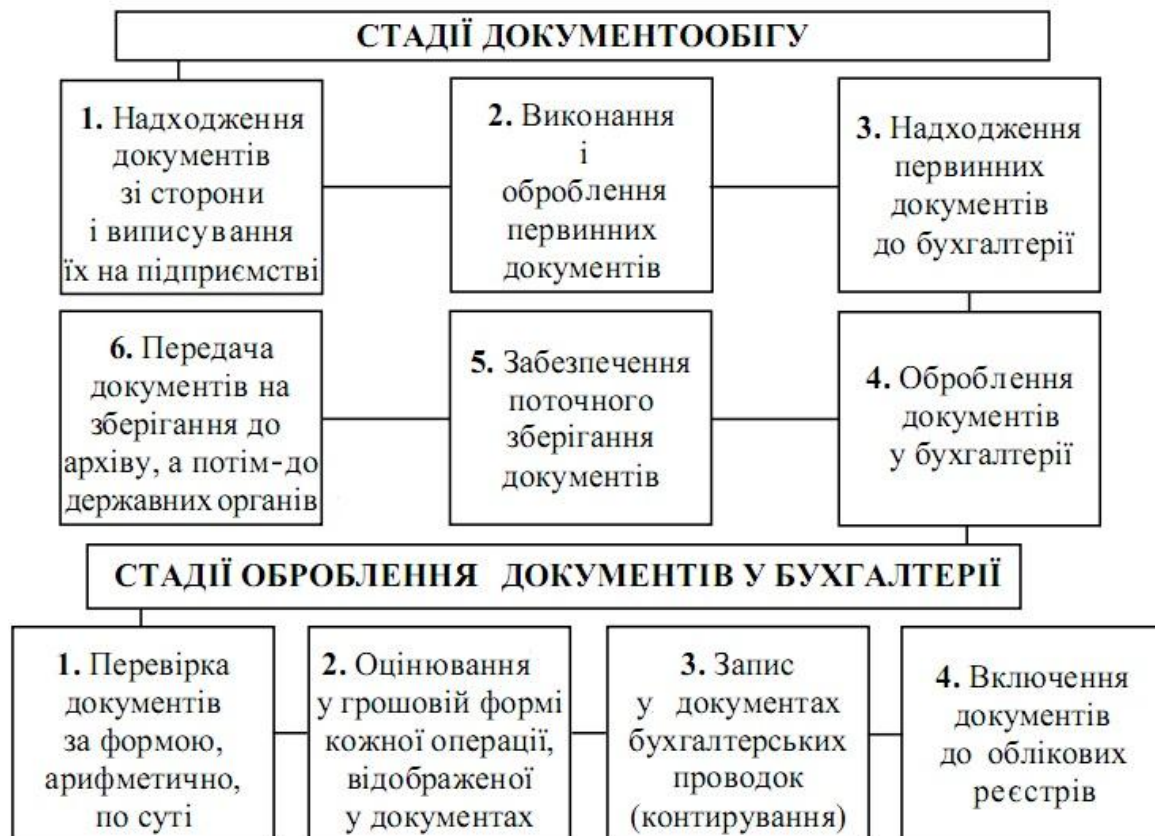


Рис. 6.3. Стадії документообігу й оброблення документів у бухгалтерії підприємства

Строки зберігання найбільш важливих бухгалтерських документів визначаються нормами і правилами, прийнятими в країні в цілому. Порядок передачі документів до архіву може бути різним на кожному підприємстві. По закінченні встановлених строків зберігання особливо важливі документи передаються до місцевого архіву, а інші документи за погодженням із Головним архівним управлінням знищуються або здаються у макулатуру, про що спеціальна комісія складає акт і робить відповідні записи в архівній книзі.

Оптимальна робота бухгалтерії і підприємства в цілому є можливою тільки за умови, що необхідна інформація, будь-який документ можуть бути швидко знайдені. Цього можна досягти тільки при обліку всіх документів шляхом їх реєстрації та організації контролю за їх виконанням.

Інформаційні технології змінюють організацію первинного обліку. Доцільно розглянути відмінності складання, оформлення і зберігання

первинних документів у процесі комп'ютеризованого й паперового оброблення даних. Первинний документ може складатися вручну безпосередньо на місці здійснення господарської операції без створення електронного первинного документа. Потім цей документ передається до бухгалтерії для оброблення. Бухгалтер формує сукупність реквізитів для його зберігання в комп'ютерній базі даних, у тому числі й автоматичні проводки, які додаються до журналу операцій. Паралельно цей документ реєструється в журналі реєстрації первинних документів.

При комп'ютеризованому обліку первинний документ може складатися або в бухгалтерії, або на робочих місцях облікових працівників за допомогою обчислювальної техніки. Електронний документ реєструється в комп'ютерному журналі реєстрації первинних документів, а проведення додаються до електронного журналу операцій.

Таким чином, можна виокремити основні відмінності технології первинного документування в комп'ютерних облікових системах:

- накопичення й первинне оброблення облікових даних відбуваються на персональних комп'ютерах, установлених безпосередньо на робочих місцях облікових працівників;
- оброблення первинної інформації здійснюється за принципом об'єднання процесів складання первинного документа і введення його до бази даних комп'ютерної інформаційної системи підприємства;
- автоматична реєстрація первинної інформації відбувається за допомогою технологічних датчиків, сканерів штрихових кодів, реєстраторів розрахункових операцій, електронних зважувальних пристроїв, годинників, лічильників тощо.

Щоденна поява величезної кількості нових документів свідчить про необхідність запровадження на підприємствах електронного документообігу. Управління документами – це процес відстеження інформації, що забезпечує, наприклад, наявність тільки однієї оригінальної копії документа і збереження архівних копій усіх його попередніх версій у порядку їх виникнення [12].



Наприклад, у системі "1С:Підприємство 8.2" для того, щоб відкрити форму будь-якого документа, потрібно вибрати його назву із меню програми за функціональною ознакою. На рис. 6.4 показано форму документа *Нарахування заробітної плати*.

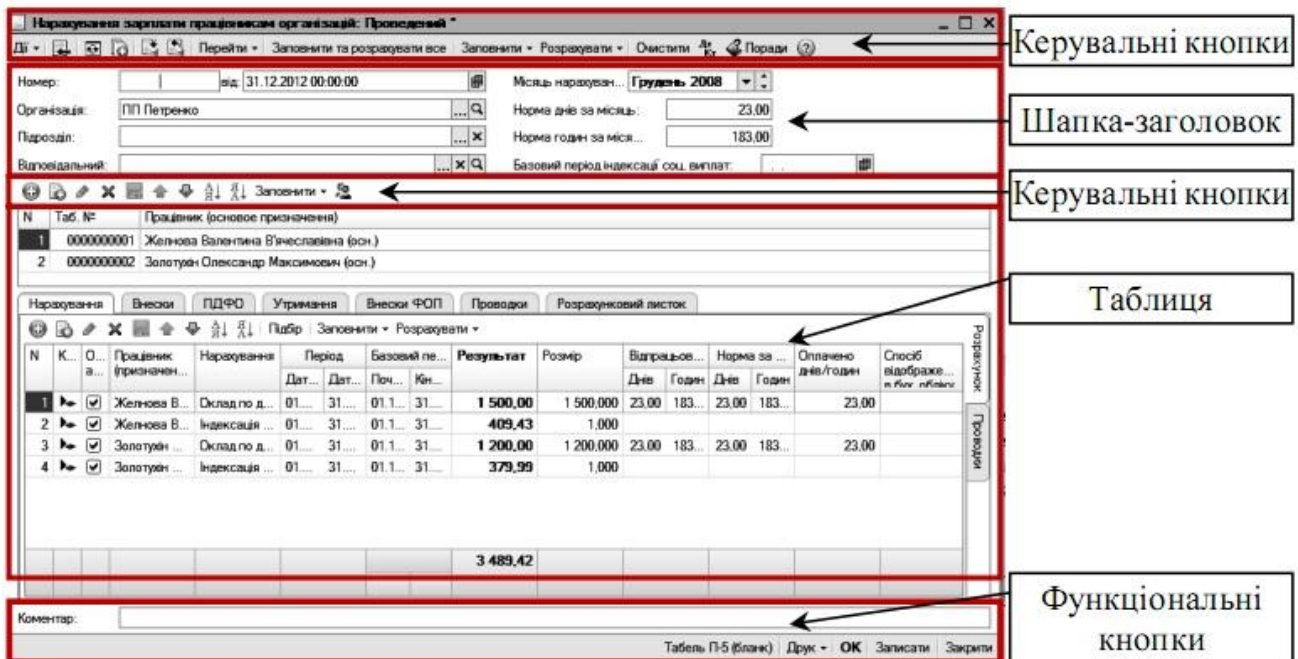


Рис. 6.4. Діалогові блоки форми документа *Нарахування заробітної плати* у комп'ютерній системі "1С:Підприємство"

Як видно, реквізити форми поділено на дві основні частини, кожна з яких має окремі керувальні кнопки. У першій частині, яка має назву «Шапка-заголовок», розміщено унікальні реквізити, зокрема два обов'язкових – *Номер документа* і *Дата створення документа*. Крім того, у шапці містяться загальні реквізити, а саме: *Автор складання документа*, *Примітка* і *Назва Організації*. У табличній частині форми розташовуються повторювані змінні реквізити: список співробітників, нараховані й утримані суми зарплати кожного співробітника. Якщо серед реквізитів документа відсутні повторювані змінні реквізити, форма документа не має табличної частини.

Кожна частина діалогової форми документа має керувальні кнопки, за допомогою яких можна виконувати різноманітні дії з формою: заповнити, розрахувати, провести документ, відсортувати дані. Кількість кнопок для кожного документа є індивідуальною.

Кожний документ також має набір функціональних кнопок – основних кнопок для документа у системі.

Для відображення в обліку й узагальнення інформації господарської діяльності підприємства в багатьох випадках необхідно ввести не один, а кілька взаємозалежних документів у певній послідовності. Наприклад, при придбанні підприємством матеріалів оформляється *Рахунок на оплату постачальника*. На його основі формується інший документ залежно від специфіки проведення операції: *Довіреність, Надходження товарів, послуг*.

Перший документ у такому порядку називається «*Документом-основою (підставою)*». Інші документи вводяться на підставі попередніх і підпорядковуються один одному. При цьому частина полів форми документів, що вводяться на підставі інших документів, заповнюється автоматично. Документи, які найбільш часто використовуються в бухгалтерському обліку, зберігаються в комп'ютерній програмі.

Отже, однією з основних переваг передачі електронного документа є можливість отримати документ у тому вигляді, в якому його підготовлено, з таблицями, графіками, зображеннями тощо. Відомості з такого документа можна легко ввести до інших документів, а сам документ передавати по мережі всередині підприємства.

Таким чином, основою комплексної комп'ютерної інформаційної системи підприємства є підтримка документообігу, який утворюється з первинних документів різних типів, шляхом організації їх взаємозв'язків за тими чи іншими ключовими полями або їх сукупностями, і реалізація на цій основі системи запитів до бази даних, яка дає змогу формувати довільний набір похідних документів – звітів, що створюються із сукупності первинних документів.

### **Запитання для самоконтролю**

1. У чому суть електронного документообігу на підприємстві?
2. Які існують моделі електронного документообігу?
3. В яких програмних комплексах використовуються сучасні моделі електронного документообігу?
4. У чому особливості повної моделі документообігу?
5. Якими є правила документообігу при комп'ютеризованому обліку?

## **7. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ АКТИВІВ, КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**

### **7.1. Мета та завдання організації обліку активів підприємства**

Всі активи поділяються на оборотні та необоротні.

Організація обліку оборотних активів включає вивчення організації обліку запасів, коштів, розрахунків і фінансових інвестицій. Вивчаючи дану тему слід звернути особливу увагу на передумови правильної організації їх обліку, які залежать від виду активів. Так, якщо необхідними передумовами правильної організації обліку запасів є раціональна організація складського господарства, розробка номенклатури запасів та їх класифікація, то для обліку коштів повинні бути інші передумови. Зокрема, чи заробітна плата видається через касу чи перераховується на картки через банк, чи готівка здається касиром самостійно у банк чи через інкасатора. Від цих передумов залежать мета, завдання та постановка обліку.

**Мета організації обліку активів** – створити належні умови у бухгалтерії для своєчасного та повного відображення у обліку операцій, пов'язаних з надходженням, використанням та зберіганням оборотних активів (запасів та коштів).

**Завдання організації обліку активів:**

- організація чіткого документування операцій з активами;
- організація своєчасної та повної реєстрації даних первинного обліку з активами в реєстрах аналітичного обліку;
- організація відображення надходження, внутрішнього переміщення і вибуття активів;
- організація контролю за наявністю активів за місцями їх зберігання;
- організація своєчасного проведення контролю за активами підприємства шляхом проведення їх інвентаризацій;
- організація правдивого відображення інформації щодо активів у балансі та звітності.

Послідовність облікових процедур з організації обліку активів. Це - первинний, поточний і підсумковий облік З нього видно, що

**на першому етапі, етапі первинного обліку**, потрібно організувати своєчасне та правильне документування операцій з активами відповідними документами. Так, для обліку касових операцій найбільш поширеними є: касові ордери (прибутковий і видатковий); платіжні відомості, які зі штампом видаткового касового ордеру являють видатковий касовий ордер тощо. Факти надходження і вибуття готівки на підприємстві до того, як їх відобразити у касовій книзі, потрібно зареєструвати у "Журналі реєстрації прибуткових та видаткових касових документів" КО-3. Касова книга є водночас зведеним документом і обліковим реєстром, у якому за один день узагальнюється інформація про рух і залишки готівки на підприємстві.

На другому етапі, етапі поточного обліку, на первинних документах, що прикладені до звіту касира проставляють кореспондуючі рахунки у відповідності з господарськими операціями, оформленими цими документами, після чого їх розносять у аналітичні та синтетичні облікові реєстри.

На третьому етапі підсумкового обліку, бухгалтер підбиває підсумки у журналах та відомостях, переносить їх у Головну книгу, на основі якої складається оборотна відомість та бухгалтерський баланс. Облікові номенклатури *узагальнюючого* (підсумкового) обліку — це показники, що характеризують стан і зміни стану активів на рахунках у банку. Формування показників залежить від потреб підприємства, характеру його діяльності, форм звітності, управлінських потреб тощо. До складу номенклатур узагальнюючого обліку, окрім фактичних даних, включають бізнес-планові, нормативні відомості і т. ін. Основними носіями узагальнюючого(підсумкового) обліку є баланс періоду. Він має загальноприйнятну форму, яка визначається складом аналітичних і синтетичних рахунків

### 1.1 Оборотні активи

#### ЗАПАСИ

Для організації обліку перш за все необхідно визначити, що відноситься до запасів. Це пов'язано з тим, що на одному і тому ж підприємстві вони можуть мати різне призначення залежно від функції, яку вони виконують. Так, якщо для одного підприємства машини та обладнання є необоротними активами (основними засобами), то для іншого, що їх виготовляє, вони є готовою продукцією, а для підприємств, що здійснює їх перепродаж, вони є товаром. Всі запаси, незалежно від їх призначення, у балансі відображаються у активі балансу як оборотні активи - запаси

З метою відмежування одних оборотних активів (запасів) від інших їх класифікують за різними ознаками для цілей управління і обліку. За П(С)БО 9 "Запаси" їх класифікують для цілей організації обліку табл. 7.1:

Таблиця 7.1 – Класифікація запасів за П(С)БО 9 "Запаси"

	Ознаки групування	Вид запасів
1	Призначені для реалізації в умовах звичайної діяльності	Готова продукція, товари
2	Знаходяться в процесі виробництва з метою виробництва готової продукції	Незавершене виробництво, напівфабрикати, брак у виробництві
3	Призначені для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг, а також управління підприємством	Виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети

Наступним етапом є організація їх оцінки, яка є важливою передумовою організації обліку цієї ділянки, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства. Придбані (отримані)

підприємством запаси зараховують за первісною вартістю, яка потім може змінюватись, тому в процесі зберігання запаси оцінюються за балансовою вартістю.

Відповідно до П(С)БО 9 балансова вартість — це найменша з двох оцінок: первісна або чиста вартість реалізації, яка визначається розрахунковим шляхом за кожним об'єктом аналітичного обліку. Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу суми очікуваних витрат на їх реалізацію. Сума, на яку первісна вартість перевищує чисту вартість реалізації, списується на витрати звітного періоду. В результаті переоцінки може бути проведена дооцінка (збільшення вартості) або уцінка (зменшення вартості) товарно-виробничих запасів.

### ГОТІВКА

Організуючи облік готівки, слід пам'ятати, що готівка може зберігатись у касі на кінець робочого дня тільки в межах **ліміту — граничної суми грошових коштів**, встановленої установою банку. Решта готівки понад суми встановлених лімітів підприємства повинна здаватись для зарахування на поточний рахунок у порядку та в строки, встановлені і узгоджені з установою банку, в якому відкритий поточний рахунок. **Операції з приймання та видачі готівки в касі здійснює касир — це матеріально відповідальна особа, яка завідує касою, проводить видачу і приймання грошей та цінних паперів на підприємстві. З нею підприємство заключає договір про повну матеріальну відповідальність.**

У контексті організації роботи касира і забезпечення своєчасності виконання ним своїх обов'язків на підприємстві повинен складатися графік роботи касира, який затверджується керівником

Організація роботи з касою у випадку зміни касира або раптової відсутності його на роботі (з причини хвороби тощо) проводиться шляхом приймання-передачі справ (перерахунок цінностей), що здійснюється в присутності керівника і головного бухгалтера або комісії, призначеної керівником підприємства, про що складається відповідний акт

### ДЕБІТОРСЬКА ЗАБОРГОВАНІСТЬ

Дебіторська заборгованість *визнається* активом, якщо існує ймовірність одержання підприємством майбутніх економічних вигод, та її сума може бути достовірно визначена. Поточна дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації товарів, виконання робіт, надання послуг і оцінюється за первісною вартістю. У разі відстрочення платежу з утворенням від цього різниці між справедливою вартістю ДЗ та номінальною сумою ГК, що підлягають отриманню за товари, така різниця визнається дебіторською заборгованістю за нарахованими доходами (процентами) в період її нарахування.

Дебіторська заборгованість як складова елементу фінансової звітності має визнаватись і відображатись у звітності в грошовій сумі, яка ви-

значається з урахуванням оцінки дебіторської заборгованості в поточному обліку, котра залежить від її виду.

Відповідно до П(С)БО 10 дебіторська заборгованість поділяється на довгострокову та поточну. *Довгострокова* - це сума дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

*Поточна* - це сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

*Особливостями організації обліку дебіторської заборгованості* є те, що при її віднесенні до поточної або довгострокової до уваги береться не загальний очікуваний строк оплати згідно з договором, а очікуваний строк до погашення, який залишився з дати балансу. Для цілей організації обліку та управління дебіторська заборгованість класифікується за ознаками:

*Таблиця 7.2 – Класифікація ДЗ*

Ознака	Характеристика ознаки
1. За термінами погашення	1. Довгострокова 2. Короткострокова або поточна
2. За характером виникнення	1. Заборгованість, що виникла в ході нормального операційного циклу 2. Заборгованість, що не виникає в ході нормального операційного циклу 3. Заборгованість, пов'язана з порушенням фінансової дисципліни
3. За економічним змістом	1. Товарна заборгованість (за продукцію, товари, послуги, за роботи) 2. Нетоварна заборгованість (з оплати праці, за податками і зборами, за фінансовими операціями тощо)
4. За забезпеченістю	1. Незабезпечена 2. Забезпечена (вексель, застава, договір страхування, гарантія)
5. За дотриманням умов договору	1. Заборгованість, термін оплати якої не наступив 2. Відстрочена заборгованість 3. Заборгованість із продовженим терміном погашення 4. Прострочена заборгованість (з терміном погашення, що минув)
6. За імовірністю погашення	1. Нормальна заборгованість 2. Сумнівна заборгованість 3. Безнадійна заборгованість

Організація визначення величини резерву сумнівних боргів полягає у тому, що вона обчислюється виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на підставі класифікації дебіторської заборгованості за періодами її виникнення. Створення резерву дебіторської заборгованості передбачається тільки для дебіторської заборгованості за продукцію,

товари, роботи, послуги і не стосується інших видів дебіторської заборгованості, втім числі виданих авансів.

У наказі про облікову політику передбачається застосування одного з методів нарахування резерву та вказується порядок списання заборгованості з балансу (за наказом керівника). Розраховувати резерв сумнівних боргів доцільно перед складанням звітності, а використовуватися він буде протягом звітного року при потребі або перед складанням звітності. Необхідно врахувати при створенні резерву: 1) резерв необхідно створювати з урахуванням коефіцієнта, розрахованого для кожного конкретного дебітора; 2) резерв необхідно створювати на всю суму сумнівної і безнадійної заборгованості за конкретним дебітором. Після створення резерву сумнівних боргів події можуть розвиватися за двома напрямками: 1) дебіторська заборгованість повертається, тоді сума резерву сумнівних боргів відновлюється; 2) сумнівна дебіторська заборгованість визнається безнадійною. У цьому разі така заборгованість перестає бути активом підприємства і підлягає списанню з балансу.

## 1.2 Необоротні активи

Для правильної організації бухгалтерського обліку **основних засобів** та інших матеріальних необоротних активів, нарахування бухгалтерської та податкової амортизації, для складання статистичної звітності про їх склад та рух, а також для аналізу їх використання всі вони об'єднуються в однорідні групи. Таке групування називається *класифікацією*.

Ведення бухгалтерського обліку забезпечується Положенням про облікову політику, яке в обов'язковому порядку в розділі, який визначає методичку бухгалтерського обліку підприємства, повинно передбачати положення щодо обліку необоротних активів

Положенням про облікову політику повинні врегульовуватися питання, які або не закріплено на законодавчому рівні, або щодо яких існують альтернативні варіанти.

Операції з руху інших необоротних матеріальних активів оформлюються типовими первинними документами, затвердженими для основних засобів. При придбанні об'єкту основних засобів до комісії включаються також і представники підприємства-постачальника.

Акт приймання-передачі повинен підписуватися усіма особами, які брали участь у його прийманні, а також матеріально відповідальними особами, які здають і приймають основний засіб. Особа, яка не погоджується зі змістом акту, зобов'язана підписати його з обґрунтуванням незгоди та висловити свою думку.

Всі первинні документи, складаються і підписуються членами комісії, призначеної розпорядженням (наказом) керівника підприємства. До складу такої комісії повинно входити не менше трьох осіб:

- усі перші особи підприємства: керівник, головний бухгалтер, головний інженер, головний механік, головний технолог, головний енергетик;

■ посадові особи тих структурних підрозділів, в яких знаходиться (або куди передається) об'єкт основних засобів: керівник (заступник, начальник зміни, ділянки тощо), механік, технолог, бухгалтер. Якщо підприємство мале та перерахованих посадових осіб у штаті не передбачено, то до комісії включаються особи, які фактично виконують їх функції.

Особливою ознакою **нематеріальних активів** є відсутність матеріальної форми, тому важливе значення мають документи, які ідентифікують нематеріальні активи, тобто підтверджують їх існування. Наприклад, право користування землею відображається у бухгалтерському обліку на підставі оформленого відповідно до чинного законодавства документу, який підтверджує право підприємства на земельну ділянку. Право на винахід, корисні моделі, промислові зразки підтверджується відповідними патентами та ліцензіями. Підтвердженням права на товарний знак є свідоцтво. Інформація про надра корисних копалин подається у вигляді геологічних звітів, карт та інших матеріалів.

Одне із завдань бухгалтерського обліку, яке полягає у забезпеченні збереження майна власника, реалізується передусім через ефективну побудову аналітичного обліку із закріпленням окремих складових майна підприємства за матеріально відповідальними особами. Крім того, деталізована інформація для здійснення управління активами підприємства можлива лише за наявності аналітичного обліку складових майна.

Аналітичний облік основних засобів забезпечується у *основних засобів* у розрізі окремих об'єктів за допомогою інвентарних карток, які застосовуються для всіх основних засобів, а також для групового обліку однотипних об'єктів, які надійшли в експлуатацію в одному календарному місяці і які мають одне й те ж виробничо-господарське призначення, технічні характеристики й вартість.

Для організації бухгалтерського обліку та забезпечення контролю за збереженням основних засобів кожному об'єкту основних засобів (інвентарному об'єкту) незалежно від того, чи знаходиться він в експлуатації, в запасі або на консервації, при прийнятті їх до бухгалтерського обліку повинен присвоюватися відповідний інвентарний номер, який позначається на ньому шляхом прикріплення металевого жетону, нанесення фарбою, насічки або таврування.

Інвентарний номер об'єкта основних засобів зберігається за ним на весь період його знаходження на даному підприємстві та вказується в усіх первинних документах і облікових регістрах.

У випадку, якщо інвентарний об'єкт має декілька частин, які мають різний термін корисного використання і обліковуються як самостійні інвентарні об'єкти, кожній частині привласнюється окремий інвентарний номер. Якщо для об'єкта, складеного з декількох частин, встановлено



загальний термін корисного використання, даний об'єкт обліковується за одним інвентарним номером.

Інвентарні номери списаних об'єктів основних засобів не присвоюються новим об'єктам протягом п'яти років після списання.

Оптимальною величиною інвентарного номеру може бути десять знаків (розрядів), кожен з яких містить певну інформацію. Наприклад, легковий автомобіль ВАЗ-2107 може мати наступний інвентарний номер - 1050100001. Це означає:

- 10-номер рахунку бухгалтерського обліку основних засобів (облікова група активів)

- 5-номер субрахунку бухгалтерського обліку основних засобів (облікова група ОЗ)

- 01-номер підгрупи (класу) основних засобів

- 00001-порядковий номер об'єкта основних засобів відповідного класу

Об'єкти, прийняті в операційну оренду як необоротні активи, обліковуються в орендаря за інвентарними номерами орендодавця відповідно до інвентарної картки, яка повинна додаватися орендодавцем до акту приймання-передачі об'єктів, які орендуються.

#### Аналітичний облік фінансових інвестицій

Аналітичний облік фінансових інвестицій ведеться за їх видами та об'єктами інвестування. Побудова аналітичного обліку повинна забезпечити можливість отримання інформації про фінансові інвестиції в об'єкти як на території України, так і за кордоном. Організація аналітичного обліку операцій з цінними паперами за вказаними розрізами забезпечить необхідною інформацією про фінансові інвестиції відповідних користувачів для прийняття ефективних управлінських рішень.

#### **Аналітичний облік необоротних активів у позабалансовому обліку**

Організація аналітичного обліку має важливе значення також для здійснення контролю за об'єктами, які відображаються на позабалансових рахунках.

Позабалансові рахунки призначені для обліку наявності та руху засобів та їх джерел, які не належать даному підприємству (не впливають на його майновий стан), однак знаходяться певний час у його розпорядженні або користуванні, а тому вимагають відповідного контролю. Характерним для цих рахунків є те, що вони не кореспондують з балансовими рахунками.

Організовуючи позабалансовий облік, необхідно забезпечити:

- своєчасне документування операцій з руху відповідних активів;

- контроль за відображенням об'єктів позабалансового обліку в облікових регістрах;

- надання повної і достовірної інформації щодо об'єктів позабалансового обліку для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Необоротні активи, які не належать підприємству, проте тимчасово знаходяться на його зберіганні також вимагають документального засвідчення. Для документування операцій на позабалансових рахунках з необоротними активами передбачено первинні документи, наведені в таблиці 7.3.

Таблиця 7.3 – Документи, якими оформлюються необоротні активи в позабалансовому обліку

<i>Рахунки</i>	<i>Назва документа</i>	<i>Призначення документу</i>
01 "Орендовані необоротні активи"	Копія інвентарної картки об'єкту	Повинні додаватися орендодавцем до акту приймання-передачі об'єктів, що орендуються. Зазначені документи зберігаються в бухгалтерії орендаря окремо. Об'єкти, прийняті в операційну оренду як необоротні активи, обліковуються в орендаря за інвентарними
	Витяг з інвентарної книги	
09 "Амортизаційні відрахування"	Розрахунок (довідка) бухгалтерії	Для оформлення запису суми амортизації на позабалансовому рахунку

Організація аналітичного обліку необоротних матеріальних активів на підприємстві ведеться в наступних розрізах (табл. 7.4).

Таблиця 7.4 – Організація аналітичного обліку на позабалансових рахунках

		<i>Аналітичний облік</i>
01 "Орендовані НА"		За видами активів, а також у розрізі окремих
021 "Устаткування, прийняте для монтажу"		За замовниками, окремими об'єктами й агрегатами та місцями їх розташування, місцями знаходження та
09 "Амортизаційні відрахування"		За напрямками використання амортизаційних відрахувань: будівництво об'єктів, придбання

## 7.2. Поняття власного капіталу у контексті організації обліку

Мета організації обліку капіталів - створити належні умови для відображення у обліку операцій, пов'язаних з формуванням та використанням капіталу.

Завдання організації обліку капіталів:

- організація документування операцій, пов'язаних з формуванням та використанням власного капіталу;
- розробка та впровадження графіку організації документування та документообігу власного капіталу;
- організація відображення операцій з документів у регістрах аналітичного обліку капіталів у відповідних облікових регістрах;
- організація відображення операцій, пов'язаних з капіталами, у регістрах синтетичного обліку (журналах) та головній книзі;

• організація відображення у балансі і звітності операцій з власним капіталом.

Власний капітал як об'єкт обліку — це власні джерела підприємства, які без визначення строку повернення внесені засновниками — фізичними або юридичними особами чи залишені ними на підприємстві з уже оподаткованого прибутку. Одиницею обліку власного капіталу є сума грошей, внесена засновником за законодавчо визначеним компонентом. Відповідно до законодавчого визначення, власний капітал формується з таких компонентів:

- ◆ статутного (реєстрованого) капіталу;
- ◆ пайового капіталу,
- ◆ різних видів не реєстрованого капіталу;
- ◆ додаткового сплаченого капіталу;
- ◆ додаткового несплаченого капіталу;
- ◆ резервного (страхового) капіталу;
- ◆ нерозподіленого прибутку (непокритого збитку) минулих років;
- ◆ неоплаченого капіталу; вилученого капіталу.

Складові власного капіталу відбивають суму, яку власники передали в розпорядження підприємства як внески чи залишили у формі нерозподіленого прибутку, або суму, що підприємство одержало у своє розпорядження від інших підприємств без повернення.

Показник «власний капітал» — один з найістотніших і найважливіших для підприємства, оскільки відбиває такі характеристики:

- забезпеченість коштами для функціонування підприємства;
- кредитоспроможність підприємства і його платоспроможність.

У процесі організації обліку, передусім, потрібно врахувати, що при формуванні власності (капіталу) засновників підприємства розрізняють (за економіко-правовим характером) **два поняття: 1вклади засновників; 2 додаткові внески засновників.**

Вклади та додаткові внески виконують різні функції. Для того, щоб зрозуміти ці функції, слід спочатку з'ясувати складові елементи власного капіталу.

Власний капітал засновників (учасників) поділяється на дві частини:

- 1) реєстрований; 2) нереєстрований.

*Перший* — це статутний або пайовий капітал. *Другий* — додатковий, резервний, страховий капітал та нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Усі складові є власністю засновників (учасників). Але вклади виконують набагато більше функцій і мають значно глибший зміст, аніж просте внесення додаткових коштів (майна), зокрема й таких, що залишилися в складі власного капіталу як нерозподілений прибуток.

*Вклад* — це частка засновника (учасника) у статутному (пайовому) капіталі підприємства, яка виконує такі функції:

а) інвестування діяльності підприємства (це першочергове джерело формування його майна);

б) регулювання відносин власності (розподіл майна, виробленої продукції, одержаного прибутку тощо). Це особливо важливо в разі виходу учасника (засновника) з підприємства чи коли йдеться про правонаступництво тощо;

в) управління підприємством (адже кількість голосів кожного учасника дорівнює його частці (вкладу) або пропорційна до неї).

*Додатковий внесок* — це частка засновника (учасника) в інших формах власного капіталу підприємства — резервному, страховому чи іншому вигляді — та нерозподіленому прибутку (непокритому збитку) минулих років. Це означає, що додаткові внески робляться або до резервного (страхового) капіталу, або до нерозподіленого прибутку (лишається неспожитою частка прибутку поточного року), тобто вклад (внесок) виконує лише першу функцію — інвестування. Додаткові грошові внески або майно засновників (учасників) можуть бути спрямовані на розвиток підприємства, закупівлю товарно-матеріальних цінностей, покриття збитків тощо.

При цьому важливо, що робиться — вклади до статутного (пайового) капіталу чи додаткові внески просто до власності (капіталу). Для побудови бухгалтерського обліку власності це має першорядне значення.

При організації обліку власного капіталу необхідно враховувати наступні фактори: форму власності; організаційно-правову форму господарювання; кількість засновників, а також інформацію про власний капітал, що наводиться в наказі про облікову політику. Кожна складова частина власного капіталу (виражена певним його видом) має свої особливості, від яких залежить організація обліку кожного виду. Розглянемо це детальніше.

*Статутний капітал* - це організаційно-правова форма капіталу, величина якого визначається в розмірах, визначених установчими документами господарюючого суб'єкта відповідно до чинного законодавства. Це сукупність в грошовому вираженні внесків (часток, акцій за номінальною вартістю) засновників (учасників) в майно при створенні підприємства для забезпечення його статутної діяльності. Організація обліку статутного капіталу прямо залежить від порядку випуску акцій та їх розміщення, розподілу серед акціонерів або серед засновників товариства, обміну акцій однієї номінальної вартості на акції іншої номінальної вартості, привілейованих на прості і навпаки, облігацій на акції і навпаки. Ведення бухгалтерського обліку статутного капіталу починається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України і припиняється в день вибуття підприємства з Державного реєстру в результаті завершення діяльності, банкрутства, реорганізації тощо.

Оскільки первинними документами підтверджується доля учасників у організації підприємства, то є необхідність знати первинну документацію з

надходження і руху капіталів. Так, внесення часток засновників оформляють засновницьким описом, який нотаріально завіряється для надання документів до органів реєстрації. У акціонерних товариствах емітент видає акції покупцеві або замість них може бути виданий сертифікат на сумарну номінальну вартість акцій, які йому належать.

Первинні документи реєструють у облікових реєстрах. За журнально-ордерною формою це журнал, де ведуть синтетичний та аналітичний облік капіталу за кредитом рахунків класу 4 "Власний капітал". Їх підсумки переносять у Головну книгу для складання оборотного балансу та звітності.

*Інші капітали.* Неоплачений капітал - сума статутного капіталу, яка на дату реєстрації підприємства заявлена, але фактично не внесена засновниками. Організація обліку неоплаченого капіталу здійснюється на підставі статуту, довідок бухгалтерії, касових ордерів, установчих договорів, накладних тощо. Аналітичний облік неоплаченого капіталу здійснюється за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) господарюючого суб'єкта.

Пайовий капітал - це сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у товаристві для здійснення його фінансово-господарської діяльності.

Додатковий капітал складається з емісійного доходу, дооцінки активів, безоплатного отримання необоротних активів. Його облік здійснюється на підставі актів приймання-передачі основних засобів, довідок бухгалтерії, виписок банку. Аналітичний облік ведуть за видами та за кожним засновником.

Окреме місце серед них займає резервний капітал. Це - сума резервів, створених за рахунок нерозподіленого прибутку підприємств. Його кошти використовуються для погашення непередбачених витрат у випадку недостачі прибутку, погашаються борги перед кредиторами при ліквідації товариства, виплачуються дивіденди за привілейованими акціями. Створюється резервний капітал в акціонерному товаристві у розмірі, встановленому установчими документами, але не менше 25 % статутного капіталу. Щорічні відрахування на поповнення резервного капіталу передбачаються установчими документами та здійснюються за рахунок чистого прибутку, але не можуть бути менше 5 % його загальної суми. Аналітичний облік резервного капіталу ведеться в окремих відомостях за його видами і напрямками використання. Облік резервного капіталу здійснюється на підставі довідок бухгалтерії, виписок банку, наказів, установчого договору, рішень зборів учасників тощо.

Вилучений капітал - це фактична собівартість акцій власної емісії, вилучених товариством у своїх акціонерів. Організація синтетичного обліку проводиться на рахунку 45 "Вилучений капітал", записи ведуть на підставі

платіжних доручень, касових ордерів, виписок банку. Аналітичний - за видами акцій.

Окреме місце у розділі "Власного капіталу" займають нерозподілені прибутки (непокріті збитки), які будуть розглянуті у наступних темах.

### **7.3. Організації обліку зобов'язань, їх визнання, класифікація та оцінка для цілей організації їх обліку**

**Мета організації обліку зобов'язань** Створити належні умови для своєчасного нарахування обов'язкових заборгованостей та їх відшкодування, відображення у обліку операцій, пов'язаних з виникненням та погашенням зобов'язань

#### **Завдання організації обліку зобов'язань**

- організація чіткого документування розрахунків за зобов'язаннями;
- організація правильного, своєчасного нарахування податків і зборів;
- організація своєчасної сплати податків і зборів у відповідні організації;
- організація повної реєстрації даних первинного обліку про зобов'язання в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку;
- організація звірки даних по зобов'язанням аналітичного та синтетичного обліку;
- правдиве відображення інформації щодо зобов'язань у звітності та примітках до неї.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття в бухгалтерському обліку визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 „Зобов'язання”.

**Зобов'язання** – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди.

Зобов'язання визнається і відображається в бухобліку за умови, що:

*його оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.*

Якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, то його сума включається до складу доходу звітного періоду.

З метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на:

1 довгострокові; 2 поточні; 3 забезпечення; 4 доходи майб. періодів

До довгострокових зобов'язань належать:

- довгострокові кредити банків;
- інші довгострокові фінансові зобов'язання;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- інші довгострокові зобов'язання.

Зобов'язання, на яке нараховуються відсотки та яке підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців з дати балансу, слід розглядати як довгострокове зобов'язання, якщо первісний термін погашення був більше ніж дванадцять місяців та до затвердження фінансової звітності існує угода про переоформлення цього зобов'язання на довгострокове.

Довгострокові зобов'язання, на які нараховуються відсотки, відображаються в балансі за їх теперішньою вартістю. Визначення теперішньої вартості залежить від умов та виду зобов'язання.

Теперішня вартість - дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Найпоширеніше зобов'язання виникають у кредитних відносинах.

**Кредит** - позичковий капітал банку у грошовій формі, що передається у тимчасове користування на умовах забезпеченості, повернення, строковості, платності та цільового характеру використання.

Є наступні види кредитів, що надаються підприємству:

- банківський (в грошовій формі);
- комерційний (в товарній формі);
- державний (в грошовій формі);
- лізинговий (в товарній формі).

Головними ланками кредитної системи є банки та кредитні установи, що мають ліцензію Національного банку України, які одночасно виступають у ролі покупця і продавця існуючих у суспільстві тимчасово вільних коштів.

Кредити, які надаються банками, поділяються:

- за строками користування
  - а) короткострокові - до 1 року,
  - б) середньострокові - до 3 років,
  - в) довгострокові - понад 3 років.
- за забезпеченням:
  - а) забезпечені заставою (майном, майновими правами, цінними паперами);
  - б) гарантовані (банками, фінансами чи майном третьої особи);
  - в) з іншим забезпеченням (поручительство, свідоцтво страхової організації);
  - г) незабезпечені (бланкові).
- за ступенем ризику:
  - а) стандартні кредити;
  - б) кредити з підвищеним ризиком;
- за методами надання:
  - а) у разовому порядку;
  - б) відповідно до відкритої кредитної лінії;
  - в) гарантійні (із заздалегідь обумовленою датою надання,

за потребою, із стягненням комісії за зобов'язання).

- за строками погашення:

а) водночас;

б) у розстрочку;

в) достроково (за вимогою кредитора, або за заявою позичальника);

г) з регресією платежів;

д) після закінчення обумовленого періоду (місяця, кварталу).

Банківський кредит надається суб'єктам кредитування усіх форм власності у тимчасове користування на умовах, передбачених **кредитним договором**. Основними із них є забезпеченість, повернення, строковість, платність та цільова направленість.

Кредитні взаємовідносини регламентуються на підставі кредитних договорів, що укладаються між кредитором і позичальником тільки в письмовій формі, які визначають взаємні зобов'язання та відповідальність сторін і не можуть змінюватися в односторонньому порядку без згоди обох сторін. (умови кредитного договору)

Найбільш поширеним видом забезпечення є застава. Предмет застави має бути застрахованим на користь банку, а договір застави – завірений нотаріусом. Кредитний ризик також може забезпечуватись страхуванням.

Забороняється надання кредитів на:

- покриття збитків господарської діяльності позичальника;

- формування та збільшення статутного фонду комерційних банків та інших господарських товариств.

Підприємство також може отримати державний кредит. Державний кредит – це економічні відносини, що виникають між підприємством та державою внаслідок придбання підприємством державних цінних паперів, отримання бюджетних та позабюджетних кредитів.

Основу організації обліку залученого (позиченого) капіталу на основі контракту формує класифікація (групування) за економіко-правовими, фінансовими та внутрішньогосподарськими ознаками. На рис.1 наведена економіко-правова та фінансова класифікація позиченого (залученого) капіталу на основі контракту як об'єкта організації.

Для забезпечення контролю за розрахунками за податками й платежами бухгалтер може відповідно до чинного законодавства розробляти додаткові документи, зокрема, перелік податків, зборів, внесків, обов'язкових платежів, які сплачуються підприємством.

У складі зобов'язань відображаються також поточні розрахунки із учасниками (засновниками). Бухгалтер повинен в обов'язковому порядку уважно ознайомитися з тими положеннями статуту, які визначають порядок нарахування і виплати дивідендів або частки прибутку. Рішення про розподіл прибутку між засновниками повинно фіксуватися у протоколі зборів засновників. Нарухування дивідендів оформлюється у



відомості обліку дивідендів.

Щодо відображення в обліку доходів майбутніх періодів (орендна та квартирна плата, плата за комунальні послуги та ін.), то надходження коштів підтверджується випискою банку, прибутковим касовим ордером. Віднесення доходів майбутніх періодів до доходу звітного періоду оформлюється довідкою бухгалтерії.

Здійсненню ефективного документування операцій з обліку нарахування і виплати заробітної плати пов'язане передусім з документацією з особового складу, тобто сукупністю документів, у яких фіксуються етапи трудової діяльності працівників

Документи з особового складу є досить важливими та вимагають особливої ретельності і акуратності їх оформлення, ведення й зберігання протягом тривалого часу. Більшість з наведених документів мають затверджені типові форми.

Документація перших трьох груп ведеться працівниками відділу кадрів, а за відсутності такого структурного підрозділу - бухгалтером або іншою особою, вповноваженою керівником підприємства. Документи четвертої і п'ятої груп складаються обліковими працівниками.

Працюючи з документами з особового складу, необхідно враховувати, що особисті дані (відомості про обставини трудової діяльності та приватного життя) громадян відносяться до конфіденційної інформації.

Під час прийняття на роботу працівник зобов'язаний надати трудову книжку. Відповідальність за організацію ведення обліку, зберігання і видачу трудових книжок покладається на керівника підприємства.

Трудова книжка заповнюється начальником відділу кадрів або іншою особою, вповноваженою керівником підприємства.

Особа, яка виписує трудові книжки, щомісячно подає до бухгалтерської служби підприємства звіт про наявність і використання бланків трудових книжок. Крім трудових книжок, відповідальна особа повинна заповнювати Книгу обліку бланків трудових книжок і вкладишів до них і Книгу обліку руху трудових книжок і вкладишів до них.

Якщо бланки трудових книжок зіпсовано з вини особи, яка відповідає за їх виписку (неправильне заповнення, недбале зберігання тощо), складається акт на їх списання. До документів, які підтверджують трудові відносини працівника з роботодавцем відноситься такий важливий документ як особова справа, в якій зберігаються:

- => опис документів;
- => особовий листок з обліку кадрів;
- => автобіографія;
- => копії документів про освіту;
- => заява про прийняття на роботу;
- => наказ про прийняття на роботу (копія);
- => копія трудового договору (контракту);

=> посадова інструкція.

Трудові відносини на підприємстві між власником (роботодавцем) і працівником регулюються, крім нормативних документів, за допомогою трудових договорів (контрактів) і угод.

Підставою для надання відпустки є заява працівника. На підставі затвердженого графіку відпусток та заяви працівника на підприємстві видається наказ про надання відпустки.

Наказ видається у двох примірниках. Один примірник залишається у відділі кадрів, другий передається до бухгалтерської служби підприємства та є підставою для нарахування і виплати відпускних.

**ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ** можуть створюватися для відшкодування наступних (майбутніх) витрат на: виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо.

Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.

Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію створюється у разі наявності затвердженого керівництвом підприємства плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат, що будуть зазанані, й після початку реалізації цього плану.

Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підп., що триває.

Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено. Аналітичний облік забезпечення наступних витрат і платежів ведеться за їх видами, напрямками формування й використання

**Непередбачене зобов'язання** - це: 1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або 2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Такі потенційні непередбачені зобов'язання виникають при узгодженні

минулих господарських операцій. Вони стануть реальними, якщо відбудеться або не відбудеться в майбутньому одна чи кілька невизначених подій, які можуть призвести до витрачання ресурсів; але повної впевненості щодо таких зобов'язань не існує. вони відображаються на за балансових рахунках за обліковою ціною.

#### **7.4. Організація інвентаризації необоротних активів**

Важливим моментом в організації бухгалтерського контролю за використанням основних засобів є їх інвентаризація. Вона проводиться згідно з "Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу", затвердженою МФУ від 30.10. 98 р., №90 зі змінами та доповненнями. Згідно з нею інвентаризація основних засобів, зокрема будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів проводиться не менше одного разу у три роки; бібліотечних фондів - один раз у п'ять років; інших основних засобів - не менше одного разу на рік.

Інвентаризація проводиться комісією (у складі якої повинно бути не менше трьох осіб), яка перевіряє правильність включення об'єктів до складу основних засобів; правильність нарахування амортизації; проведеної переоцінки (індексації). Для цього бухгалтерія повинна надати комісії інвентарні картки, технічну документацію на об'єкти, підтвердження права власності підприємства на них. Після ретельного вивчення облікової інформації члени комісії оглядають об'єкти в натурі з метою перевірки їх фактичної наявності у визначених розпорядчими документами керівника підприємства місцях експлуатації та встановлення їх придатності для подальшого використання за прямим призначенням. З цією метою складається інвентаризаційний опис основних засобів, до якого заносять їх повну назву, призначення, інвентарний та заводський номери, рік випуску (побудови), дату введення в експлуатацію, балансову (первісну) вартість.

Якщо під час інвентаризації встановлено нестачі або лишки необоротних активів, комісія бере від матеріально відповідальної особи письмове пояснення причин виникнення таких розбіжностей і надалі використовує їх для встановлення характеру лишків та нестач, для регулювання інвентаризаційних різниць та прийняття рішення про відшкодування нестач. Лишки, незалежно від причин їх виникнення, оприбутковуються на баланс підприємства. Нестачі в залежності від встановлення винних осіб або списуються на збитки (при умові, коли таких осіб не встановлено), або стягуються з винних осіб, якщо такі встановлені.

Розмір збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) НМА визначається за балансовою вартістю таких активів (за мінусом амортизаційних відрахувань), але не нижче 50% від балансової вартості на момент встановлення такого факту з врахуванням індексів інфляції, які

щомісячно визначає Держкомстат, відповідного розміру ПДВ та розміру акцизного збору за формулою (1):

$$P_3 = [(B_3 - A) \times \text{інф.} + \text{ПДВ} + A_3] \times 2,$$

де  $P_3$  — розмір збитків;  $B_3$  — балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних активів;  $A$  — амортизаційні відрахування; інф. — загальний індекс інфляції; ПДВ — розмір податку на додану вартість;  $A_3$  - акциз збір.

*Організація інвентаризації власного капіталу та забезпечення зобов'язань* полягає в підтвердженні сальдо по аналітичному обліку за кожним рахунком: учасником, засновником, кредитором. Тобто організацію інвентаризації проводять за відповідними документами та обліковими регістрами, вивчаючи обґрунтованість сум, що відображаються на таких рахунках та підтверджуючи реальність часток у статутному капіталі їх власників. Також встановлюються терміни виникнення зобов'язань підприємства перед власниками. Як правило, таку інвентаризацію підприємства проводять перед складанням річного звіту.

На кінець кожного звітного року необхідно перевірити відповідність вартості чистих активів величині статутного капіталу, а також розмір статутного капіталу з метою контролю правильності оцінки і відображення в обліку операцій з його зменшення або збільшення.

Крім того, в акціонерних товариствах необхідно перевірити організацію аналітичного обліку на рахунку 40 "Зареєстрований капітал". При цьому встановлюється відповідність даних аналітичного обліку в розрізі видів (типів) розміщених акцій (з урахуванням реквізитів кожного випуску) даним установчих документів, змін і доповнень до них, звітів про випуск акцій.

Крім того, інвентаризації підлягають суми створених резервів (забезпечень зобов'язань), що переходять на наступний звітний рік - на оплату відпусток працівників, виплату винагород за вислугу років і за підсумками роботи за рік, на ремонт основних засобів та інші резерви, передбачені галузевими вказівками щодо складу витрат, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг). Правильність утворення і погашення сум резерву перевіряється за даними кошторисів і при необхідності в кінці року коригується.

Однією із таких складових, а також важливою умовою постановки чіткої організації обліку з кредиторами, є своєчасність розрахунків з ними. Для цього у бухгалтерії повинні бути складені відповідні графіки-календарі. Розробка та дотримання таких графіків сприятиме запобіганню порушень, пов'язаних з недотриманням строків або несплатою певного виду платежів.

Організація бухгалтерського контролю зобов'язань полягає не лише у перевірці дотримання наведених вище календарів та графіків сплати заборгованостей, а й у їх інвентаризації. Вона має свої особливості, зокрема, ті борги, які у системі бухгалтерського обліку не погасилися, бухгалтер їх відбирає, складає на них відомість та відправляє її кредиторам на підтвердження. Кредитори (представники бухгалтерії кредиторів) їх перевіряють і повідомляють письмово, які борги зараховані, а які не надійшли. Завдання бухгалтера, який перевіряв ці зобов'язання, терміново їх сплатити. Якщо він цього не зробить, то може отримати різного роду штрафні санкції, особливо якщо такими кредиторами є податкова адміністрація чи органи соціального страхування. Такі санкції можуть не лише зменшити прибуток підприємства, а й заробітну плату бухгалтера, який несе відповідальність за цю ділянку роботи.

### Запитання для самоконтролю

1. Якими документами оформляється рух основних засобів ?
2. Який порядок аналітичного обліку основних засобів?
3. Яка різниця між основними засобами й малоцінними необоротними матеріальними активами?
4. Якими методами нараховується амортизація для: основних засобів; малоцінних необоротних матеріальних активів. Як кожний з методів впливає на прибуток підприємства?
5. Як організувати облік виробничих і невиробничих основних засобів?
6. Як організувати облік ремонту та інших видів поліпшення основних засобів?
7. Якими документами оформляється рух нематеріальних активів?
8. Який порядок аналітичного обліку нематеріальних активів? Який порядок аналітичного обліку фінансових інвестицій? Які методи застосовують для обліку фінансових інвестицій?
9. Які документи оформляють під час оприбуткування запасів на склад підприємства?
10. Як організовується аналітичний облік запасів на складах?
11. На підставі яких документів здійснюється вибуття запасів зі складів?
12. Які особливості обліку малоцінних швидкозношуваних предметів?
13. Для яких цілей розраховується резерв сумнівних боргів?
14. Які методи передбачені П(С)БО 10 для розрахунку резерву сумнівних боргів?
15. Яка заборгованість класифікується як безнадійна, якими документами вона підтверджується?
16. Як оформляється облік операцій з підзвітними особами?

17. Які види претензій можуть виставлятися постачальникам? Який порядок виставлення претензії?
18. Які документи заповнюють при веденні касових операцій?
19. Які документи підтверджують здійснення безготівкових розрахунків?
20. Як проводиться організація обліку грошових коштів в банку?
21. Яка структура власного капіталу?
22. Як формується власний капітал на підприємствах різних організаційно – правових форм?
23. Які джерела збільшення зареєстрованого капіталу акціонерного товариства?
24. Який порядок документального оформлення випуску акцій?
25. З яких етапів складається реєстрація змін зареєстрованого капіталу підприємства?
26. Як формується зареєстрований капітал на підприємствах різних організаційно - правових форм?
27. Який порядок обліку резервного й додаткового капіталу?
28. Які основні завдання організації обліку зобов'язань?
29. Які особливості організації обліку позик банку?
30. Який порядок організації проведення інвентаризації зобов'язань?
31. Які особливості організації обліку забезпечення зобов'язань поза балансом?
32. Який порядок організації обліку операцій фінансового лізингу?
33. Як здійснюється регулювання і документальне оформлення трудових відносин підприємства з працівником?
34. Який порядок надання щорічних основних та додаткових відпусток на підприємстві?
35. Який порядок нарахування і утримання внесків до фондів пенсійного й соціального страхування.

## **8. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

### **8.1 Мета та завдання організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів поняття та класифікація**

Нині головною умовою ефективного управління виробничим підприємством є повнота, достовірність та оперативність інформації про його діяльність. Таку інформацію надає облік. Від належної організації обліку залежать рівень економічного управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності окремих підрозділів на підвищення ефективності

виробництва, обґрунтованість планування якісних та кількісних показників й оптимальне ціноутворення

Мета організації обліку витрат, доходів і результатів діяльності – надавати користувачам необхідну та своєчасну інформацію про витрати, доходи та результати діяльності підприємства у встановлені строки.

*Завдання організації обліку витрат, доходів і результатів діяльності.*

- правильна визначення та достовірної оцінки витрат, доходів і фінансових результатів діяльності;
- розмежування витрат, доходів і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою;
- правильного та повного документального оформлення та своєчасного відображення в облікових регістрах витрат, доходів і фін. резів діяльності;
- контролю за правильним визначенням фінансового результату від звичайної діяльності та надзвичайних подій;
- надання повної і достовірної інформації про витрати та доходи діяльності, а також про наявність і використання чистого прибутку (непокритих збитків) для потреб управління.

Отже діяльність будь-якого суб'єкта господарювання неможлива без здійснення витрат. Під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Згідно П(с)БО 16 «Витрати»:

**а) Витрати, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів:**

- списання сировини, матеріалів на виробництво (рах. № 23), матеріалів для ремонту обладнання, на адміністративні потреби;
- витрати від знецінення запасів;
- нестачі запасів (сировини, комплектуючих, готової продукції, товарів тощо);
- нарахування амортизації;
- списання основних засобів, нематеріальних активів, МШП та інших необоротних активів, що стали непридатними і не використовуються;
- визнані економічні санкції - штрафи, пені, неустойки, що підлягають сплаті чи сплачені;
- нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, що не може бути погашена.

Таким чином, все, що не може бути визнане активом, списується на витрати;

**б) Витрати, що збільшують зобов'язання підприємства:**

- заробітна плата;
- податки, збори, обов'язкові платежі;
- відрахування на обов'язкове та добровільне страхування;

- транспортні витрати;
- послуги сторонніх організацій (консультаційних, юридичних, медичних, аудиторських);
- оренди, витрат зв'язку, послуг з реклами, комунальних послуг, інше нарахування витрат, пов'язаних зі збільшенням зобов'язань.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Це відповідає застосовуваному в національних стандартах принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.

Існує дві *особливості організації обліку витрат*.

Перша стосується організації бухгалтерії, друга організації відображення витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку.

У першому випадку облік витрат на виробництво організований у спеціальному виробничому відділі, до складу якого входять кілька осіб, але не менше 2-х.

Друга особливість стосується організації відображення витрат діяльності на рахунках бухгалтерського обліку. Відповідно до законодавства підприємство має право обирати між трьома способами обліку витрат діяльності: з використанням рахунків класу 8 "Витрати за елементами"; з використанням рахунків класу 9 "Витрати діяльності"; з одночасним використанням рах. кл. 8 і 9.

*Класифікація витрат посідає важливе місце в розумінні і підході до їх організації обліку.*

Так залежно від видів діяльності всі витрати розподіляють на дві великі групи: витрати, які виникають в процесі звичайної діяльності, та витрати, які виникають у процесі надзвичайної діяльності. Витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, поділяються на витрати від операційної (основної та іншої операційної), інвестиційної та фінансової діяльності.

*Таблиця 8.1 – Класифікація витрат за видами діяльності*

<i>Види діяльності</i>	<i>Витрати</i>	
<b>ЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ</b>		
Операційна діяльність	<b>ОСНОВНА ДІЯЛЬНІСТЬ</b>	
	Собівартість реалізації	собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
	Адміністративні витрати	корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу та ін.
	Витрати на збут	витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари, оплата праці та комісійні продавцям, витрати на
		<b>ІНША ОПЕРАЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ</b>
Інші операційні витрати трансакційні	витрати на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти, визнані штрафи та пені, безнадійні борги та ін.	



Фінансова діяльність	Втрати від участі в капіталі	збитки, отримані внаслідок інвестицій в асоційовані або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі та ін.
	Фінансові витрати	витрати на відсотки (за кредитами отриманими, облігаціями випущеними, фінансовою орендою) та ін.
Інша діяльність	Інші витрати	собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, втрати від неопераційних курсових різниць тощо
<b>НАДЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ</b>		
Надзвичайна	Надз.витрати	втрати від стихійного лиха, пожежі та ін.

Для відображення в обліку витрат використовуються рахунки, побудовані за видами діяльності, що дозволяють охопити всі операції, які здійснює підприємство

Дохід є надходженням економічних вигід, які виникають у результаті діяльності підприємства. Для визнання доходу необхідно не лише надходження активу або зменшення зобов'язання, але й наслідком виступає збільшення власного капіталу (крім внесків учасників).

Існує дві особливості організації відображення доходів у бухгалтерському обліку. Це - організація їх оцінки та класифікації.

Доходи, достовірну оцінку яких здійснити неможливо, у звітності не відображаються, що відповідає принципу обачливості, який передбачає відображення у фінансовій звітності всіх елементів за вартістю, яка має запобігати заниженню зобов'язань і витрат та завищенню активів і доходів підприємства. Цей принцип передбачає вибір методу оцінки.

Можливість достовірної оцінки — основна умова визнання доходів. У бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі грошових коштів або їх еквівалентів, які були отримані або підлягають одержанню.

Не визнаються доходами, оскільки не є економічними вигодами, які надходять на підприємство і не приводять до збільшення власного капіталу, суми, одержані від імені третіх осіб, такі як:

— податок на додану вартість, акцизи, інші податки і обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;

— надходження за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;

— попередня оплата (аванс у рахунок оплати) продукції (товарів, робіт, послуг);

— завдаток під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;

— надходження, що належать іншим особам.

Разом із тим вищеназвані суми не включаються тільки до суми

чистого доходу підприємства.

Отже 1) Отримані доходи відображаються в сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, що підлягають одержанню.

2) Відображення доходів на рахунках бухгалтерського обліку залежить від класифікації доходів. В залежності від виду діяльності розрізняють доходи від звичайної та надзвичайної діяльності.

Для цілей бухгалтерського обліку і фінансової звітності доходи від господарської діяльності класифікують за видами діяльності.

**Таблиця 8.2 – Класифікація доходів за видами діяльності**

<i>Види діяльності</i>	<i>Доходи</i>	
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
<b>ЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ</b>		
Операційна діяльність	<i>Основна діяльність</i>	
	Доходи від реалізації	доходи від реалізації продукції, товарів, виконан робіт, наданих послуг
	<i>Інша операційна діяльність</i>	
	Інші операційні доходи	доходи від реалізації іноземної валюти, реаліза інших оборотних активів, операційної оренди активів, операційної курсової різниці, одержані штрафи, пені, неустойки тощо
Фінансова діяльність	Доходи від участі в капіталі	доходи від інвестицій в асоційовані або спільні підприємства, які обліковуються за методом участі в капіталі
	Фінансові доходи	дивіденди, відсотки за кредитами отриманими, облігаціями випущеними, фінансовою орендою
Інвестиційна діяльність	Інші доходи	доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, списання необоротних активів, втрати в неопераційних курсових різниць тощо
<b>НАДЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ</b>		
Надзвичайна діяльність	Доходи від надзвичайних подій	відшкодування збитків від надзвичайних подій та інше

Планом рахунків передбачено 7 клас рахунків — «Доходи і результати діяльності». Цей клас рахунків можна вважати тимчасовим, оскільки він закривається в кінці кожного звітного періоду. Ці рахунки відображають стан доходів за певний звітний період.

Тимчасові рахунки починають новий звітний період із нульового сальдо, на яких накопичується інформація про доходи за даний період, що дає змогу використовувати накопичену інформацію при складанні проміжної звітності (квартальної, за півроку, за дев'ять місяців).

У кінці періоду рахунки доходів (як, до речі і рахунки витрат) закриваються через списання їх сальдо на рахунок 79 «Фінансові результати». Інструкція до Плану рахунків дозволяє закривати рахунки

доходів та витрат щомісяця або по закінченні звітнього року. Отже планом рахунків передбачені окремі рахунки для обліку доходів і фінансових результатів у розрізі видів діяльності. Назви рахунків і субрахунків до них представляють собою докладний опис складу доходів з класифікацією за видами діяльності.

*Фінансовий результат* - це приріст (або зменшення) вартості власного капіталу підприємства, який відбувався у процесі його господарської діяльності за певний період.

*Організація обліку фінансових результатів підприємства* складається з двох блоків.

Перший полягає у визначенні фінансового результату діяльності підприємства за звітний період шляхом порівняння доходів і витрат звітнього періоду. Таке порівняння відображають у первинному документі бухгалтерського оформлення, який називається "Бухгалтерська довідка". Саме цей документ є підставою для проведення усіх операцій на рахунках бухгалтерського обліку у відповідних облікових регістрах.

Другий - це закриття рахунків доходів і витрат на рахунок 79 "Фінансові результати", що теж відображають у бухгалтерській довідці. В ній проводиться узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій. Зокрема, за кредитом рахунка 79 "Фінансові результати" та його субрахунків відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а по дебету — суми в порядку закриття рахунків з обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

Фінансовим результатом діяльності є прибуток або збиток.

*Прибуток* -це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

*Збитки* -перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати. Розмір та характер прибутків і збитків за кожний період діяльності підприємства є найважливішими підсумковими показниками їх роботи.

Визначення фінансового результату полягає у обчисленні чистого прибутку (збитку) звітнього періоду. Для цього у бухгалтерському обліку передбачається послідовне порівняння доходів і витрат (принцип відповідності та нарахування доходів і витрат).

## **8.2 Організація документування обліку доходів, витрат і фінансових результатів**

Особливістю документування операцій з витратами, доходами та фінансовими результатами підприємства є те, що для них безпосередньо не затверджено типових форм документів.

*Доцільно розробити перелік облікових номенклатур первинного обліку доходів, витрат.*

Документальне підтвердження здійснення витрат залежить від виду витрат. Так, використання матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших запасів підприємства для потреб адміністративного, загальновиробничого персоналу, працівників відділу збуту відображається в бухгалтерському обліку лише на підставі належним чином оформлених відповідних документів на списання матеріалів (накладних, вимог тощо). Витрати на оплату праці та соціального страхування оформлюються розрахунково-платіжними відомостями (або розрахунковими відомостями). Вартість наданих підприємству послуг, включається до складу витрат діяльності нг. підставі рахунків, рахунків-фактур.

Первинними документами для відображення доходів від реалізації, інших операційних доходів є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, специфікації, акти інвентаризації, порівняльні відомості, акти оцінки, рішення про надання асигнування, прибуткові касові ордери, виписки банку, довідки та розрахунки бухгалтерії тощо.

Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є розрахунки та довідки бухгалтерії. Первинними документами для обліку інших фінансових доходів є розрахунки та довідки бухгалтерії, прибуткові касові ордери, виписки банку.

Відображення інших доходів в бухгалтерському обліку здійснюється на підставі договорів, актів приймання-передачі, прибуткових касових ордерів, актів ліквідації, виписок банку, актів оприбуткування матеріалів, довідок і розрахунків бухгалтерії.

*Графік надходження до бухгалтерії первинних облікових документів з обліку доходів, витрат*

Віднесення доходів і витрат на фінансові результати оформлюється розрахунком бухгалтерії. Довідки та розрахунки бухгалтерії слугують також для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та віднесення до складу нерозподіленого прибутку (збитку).

Відображення інформаційних даних щодо використання прибутку в бухгалтерському обліку здійснюється на підставі розрахунків і довідок бухгалтерії.

Доцільно також розробити перелік облікових номенклатур поточного обліку для складання фінансової звітності.

Узагальнення інформації про доходи, витрати та фінансові результати відбувається у відповідних облікових регістрах з наступним перенесенням даних до головної книги. Стосовно фінансової звітності зазначені об'єкти обліку відображаються у ф. № 2 "Звіт про фінансові результати".

Рух зазначених документів здійснюється відповідно до графіку документообороту, затвердженому на підприємстві.

### 8.3 Організація аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів

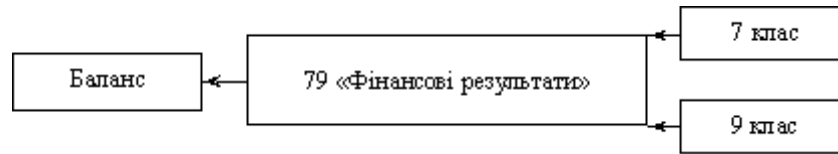


Рисунок 8.1 – Взаємозв'язок рахунків обліку доходів і витрат

Організація аналітичного обліку витрат, доходів і фінансових результатів здійснюється за кожним їх видом у розрізі рахунків. Планом рахунків співвідношення доходів і витрат діяльності підприємства визначено спеціальними рахунками, класифікація яких за групами наведена в табл. 8.3.

Таблиця 8.3 – Співвідношення рахунків доходів і витрат

№	Найменування рахунків витрат	№	Найменування рахунків доходів
90	Собівартість реалізації	70	Доходи від реалізації
91	Загальновиробничі витрати		
92	Адміністративні витрати		
93	Витрати на збут		
94	Інші витрати операційної діяльності	71	Інший операційний дохід
95	Фінансові витрати	73	Інші фінансові доходи
96	Втрати від участі в капіталі	72	Дохід від участі в капіталі
97	Інші витрати	74	Інші доходи
98	Податок на прибуток		
99	Надзвичайні витрати	75	Надзвичайні доходи
		76	Страхові платежі
		79	Фінансові результати

Аналітичний облік загальновиробничих витрат може організовуватися за їх статтями, зокрема:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо);
- відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарату управління цехами, дільницями;
- витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо;

- амортизацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів загальнопромислового (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальнопромислового призначення;
- витрати на удосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати на матеріали, комплектуючі вироби і напівфабрикати; оплата послуг сторонніх організацій тощо);
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальнопромислового персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища та ін.

Крім того, аналітичний облік загальнопромислових витрат може бути організований за місцями виникнення та центрами витрат.

Аналітичний облік адміністративних витрат та витрат на збут організовується за статтями витрат та за економічними елементами.

Організація аналітичного обліку адміністративних витрат та витрат на збут за економічними елементами передбачає розподіл витрат за такими розрізами: матеріальні витрати, витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування та інші витрати. Адміністративними є витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва і управлінням ним в масштабі всього підприємства. До адміністративних витрат відносяться:

- загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс

тощо);

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків та ін.

Витрати на збут включають наступні витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати матеріалів для пакування готової продукції на складах;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

У торговельних організаціях до складу витрат на збут включається частина витрат обігу, за винятком адміністративних витрат, інших операційних витрат, фінансових витрат.

Аналогічно до організації аналітичного обліку адміністративних витрат та витрат на збут розроблюється і методика побудови обліку інших операційних, фінансових витрат, інших та надзвичайних витрат.

Управління прибутком передбачає розробку та прийняття управлінських рішень за усіма аспектами його формування, розподілу та використання. Для забезпечення управління прибутком необхідна детальна інформація про доходи підприємства та прибуток, що можливо забезпечити організацією аналітичного обліку доходів і фінансових результатів.

Аналітичний облік доходів від реалізації необхідно організовувати за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

Розрізи аналітичного обліку інших операційних доходів, доходів від фінансової та інвестиційної діяльності визначаються залежно від видів доходів.

Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством.

Підприємство аерокосмічної галузі може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління і контролю.

### **Запитання для самоконтролю**

1. За якими основними ознаками класифікують витрати підприємства?
2. Як організувати аналітичний і синтетичний облік виробничих витрат? Як організувати облік загальновиробничих витрат? Який порядок їх розподілу?
3. У чому особливості організації обліку адміністративних витрат і витрат на збут?
4. Як організувати облік фінансових та інвестиційних витрат і облік надзвичайних витрат?
5. Як організувати аналітичний облік доходів і результатів діяльності?
6. За якими ознаками класифікуються доходи й результати діяльності?
7. Які основні умови визнання доходу від реалізації продукції, товарів та інших активів?
8. Як організувати облік інших операційних доходів? Як організувати облік фінансових доходів?
9. Які особливості організації обліку інвестиційних доходів?

## **9 ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ**

### **9.1 Організаційна структура управлінського обліку**

У сучасних умовах управлінський облік через свої функції виступає в якості основного інформаційного фундаменту управління внутрішньої діяльності підприємства, його стратегією і тактикою. Основне його призначення - це виробництво інформації для прийняття оперативних і прогнозних управлінських рішень.

Управлінський облік включає три основні частини: виробничий облік (облік витрат і калькуляцію собівартості), планування та аналіз. Саме



виробничий облік здійснює збір інформації для подальшого аналізу і планування, тому якщо дані виробничого обліку будуть невірні, то вся інша інформація, отримана на їх основі (планування та аналіз), буде недостовірною і марною, а це може призвести до прийняття некоректного рішення і, отже, до велими сумних наслідків для підприємства. Узагальнюючи вищевикладене, можна зробити висновок, що при організації системи управлінського обліку більше уваги має приділятися саме виробничого обліку.

Управлінський облік за своїм складом, безумовно, ширше, ніж виробничий, оскільки через функції управління він перетворює виробничий облік, по суті, в інтегровану систему внутрішньогосподарського обліку витрат і доходів організації.

Структура управлінського обліку:

- облік витрат та визначення собівартості, облік доходів від реалізації та визначенні рентабельності
- виробничий облік
- аналіз, стимулювання, планування, прогнозування, регулювання, організація, контроль прийняття рішення
- управлінський облік.

Для будь-якої організації необхідна свідомо координатація діяльності людей, що входять до її складу, для досягнення цілей організації, тобто менеджмент. Щоб забезпечити вищезазвану координацію, необхідно сформулювати цілі організації, продумати і довести до відома працівників характер дій, які кожен з них повинен здійснити для досягнення цілей, забезпечити працівників ресурсами та створити умови для успішної роботи. Важливим інструментом цього процесу є планування діяльності.

Планування - це впорядкований процес, що дозволяє організаціям визначити, чого вони хочуть досягти і як це зробити.

Виробничий облік - проводить збір даних про виробничі витрати для оцінки вартості виготовленої продукції. Саме виробничий облік здійснює формування інформації, яка потім використовується для аналізу та планування.

Можна виділити *три види планування*, що відрізняються тимчасовим періодом і, відповідно, ступенем деталізації опрацювання планів.

**Перший рівень планування** - прогнозування (стратегічне планування). На **другому рівні планування** - складанні програм - вибране стратегічний напрямок конкретизується. Для аналізу обраних програм широко використовується метод аналізу «вигоди / витрати». **Третій рівень** - бюджетне планування - самий деталізований рівень планування. Він являє собою процес підготовки окремих бюджетів (кошторисів) по структурних підрозділах організації (якщо вони є) або функціональними напрямками її діяльності. Бюджет є ключовим

інструментом і системи управлінського контролю. Його складають і комерційні, і некомерційні організації.

Планування (бюджетування) - процес визначення дій, які повинні бути виконані в майбутньому.

Планування - безперервний циклічний процес, спрямований на приведення у відповідність можливостей підприємства з умовами ринку. Воно пов'язане з вирішенням проблем майбутнього, використовує методи вибору альтернативних рішень, напрямки яких мають як загальний, так і приватний характер. Планування тільки тоді ефективно, коли воно базується на статистичних дослідженнях та аналізі результатів господарської діяльності. Аналіз проводиться за даними інформації, згрупованої і обробленої у відповідності з цілями управління в управлінському обліку.

Аналіз - це інформаційна підготовка до прийняття рішень, до оцінки варіантів і альтернатив, сприяє кращому сприйняттю інформації.

Управлінський облік взаємодіє практично з усіма іншими складовими. У сферу вивчення потрапляє як виробнича діяльність всього підприємства, так і окремих підрозділів, виражена економічними показниками. *Вибір показників визначається цілями і можливостями системи управління.* У процесі аналізу виявляються взаємозалежності і взаємозв'язку між підрозділами по виконанню встановлених планових завдань, відхилення і причини, що викликали зміни в результатах і ефективності виробництва, приймаються відповідні управлінські рішення.

В управлінському обліку використовуються всі елементи методу фінансового обліку, такі як документація та інвентаризація, оцінка і калькуляція, рахунки і подвійний запис, балансове узагальнення та звітність. Крім того, в управлінському обліку широко застосовуються прийоми економічного аналізу, економіко-математичні та статистичні методи тощо

У світлі вищевикладеного управлінський облік можна визначити як інтегровану систему внутрішньогосподарського обліку, яка надає інформацію про витрати і результати діяльності як всієї організації, так і її окремих структурних підрозділів, призначену для прийняття тактичних (оперативних) і стратегічних (прогнозних) управлінських рішень.

## **9.2 Вплив зовнішнього і внутрішнього середовища на управлінський облік**

Сучасний економічний аналіз (аналіз фінансово-господарської діяльності) заснований на сукупному розгляді факторів зовнішнього та внутрішнього середовища.

Під фактором розуміються причини, що породжують ті чи інші зміни та відхилення у господарській діяльності, а також умови, що сприяють

виникненню цих причин. Відповідно до цього розрізняють чинники першого, другого і наступних порядків.

На кожен показник роботи підприємства впливає не один, а кілька факторів. Те, що для одного показника є чинником першого порядку, для іншого перетворюється на чинник нижчого порядку або взагалі відпадає.

Для вимірювання впливу факторів застосовується один або кілька показників, часто мають різну розмірність. Наприклад, рівень концентрації виробництва може характеризуватися обсягом випуску і чисельністю працівників. Однак є ряд факторів, які поки не вдається виміряти якимись показниками, і немає способів вимірювання їх впливу.

Розглянемо більш докладно зовнішні і внутрішні чинники.

Зовнішні та внутрішні фактори, що впливають на діяльність підприємства, формують його бізнес - середовище. Бізнес - середовище фактично визначає становище підприємства на ринку, а отже, і його фінансове благополуччя, тому без її оцінки, хоча б самої загальної, формування і функціонування системи управлінського обліку в організації неможливо.

### **Зовнішнє середовище організації**

Господарючий суб'єкт не може існувати ізольовано, завжди є певна ринкова середа, в якій організація діє. Таку середу називають зовнішньою, оскільки формують її зовнішні по відношенню до підприємства учасники економічної діяльності - в першу чергу це бізнес-партнери, з якими підприємство пов'язують ділові інтереси, - клієнти, постачальники, замовники, підрядники, контрагенти.

У будь-якій державі ділова активність немислима без втручання державних та інших регулюючих органів; серйозний вплив на діяльність підприємства можуть надавати конкуренти, а також соціальне оточення - місцеві жителі, громадські організації.

Деякі з складових зовнішнього середовища підприємства, особливо соціальні, в сучасних російських умовах можуть здатися неважливими, однак це не так. В окремих випадках (наприклад, коли в невеликому містечку працює єдиний завод) соціальний фактор виявляється вирішальним і при формуванні планів роботи підприємства, і при аналізі результатів їх реалізації.

У світовій практиці підтримання добрих відносин з місцевим співтовариством і матеріальній підтримці освітніх і культурних установ фірми приділяють дуже велику увагу. Наявність таких зв'язків говорить про те, що компанія піклується про своє майбутнє процвітання в даному регіоні, і в цілому свідчить про сприятливі тенденції в її розвитку.

Іноді істотний вплив на діяльність підприємства надають і конкуренти. Наприклад, у тих випадках, коли конкуренти підтримують високі стандарти якості обслуговування або виробленої продукції, організації, щоб залишитися на цьому ринку, мимоволі доводиться підтягувати свої технології і контроль якості на більш високий рівень.

Вплив зовнішнього середовища підприємства характеризується безліччю факторів, найважливіші з яких наведені в таблиці 9.1. Фактори ці називаються зовнішніми, оскільки формуються зовнішнім середовищем.

Таблиця 9.1 – Зовнішні чинники, що визначають діяльність підприємства

Міжнародні	Загальноекономічні	Циклічність економічного розвитку
		Фінансова політика транснаціональних банків і фондів
	Стабільність міжнародної політики	Укладення міжнародних угод: утворення вільних економічних зон, зон вільної торгівлі
		Тарифні угоди
		Стратегічні зони господарювання
		Організація спільних підприємств
	Міжнародна конкуренція	Фінансова спроможність зарубіжних партнерів
		Експортні та імпорتنі мита, митні режими, вітчизняні та зарубіжні
		Міжнародний маркетинг
	Національні	Політичні
Ставлення до власності		
Принципи земельної політики держави		
Ставлення держави до підприємництва		
Податкова політика		
Обмеження монополізму		
Захист конкуренції		
Економічні та демографічні		Купівельна спроможність (рівень цін, можливість отримання кредиту)
		Рівень доходів, накопичень населення
		Підприємницька активність
Ринкові	Психологія споживача	Споживчий набір
		Звички, тенденції та норми споживання
		Новизна конструкцій і технологій

	Науково-технічні	Конкурентоспроможність продукції
	Форми конкуренції	Рівень витрат виробництва
		Якість продукції
		Рівень маркетингу

### Внутрішнє середовище організації

Внутрішнє середовище організації - це сукупність агентів, що діють всередині організації, і їх відносин, що виникли в процесі фінансово-господарської діяльності. Визначається внутрішня середовище фірми безліччю факторів, які теж називаються внутрішніми, оскільки формуються самою організацією в процесі її діяльності, роблячи вплив і на її результати, і на перспективи розвитку.

В укрупненому вигляді внутрішнє середовище підприємства можна представити як сукупність п'яти груп факторів (таблиця 9.2), кожна з яких включає в себе десятки конкретних позицій.

Внутрішні фактори формуються самою організацією, в першу чергу її керівництвом. Деякі з цих факторів, наприклад, структура балансу, вибір цінової і збутової політики, управління активами компанії, знаходяться цілком і повністю в компетенції керівництва та фахівців відповідних служб. Однак в окремих випадках не можна не враховувати і роль трудового колективу, особливо це характерно для великих підприємств з багаторічною історією. Наприклад, дії трудового колективу можуть стати загрозою нормальному функціонуванню підприємства в поточному періоді і знизити інвестиційну привабливість підприємства на перспективу.

Таблиця 9.2 – Внутрішні чинники формування бізнес - середовища підприємства

Конкурентна позиція підприємства	Мета діяльності (місія)
	Традиції, репутація, імідж
	Кваліфікація керівництва і співробітників
	Частка ринку і стадія життєвого циклу
Принципи діяльності	Форма власності
	Організаційна структура управління
	Інноваційна діяльність
	Організація виробництва
	Адаптивність
	Форма спеціалізації
	Концентрація виробництва
Диверсифікація виробництва	

Ресурси та їх використання	Прогресивність засобів і методів виробництва
	Тривалість виробничого циклу
	Рівень виробничих запасів
	Оборотність коштів
Маркетингові стратегія і політика	Сегментація ринку (співвідношення масових і цільових ринків збуту, ринкові вікна і ніші)
	Товарна політика
	Цінова політика
	Збутова політика
	Комунікаційна політика
	Стратегічні цілі і прогнозування збуту
Фінансовий менеджмент	Структура балансу
	Платоспроможність
	Ліквідність
	Співвідношення власних і позикових коштів
	Вартість капіталу
	Структура майна
	Інвестиційна привабливість
	Дохід на акцію
	Рівень прибутку і рентабельності

Особливу роль відіграє всебічний аналіз внутрішніх факторів для прийняття управлінських рішень на підприємстві. Такий аналіз дозволяє побачити межі виробничих і збутових можливостей підприємства при короткостроковому плануванні і визначити ті напрямки перетворень, розвиток яких дасть максимальний господарський ефект у довгостроковій перспективі.

Аналіз зовнішнього середовища і внутрішніх можливостей і перспектив організації може бути проведений в рамках SWOT-аналізу. **SWOT-аналіз** — метод стратегического планирования, заключающийся в выявлении факторов внутренней и внешней среды организации и разделении их на четыре категории: **S**trengths (сильные стороны), **W**eaknesses (слабые стороны), **O**pportunities (возможности) и **T**hreats (угрозы) Аналіз слабких і сильних сторін організації, можливостей і загроз можна проводити в порівнянні з іншими організаціями, які займаються аналогічною діяльністю. Керівнику організації може бути запропонований спеціальний запитальник для збору інформації. У процесі роботи з організацією фахівець, якому запропонували провести SWOT-аналіз, може скласти свою думку з тих же питань і порівняти результати з відповідями

керівництва. Якщо є можливість зібрати дані по аналогічних організаціям, то це послужить загальній користі.

### **9.3 Центри відповідальності і поняття «облік за центрами відповідальності»**

Розробка якісної системи управління в даний час актуальна для багатьох підприємств. Вихідна точка створення системи - персоніфікація відповідальності за прийняття рішень та визначення структури центрів відповідальності на підприємстві. Для кожного з останніх визначаються цілі, складаються плани, ведеться облік результатів, оцінюється діяльність керівників і співробітників.

*Центр відповідальності* - це структурний підрозділ компанії, менеджер якого несе відповідальність за його діяльність. Будь-яка компанія представляє собою ієрархію центрів відповідальності: на нижчому рівні, як правило, знаходяться відділи, які, у свою чергу, можуть входити до складу управлінь, управління - до складу департаментів, департаменти - до складу дирекцій. Сама компанія теж є центром відповідальності з генеральним директором на чолі. Центр відповідальності використовує різні ресурси (матеріальні, людські, фінансові), отримуючи на вході і на виході результат у вигляді продукції, робіт або послуг, який беруть на озброєння інші центри відповідальності або зовнішнє оточення компанії.

Залежно від сфери впливу менеджера (керівника) структурного підрозділу розрізняють чотири види центрів відповідальності:

- *Центр доходів* - центр відповідальності, менеджер якого контролює доходи центру і несе за них відповідальність.

- *Центр витрат* - центр відповідальності, менеджер якого контролює витрати центру і несе за них відповідальність.

- *Центр прибутку* - центр відповідальності, менеджер якого контролює доходи, витрати і прибуток центру і несе за них відповідальність.

- *Центр інвестицій* - центр відповідальності, менеджер якого контролює прибуток центру і несе за неї відповідальність, а також приймає рішення про величину оборотного капіталу і капітальних вкладеннях.

**Центр доходів** Керівник центру доходів несе відповідальність за доходи структурного підрозділу. Класичний приклад центру доходів у компанії - відділ збуту, в завдання якого входять залучення нових клієнтів і збільшення обсягу реалізації продукції. Відділ збуту в той же час є і центром витрат: він несе витрати на заробітну плату, представницькі витрати, канцелярські приналежності і т. д. Однак, оскільки збутова функція домінує, відділ слід розглядати насамперед як центр доходів. Планування в центрі доходів здійснюється шляхом встановлення цільових показників по реалізації. У галузях, де частка повернень продукції значна,

використовують цільові установки по чистоті реалізації (реалізації за вирахуванням повернень).

Якщо компанія реалізує свою продукцію споживачам, що знаходяться на різних географічних ринках, використовуючи різні канали збуту, планування виручки здійснюється за кожним аналітичним зрізу (наприклад, оптові продажі продукту 1 у регіоні А, роздрібні продажі продукту 2 в регіоні Б і т. д.).

Такий підхід несе в собі певні ризики: центр доходів прагнутимуть занизити величину планової виручки, щоб фактичне виконання бюджету перевищувало планові показники. Більшість підприємств вирішує цю проблему одним із двох способів:

- Керівництво компанії директивно доводить до відділу збуту цільову величину реалізації на плановий період однією сумою або з мінімальною розшифровкою. Відділ збуту декомпозирується встановлені цілі по аналітичних зрізах виручки.

- Планування виручки здійснює фінансова дирекція (наприклад, планово-економічний відділ).

Переваги першого способу полягають у відносній простоті та оперативності планування, недоліки - у відсутності формального обґрунтування планів.

До достоїнств другого способу відноситься краще обґрунтування планів в порівнянні з першим способом, до недоліків - наявність потенційного конфлікту між відділом збуту і планово-економічним відділом.

**Центр витрат.** Керівник центру витрат несе відповідальність за витрати структурного підрозділу. Розрізняють два види центрів витрат:

- Центр нормованих витрат;
- Центр ненормованих витрат.

**Центр нормованих витрат.** Прикладом центру нормованих витрат є виробничі структурні підрозділи (цехи основного і допоміжного виробництва). У центрі нормованих витрат може бути встановлено нормативне співвідношення входу і виходу, тобто для кожної одиниці випуску визначається необхідна кількість матеріалів і робіт. У виробничих підрозділах таке співвідношення задається технологічними нормативами витрати матеріалу та виконання робіт для виробництва однієї одиниці продукції.

Залежність виходу від входу дозволяє керівнику центру нормованих витрат контролювати і нести відповідальність за вхід і вихід. Вихід є похідним від входу, грошова оцінка виходу здійснюється на підставі здійснених витрат. Планування в центрі нормованих витрат починається з планування випуску в натуральному вираженні - іншими словами, з'ясовується, скільки одиниць продукції необхідно виробити. На підставі планового обсягу виробництва і нормативних коефіцієнтів визначають планове кількість споживаних ресурсів. Планові витрати центру розраховують як кількість ресурсів, помножене на їх ціну. Цільові



показники, що закладаються до бюджету - випуск в натуральному вираженні і планові витрати (вартісна оцінка входу). Більша частина витрат центру нормованих витрат є величиною змінною: витрати змінюються пропорційно випуску.

*Центр ненормованих витрат.* У центрі ненормованих витрат не може бути встановлена пряма залежність виходу від входу. Як правило, витрати центру ненормованих витрат є постійними по відношенню до випуску. Центри ненормованих витрат - це більшість структурних підрозділів, що виконують адміністративні, представницькі, фінансові, юридичні функції, а також займаються маркетингом, дослідженнями і розробками. Основну частину витрат у цих підрозділах часто становлять витрати на персонал.

У центрі ненормованих витрат ключову проблему представляє визначення оптимального рівня витрат. Особливо гостро проблема визначення оптимального рівня витрат стоїть в структурних підрозділах, що займаються дослідженнями ринку (маркетинг), а також власними дослідженнями і розробками (НДДКР), оскільки результати роботи цих структурних підрозділів надзвичайно важливі для компанії.

Найчастіше планування в центрах ненормованих витрат здійснюється на підставі даних минулих періодів з поправкою на інфляцію, сезонність, зміна обсягу робіт і т. д. (incremental budgeting). На більшості підприємств, таким чином, плануються витрати на фінансові служби, адміністративний апарат, юридичні служби та інші підрозділи, зайняті в забезпечують бізнес процесах. Це порівняно простий і швидкий спосіб планування, що не вимагає великих трудовитрат. Основний недолік даного підходу полягає в тому, що на питання, який оптимальний рівень витрат для даного структурного підрозділу, не дається відповіді. На багатьох підприємствах затрати центрів ненормованих витрат не виправдано високі: після проведення реструктуризації рівень витрат, як правило, можна істотно скоротити без погіршення якості роботи.

*Центри прибутку.* Якщо який-небудь з сегментів організації відповідає за прибуток, його можна розглядати як центр прибутку. Центр контролю в цьому випадку зміщується з детального аналізу доходів і витрат до оцінки прибутку. У цьому випадку, якщо організація в значній мірі децентралізована, передбачається, що керуючі центром прибутку будуть відповідати за всі дії їхніх підрозділів. Однак прямий зв'язок між використанням терміну «центр прибутку» і ступенем децентралізації прийняття рішень існує не завжди.

*Центри інвестицій* Центр інвестицій - це центр відповідальності, в якому керуючий відповідає не тільки за прибутки, а й за рівень інвестицій. Це підрозділ організації, відповідальне перед вищим керівництвом за його прибутковість залежно від інвестиційної бази підрозділу

У цілому, економічний сенс управління по центрам відповідальності ЦВ можна розкрити через такі функції:

1 *Планування.* Кожен ЦВ планує свою діяльність у вартісних показниках за статтями, консолідація яких дозволяє сформулювати відповідні бюджети для підприємства в цілому. Затверджений керівником консолідований бюджет є директивним планом розвитку на черговий оперативний період, обов'язковим для виконання всіма включеними в нього ЦВ

2 *Контроль.* Фактичне виконання свого бюджету ЦВ порівнюють з планом з метою контролю над встановленими показниками і попередження несприятливого розвитку ситуації як для керівництва ЦВ, так і для топ - менеджменту підприємства.

3 *Звітність.* По закінченні періоду ЦВ готують звіти про фактичне виконання бюджету у форматі план - фактних відхилень. Всі відхилення аналізуються, виявляються причини їх виникнення, готуються заходи щодо їх усунення.

4 *Мотивація.* Виконання бюджету окремими ЦВ спрямоване на досягнення поставлених цілей, для чого встановлюється залежність матеріальної винагороди від дотримання (недотримання) бюджету, яке має мотивувати керівництво і персонал ЦВ добиватися точного виконання (або поліпшення) бюджетних показників.

Облік і аналіз за центрами відповідальності - це система, яка вимірює (оцінює) відповідність досягнутих результатів запланованим по кожному підрозділу (центру відповідальності), яке є самостійним об'єктом бюджетного (планового) процесу і відповідає за виконання переліку бюджетних показників, що визначаються центральним апаратом управління при розробці зведеного плану (бюджету) підприємства на майбутній бюджетний період.

*Необхідно провести порівняння обліку за центрами відповідальності і фінансового обліку*

Основною функцією фінансового обліку є визначення та вимірювання собівартості продукції з метою оцінки запасу і визначення прибутку. Визначення собівартості продукції у фінансовому обліку ґрунтується на загальноприйнятих принципах обліку. Функцією обліку за центрами відповідальності є оцінка діяльності керівництва з планування та контролю дій організації з метою забезпечення результативності та ефективності. Облік за центрами відповідальності є важливим аспектом функції управлінського обліку. Облік за центрами відповідальності бере свій початок в економіці управління та науці про поведінку.

Функції фінансового обліку та обліку за центрами відповідальності мають ряд концептуальних відмінностей:

- В основі обліку за центрами відповідальності лежить підхід, що визначає маржинальний дохід, який розділяє постійні та змінні витрати, з іншого боку, фінансовий облік не вимагає подібного поділу.

- Облік за центрами відповідальності класифікує витрати залежно від їх контрольованість окремими керуючими. Фінансовий облік зазвичай розподіляє загальні витрати без урахування їх контрольованість.

- Облік за центрами відповідальності приділяє набагато більшу увагу мотивації і контролю поведінки, бажаного в організації. Фінансовий облік не зосереджується на питаннях поведінки.

#### **9.4 Умови функціонування обліку за центрами відповідальності**

*Центри управлінських витрат* на підприємстві, як уже зазначалося, характеризуються тим, що «вихідні» результати їх діяльності в силу специфіки виконуваних функцій, дуже важко специфікувати кількісно. До статусу центрів управлінських витрат зазвичай ставляться самі служби апарату управління плюс загальногосподарські служби. Показниками для центрів управлінських витрат зазвичай є (у комплексі):

- а) сприятливі відхилення (зниження в порівнянні з планом) кошторису операційних витрат;
- б) виконання цільового (якісного) бюджетного плану;
- в) репрезентативні показники, що характеризують загальний рівень трудової і виконавської дисципліни та якість роботи.

Умовами функціонування обліку за центрами відповідальності є:

- а) неперевикнення кошторису операційних витрат;
- б) виконання цільового (якісного) бюджетного плану.

##### *Кошторис операційних витрат*

Під кошторисом операційних витрат розуміються ті внутрішні витрати діяльності центру управлінських витрат, які контролює його керівник. Найчастіше це фонд оплати праці (іноді керівник має повноваження самостійно набирати по ліміту штатного розкладу працівників, виходячи з «вилок» тарифної сітки, іноді ці повноваження розширюються до самостійного визначення посадових окладів). Рідше сюди включаються накладні витрати, якщо вони передаються під відповідальність керівників підрозділу (кошторис канцелярських, представницьких, витрат на відрядження та ін). Якщо служба «примудрилася» виконати бюджетний план з меншими, ніж було заплановано, операційними витратами, вона повинна бути за це винагороджена.

##### *Цільовий (якісний) бюджетний план*

Цей план затверджується перед початком бюджетного періоду бюджетним комітетом підприємства (зазвичай його роль виконує Правління компанії), і цей же бюджетний комітет заслуховує звіт служби про виконання бюджетного плану по закінченні бюджетного періоду. У бюджетний же план входить перелік управлінських заходів по розвитку діяльності, які служба зобов'язана здійснити протягом бюджетного періоду. Наприклад, для тієї ж бухгалтерії це може бути:

а) розробка і впровадження єдиних стандартів оперативного обліку для підрозділів А, Д, Е

б) розробка і перехід на новий робочий план рахунків;

в) проведення комплексних заходів з податкового планування;

г) впровадження в практику програмного забезпечення та ін

Таким чином, фактично цільовий бюджетний план центру управлінських витрат складається з переліку управлінських заходів «під відповідальність» служби на даний бюджетний період плюс вказівку по кожному заходу на планову «ступінь» його здійснення (розробка, розробка та часткове впровадження, розробка і повне впровадження і т.п.)

*Центрами нормативних витрат*, як правило, є виробничі підрозділи (цеху), невиділені в госпрозрахункові бізнес - одиниці (тобто не переведені у статус центрів прибутку). Для них:

- Умовою функціонування є точне виконання бюджетного завдання по обсягах і структурі випуску. При цьому відхилення можуть бути виправдані тільки при наданні підрозділом відповідного протоколу в рамках системи внутрішнього арбітражу, фіксуємого або узгоджене управлінське рішення з іншою службою про взяття тієї на себе відповідальності за відхилення обсягу і структури випуску, або відповідальність суміжного підрозділи, або зовнішніх контрагентів (наприклад, постачальників - відповідальність фіксує арбітражна комісія підприємства) за зрив виробничої програми.

- Сума добутків фактичних відхилень питомої собівартості випуску за видом продукції і на плановий випуск даного виду продукції за всіма видами продукції в тому випадку, якщо підрозділ повністю контролює виробничий цикл одного або декількох видів продукції (дивізіональна структура управління). Зауважимо, що по одному з видів продукції, припустимо, може бути, перевитрата питомої собівартості, але з точки зору стимулювання підрозділи як цілісного об'єкта системи обліку відповідальності важливо сумарне відхилення по контрольованому показником (питомими витратами). Якщо ж на підприємстві в силу виробничої специфіки має місце функціональна (попроцесная) система управління, то показником центру нормативних витрат (наприклад, ковальського або ливарного цеху) є сума добутків фактичних відхилень питомих витрат по процесу на плановий випуск даного виду продукції в розрізі видів продукції.

Специфічним центром нормативних витрат є служба постачання. Для неї умовою є точне виконання плану із закупівель (по фізичному обсягу і структурі заготівлі), відхилення від якого знову ж приймаються за наявності «виправдувальних» документів системи внутрішнього арбітражу (припустимо, служба виробництва прийняла управлінське рішення щодо переходу на купівлю напівфабрикатів «на стороні» і взяла на себе додаткові госпрозрахункові витрати). Показником планування є сприятливе сумарне відхилення (цінова економія) (сума добутків

відхилень закупівельної ціни від планової на плановий обсяг закупівель »за всіма видами заготовлюваних товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ)).

*Умови функціонування для центрів доходів.*

Центром доходів для промислового підприємства, як правило, може бути служба збуту. Для неї умовами є:

а) неперевикнення ліміту контрольованих (прямих комерційних і операційних) витрат;

б) виконання плану з продажу (в розрізі окремих видів продукції).

Зауважимо, що, хоча центр доходів і не має повноважень щодо варьированню своїми витратами понад встановленого ліміту, його сприятливий ефект на добробут підприємства складається з двох складових:

- Перевищення обсягу продажів і зниження кошторису контрольованих витрат, причому кількісно цей ефект буде відрізнятися. 1 грн. зниження кошторису контрольованих витрат призведе до адекватного збільшення валового прибутку підприємства;

- У той час як 1 грн. збільшення продажів призведе до такого ж ефекту тільки в тому випадку, якщо збільшення виручки досягнуто за рахунок ціни (тобто проданий той же фізичний обсяг продажів, але по більшій ціні реалізації). Якщо ж збільшення виручки досягнуто за рахунок підвищення фізичного обсягу збуту, то ефект на фінансові результати підприємства буде менше - він обумовлюється рентабельністю одиниці продажів.

При цьому, така частина контрольованих службою збуту витрат як прямі комерційні витрати враховується в показнику через чистий дохід від реалізації (як різниця виручки і собівартості реалізації), а економія кошторису операційних (періодичних) витрат враховується безпосередньо.

*Умови функціонування для центрів прибутку.*

Центрами прибутку на промисловому підприємстві, як правило, є виділені у відокремлені бізнес - одиниці (контролюючі одночасно випуск і збут) виробничі підрозділи. Для них умовою є досягнення запланованого у бюджеті обсягу валового прибутку.

Виділення окремо «вхідних» матеріальних потоків (поточних матеріальних витрат) викликано тим, що центр прибутку не контролює процес постачання (і, отже, собівартість одиниці використовуваних матеріалів) та ціни сторонніх організацій (енерговитрати, послуги та ін), проте контролює фізичний обсяг даних видів витрат. Показником для центрів прибутку є добуток сприятливого відхилення (перевищення) обсягу валового прибутку на відповідний коефіцієнт.

*Умови функціонування для центрів інвестицій.*

Центрами інвестицій, як уже вказувалося, є великі дочірні підприємства промислових холдингів, які на відміну від центрів прибутку як юридичні особи мають повноваження по:

- Самостійного залучення коштів (кредитних та інших позикових ресурсів);

- Самостійної (обмеженою граничними лімітами) інвестиційній політиці.

У практичній діяльності підприємств найбільш прийнятним (щоб уникнути зайвої заплутаності) механізмом діяльності центрів інвестицій є наступний:

- Основною умовою, як і для центрів прибутку, виступає досягнення запланованого обсягу валового прибутку. При розрахунку необхідно виділити два основних обмеження:

а) за плановими (трансфертними) цінами будуть розраховуватися «вхідні» матеріальні потоки від «своїх» (включених в промисловий холдинг) підприємств і

б) при розрахунку валового прибутку будуть відніматися податки і відсоток по залученню, так як ці параметри центри інвестицій як самостійні юридичні особи контролюють самі.

Застосування таких умов функціонування дозволяє отримувати вичерпну інформацію про витрати і доходи по кожному центру відповідальності, при цьому в ході аналізу виявляються ділянки, де найчастіше виникають відхилення.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Що таке планування?
2. Які зовнішні чинники формування бізнес-середовища підприємства?
3. Які внутрішні чинники формування бізнес-середовища підприємства?
4. Що таке центр відповідальності?
5. Які існують центри відповідальності на підприємствах аерокосмічної галузі. Наведіть приклади.

## **10. ФОРМУВАННЯ ТА ОПРАЦЮВАННЯ ФІНАНСОВОЇ, УПРАВЛІНСЬКОЇ Й ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

### **10.1 Принципи та види звітності**

Звітність - завершальний результат фінансового, виробничого, податкового та статистичного обліку. Вона призначена для використання зовнішніми і внутрішніми користувачами.

Держава використовує звітність для контролю за вірністю та своєчасністю розрахунків по податкам, зборам, обов'язковим платежам. Показники звітності використовуються для моніторингу господарсько-фінансової діяльності підприємств. На підприємствах звітність використовують для контролю за виконанням планів, аналізу господарської діяльності, формування стратегічних планів. Від якості

складання звітності залежить якість прийняття рішень тактичного і стратегічного плану, ефективність функціонування підприємства і держави в цілому.

Звітність підприємства поділяється на фінансову, податкову, статистичну.

**Фінансова звітність** - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

**Статистична звітність** - це офіційна документована державна інформація, яка дає кількісну характеристику масових явищ та процесів, що відбуваються в економічній, соціальній, культурній та інших сферах життя

**Податкова звітність** - сукупність дій платника податку по складанню, веденню і поданню документів, які містять інформацію про результати діяльності платника податку, його майновий стан і фіксують процес обчислення податку, а також суму, яка має бути сплачена до бюджету. Податкова звітність складається платником податків самостійно і подається до податкових органів за результатами звітного періоду у встановлені законодавством терміни.

**Метою складання** фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

**Вимоги до інформації**, що надається у звітності, регламентовані законами, національними та міжнародними стандартами.

Основними споживачами інформації, що надається у фінансовій звітності є зовнішні користувачі, які не можуть самостійно впливати на формування показників фінансової звітності, однак, фінансова звітність повинна повністю задовольняти їх інформаційні потреби.

Різні групи користувачів задовольняють різні потреби в інформації, що надається у фінансовій звітності.

**Забезпечення якісних характеристик фінансової звітності досягається дотриманням встановлених принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності:**

- **автономність**— кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

- **повне висвітлення**— фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- **безперервність** – оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати нескінченно довго;

- **превалювання сутності над формою**– господарські операції відображаються в обліку відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- **історична (фактична) собівартість** – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

- **послідовність**– постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

- **нарахування та відповідність доходів і витрат**– для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому, доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- **обачність**– застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

- **єдиний грошовий вимірник**– вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці;

- **періодичність** – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності.

## 10.2 Основні елементи організації податкової звітності

На сьогодні загальноновизнаним фактом є виділення податкового обліку у самостійний напрям бухгалтерської діяльності.

**Податковий облік** – окремий функціональний облік, що здійснюється з метою посилення контрольної-аналітичної функції обліку правильності нарахувань та сплати податків.

Здійснюється податковий облік шляхом формування показників доходів і витрат для обчислення оподаткованого прибутку і податку на прибуток.

Вимоги до обліку доходів та витрат з метою формування показників прибутку (об'єкту оподаткування) та податку на прибуток встановлюються розділом III Податкового кодексу України.

За податковим законодавством об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду, визначених у відповідності до вимог Податкового кодексу України.



Розбіжності у визначенні доходів та витрат згідно Податкового кодексу та вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, дотримання яких є обов'язком у процесі ведення фінансового обліку та формуванні фінансової звітності призводять до виникнення податкових різниць. Результатом наявності податкових різниць є формування таких показників фінансової звітності як відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання.

**Терміни** подання податкової звітності встановлюються для кожного податку окремо. Першим днем представлення звітності вважається день, наступний за днем закінчення звітного періоду. У випадках, коли останній день подання звітності є вихідним або святковим, днем подання звітності вважається перший робочий день, що слідує за вихідним (святковим).

Форми податкової звітності та порядок їх заповнення розробляються Державною податковою адміністрацією України обов'язковим узгодженням профільного комітету Верховної Ради України. Форми та періодичність подання податкової звітності по місцевим податкам та зборам розробляються і затверджуються місцевими органами влади.

**Виділяють** дві групи податкових документів [53]:

1. Розрахунково-декларативна документація - документи, у яких фіксуються податкові розрахунки й суми податків. По кожному податку існує єдиний розрахунковий документ, що представляє платником податків у податковий орган у встановлений законодавством строк. У розрахунково-декларативних документах указуються строки подання звітності, база оподаткування, податкові пільги, розмір податкового окладу.

2. Довідкова документація - документи, що містять довідкові відомості, що деталізують дані для обчислення податків, що розшифровують або обґрунтовують податкові розрахунки. Подібна документація ділиться на: документи, необхідні для обчислення податків; документи довідкового характеру, що не впливають на вирахування сум податків.

Строки зберігання документів визначає "Перелік типових документів" [17], який розповсюджується не тільки на підприємства, алей на фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності.

Строки зберігання різних видів документів окрім Переліку типових документів визначаються також окремими Переліками, дія яких поширюється на деякі установи. Окрім того, на території України діють в частині, що не суперечить законодавству України, біля 150-ти відомчих (галузевих) переліків документів, затверджених міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади колишнього СРСР.

Для основної частини первинних документів встановлено строк зберігання в три роки за умови проведення перевірки податковими органами за період, до якого відносяться документи. Якщо перевірка не була проведена, то цей строк збільшується до закінчення перевірки.

Документи по заробітній платі робітників мають зберігатися до досягнення робітниками 75-річного віку.

Документи поділяються на дві категорії: ті, що направляються та ті, що не направляються до Національного архівного фонду. До Національного архівного фонду надходять документи, що мають наукову історико-культурну цінність, до яких документи більшості підприємств не відносяться. Однак якщо підприємство збирається знищити документи, строк зберігання яких закінчився, ним створюється експертна комісія з числа робітників підприємства та робітника місцевого архіву, яка визначає, чи підлягають документи переданню до Національного архівного фонду або ні. Але оскільки на більшості підприємств таких документів немає, як правило, вони не запрошують робітників архіву для прийняття відповідного рішення. Опис документів, що мають бути знищені, має бути узгоджений з експертно-перевірочною комісією при архіві.

Якщо документи не підлягають переданню до Національного архівного фонду та строки зберігання їх минули, то їх можна знищити.

Документи підлягають переданню організаціям, що займаються заготівкою вторинної сировини і їхня передача оформлюється відповідними накладними. При незначному об'ємі документів, що підлягають знищенню, вони можуть бути спалені, про що в акті робиться відповідна відмітка.

Слід відмітити, що навмисне знищення документів, здійснене за корисними мотивами чи внаслідок інших особистих інтересів, карається штрафом до 50 неоподатковуваних мінімумів чи обмеженням свободи до 3 років відповідно до ст.357 Кримінального кодексу [2].

Якщо підприємство правомірно знищило документи, в яких минув строк зберігання, то податкові органи не можуть заявити про те, що валові витрати підприємства відповідного періоду є непідтвердженими.

Згідно з пунктом 6.10 Положення [18] у випадку пропажі чи знищення первинних документів, облікових реєстрів та звітів керівник підприємства (установи) письмово сповіщає про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їхньої пропажі чи знищення.

Для участі в роботі комісії запрошуюються представники органів слідства, охорони та державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформлюються актом, який затверджується керівником підприємства (установи). Копія акту направляється органу, в сфері управління якого знаходиться підприємство (установа), а також державній податковій інспекції - підприємствами та місцевому фінансовому органу - установами в 10-денний строк.

Податковий орган має право самостійно визначити суму податкових зобов'язань платника податків не пізніше закінчення 1095 дня, наступного за останнім днем граничного строку подання податкової декларації, а у разі, коли така податкова декларація була надана пізніше, - за днем її

фактичного подання. Якщо протягом зазначеного строку податковий орган не визначає суму податкових зобов'язань, платник податків вважається вільним від такого податкового зобов'язання, а спір стосовно такої декларації не підлягає розгляду в адміністративному або судовому порядку.

Податкове зобов'язання може бути нараховане або провадження у справі про стягнення такого податку може бути розпочате без дотримання строку давності 1095 днів у разі коли:

а) податкову декларацію за період, коли виникло податкове зобов'язання, не було подано;

б) судом встановлено скоєння злочину посадовими особами платника податків або фізичною особою - платником податків щодо умисного ухилення від сплати зазначеного податкового зобов'язання.

Граничні строки для подання податкової декларації, заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених податків, зборів (обов'язкових платежів), підлягають продовженню керівником податкового органу (його заступником) за письмовим запитом платника податків, якщо такий платник податків протягом зазначених строків:

перебував за межами України;

перебував у плаванні на морських судах за кордоном України у складі команди (екіпажу) таких суден;

перебував у місцях позбавлення волі за вироком суду;

мав обмежену свободу пересування у зв'язку з ув'язненням чи полоном на території інших держав або через інші обставини непереборної сили, підтвержені документально;

був визнаний за рішенням суду безвісно відсутнім або перебував у розшуку у випадках, передбачених законодавством.

### 10.3 Організація управлінської звітності

Також для сприяння успішної діяльності підприємство самостійно розробляє систему **управлінської звітності**, головною метою якої є надання керівництву відповідної інформації щодо:

– рівня прибутковості (підприємства в цілому, конкретного підрозділу, певного продукту або груп продуктів);

– рівня витрат (підприємства в цілому, конкретного підрозділу, певного продукту або груп продуктів);

– зіставлення показників за різні періоди та між фактичним виконанням і плановим завданням.

Для створення дієвої системи управлінської звітності підприємству необхідно визначитися щодо:

– переліку (назви форм) управлінської звітності;

- переліку користувачів управлінської звітності;
- формату і змісту кожного управлінського звіту;
- дати (часу) подання кожного управлінського звіту;
- періоду, за який подається кожний управлінський звіт;
- методу накопичення та узагальнення інформації;
- відповідальних осіб за складання управлінської звітності;
- режиму доступу до інформації, що міститься в управлінській звітності.

Визначаючись щодо назви форм управлінської звітності підприємствам слід знати, що найпоширенішими серед управлінських звітів є:

звіт про виконання — звіт, який містить порівняння за планованих і фактичних показників та розрахунків відхилень із зазначенням їх причин;

звіт центру відповідальності — звіт, який містить показники діяльності, контрольовані персоналом відповідного центру.

**Взаємозв'язок фінансового обліку з управлінським та податковим обліком.** Основою формування фінансової, статистичної, податкової та будь-якої іншої звітності є дані бухгалтерського обліку, ведення якого, згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», є обов'язковим для кожного господарюючого суб'єкта.

На практиці ж існують поняття не тільки бухгалтерського обліку, а й фінансового, податкового та управлінського. Ці види обліку спрямовані на забезпечення інформаційних інтересів різних груп користувачів.

Що стосується фінансового обліку, то його мету, завдання та основних користувачів інформації ми розкрили в попередньому матеріалі.

Поняття управлінського обліку також встановлюється на рівні законодавства та визначається як система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Однак, управлінський облік не підлягає зовнішній регламентації, а цілковито підпорядковується внутрішнім регламентам підприємства та може бути комерційною таємницею.

Основною метою управлінського обліку є забезпечення менеджерів корисною інформацією для планування, надання інформації для прийняття управлінських рішень та перевірки їх виконання, що сприятиме підвищенню ефективності використання ресурсів підприємства. Крім того, у системі управлінського обліку здійснюється оцінка прийнятих рішень на різних рівнях управління на відповідність стратегії розвитку господарюючого суб'єкта.

Отже, сутність управлінського обліку та його основне призначення полягає у генеруванні інформації для здійснення ефективного управління.

**Управлінський облік** – це інтегрована система підготовки та забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином

інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень.

**Основними завданнями управлінського обліку** є підготовка інформації для:

забезпечення стійкого фінансового стану підприємства;

забезпечення керованості у напрямі стратегічного розвитку підприємства;

сприяння утриманню вигідних ринкових позицій підприємства;

зменшення ризиків невизначеностей та помилок у поточному та стратегічному плануванні.

**Управлінський облік має декілька суттєвих відмінностей від фінансового обліку, до яких слід віднести:**

**відсутність стандартизації** – методи, способи та форми ведення управлінського обліку та формування звітності не встановлюються нормативними документами та можуть бути довільними, інформативними та зручними у користуванні;

**конфіденційність** – інформація управлінського обліку призначена виключно для внутрішнього використання;

**плановий і прогнозний характер** – управлінський облік є джерелом інформації, що використовується для планування та прогнозування різних аспектів господарської діяльності;

**оперативність інформації** – управлінська звітність формується за короткі проміжки часу та забезпечує оперативний контроль та управління діяльністю господарюючого суб'єкта;

**використанням інших** (крім грошового) видів вимірників (кількісних, якісних тощо);

**виділенням нерегламентованих об'єктів** обліку, обумовлених потребами управління (види діяльності, центри відповідальності, види продукції і ін.).

#### 10.4 Організація складання звітності

Процес організації звітності складається з двох послідовних етапів — організації складання та організації подання звітності.

Організація складання звітності, в свою чергу, включає:

1. визначення пакета звітності;

2. розподіл робіт зі складання звітних форм між виконавцями та підготовка таблиці складання звітності;

3. визначення складу облікових робіт, які потребують виконання, до початку складання звітності;

4. розробка робочих інструкцій зі складання звітності;

5. проведення інструктивних нарад зі складання звіту.

Складання звітності здійснюється на підставі інструктивних матеріалів, які входять до нормативного поля підсумкового етапу бухгалтерського

обліку. Установа чи організація має бути повністю забезпечена зазначеними інструкціями. Останні після їх надходження до бухгалтерської служби вивчаються головним бухгалтером і передаються для реєстрації відповідальній особі, яка фіксує в журналі факт її надходження із зазначенням дати надходження, реєстраційного номера і дати затвердження інструкції, а також посаду, прізвище, ім'я, по батькові особи, за якою інструкцію закріплено. При передачі інструкції відповідальній особі в журналі робиться відмітка — підпис про отримання.

Інструкції зі складання звітності містять загальні рекомендації щодо заповнення звітних форм. Для забезпечення якісного та швидкого складання носіїв підсумкового етапу бухгалтерського обліку доцільно розробити робочі інструкції до кожної форми з пакета звітності. В інструкціях мають бути відображені особливості облікового процесу даної установи, детальні методичні рекомендації по отриманню необхідних показників звітних форм.

Важливим засобом організації складання звітності є проведення інструктивних нарад. У тижневий термін після отримання Інструкції про порядок складання річних фінансових звітів головний бухгалтер має опрацювати даний інструктивний матеріал, скласти таблицю складання звітності, визначити склад підготовчих робіт до складання звітності та їх виконавців. На спеціальній інструктивній нараді головний бухгалтер докладно подає методичку складання звітності та ознайомлює виконавців із напрямками організації складання звітності з метою досягнення найвищого ефекту, доречним є підготовка головним бухгалтером наочних матеріалів формалізації основних методичних положень у вигляді схем, таблиць для роздачі учасникам наради. Учасники наради обговорюють визначені організаційні заходи, висловлюють свої пропозиції щодо їх нормування та ухвалюють їх до виконання. Для запобігання виникненню поточних накладок часовий термін проведення нарад має бути запланований у робочому навантаженні головного бухгалтера, його заступника та інших виконавців робіт зі складання звітних форм.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Які є види звітності?
2. Які є види податкових документів?
3. З яких етапів складається процес організації звітності?
4. Що таке управлінський облік?
5. Які відмінності управлінського обліку від фінансового?

## 11. СИСТЕМА ЗАХИСТУ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

### 11.1. Висвітлення ролі облікової інформації у формуванні економічної безпеки підприємства

Забезпечення захисту облікової інформації підприємства є важливою передумовою, спрямованою на забезпечення його економічної безпеки. Нестабільність і невизначеність економічних процесів загострюють окреслену проблему, що потребує пошуку наукових підходів до її вирішення.

Показники економічної безпеки підприємства – це найбільш значущі параметри, що дають загальне уявлення про стан економічної системи суб'єкта господарювання в цілому, його стійкість і мобільність, стан технічної бази, рівень витрат на науково-дослідні роботи, конкурентоспроможність, імпорту залежність, відкритість для національної економіки, співвідношення власного й залученого капіталу, ступінь достовірності звітних облікових даних тощо.

Питання захисту облікової інформації досліджуються в наукових працях українських і російських учених: Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, А. П. Дикого, В. В. Євдокимова, В. Б. Івашкевича, М. Д. Корінька, М. Ф. Кропивки, С. З. Мошенського, О. В. Олійник, В. Ф. Палія, М. С. Пушкаря, Я. В. Соколова.

Ураховуючи великий науковий внесок учених у розвиток теорії інформаційного захисту, слід окремо дослідити питання захисту облікової інформації в системі економічної безпеки підприємства.

Метою цього дослідження є висвітлення ролі облікової інформації під час визначення показників-індикаторів економічної безпеки підприємства, а також розроблення механізму захисту такої інформації для забезпечення її достовірності й об'єктивного відображення стану і кругообігу ресурсів у господарському процесі.

Економічна безпека підприємства (ЕБП) – це певний рівень гарантії ефективного використання ресурсів власності (капіталу, персоналу, інформації і технології, техніки та устаткування, інтелектуальних прав) і підприємницьких можливостей для стабільного функціонування й сталого розвитку. Необхідність постійного дотримання економічної безпеки об'єктивно зумовлюється наявним для кожного суб'єкта господарювання завданням забезпечення стабільності функціонування й досягнення головних цілей своєї діяльності. Рівень економічної безпеки підприємства залежить від спроможності його керівництва і спеціалістів (менеджерів) уникати можливих загроз і ліквідувати шкідливі наслідки окремих негативних складових зовнішнього й внутрішнього середовищ. Джерелами негативних впливів на економічну безпеку можуть бути: свідомі або несвідомі дії окремих посадових осіб і суб'єктів господарювання (органів державної влади, міжнародних організацій, підприємств-конкурентів); збіг об'єктивних обставин

(стан фінансової кон'юнктури на ринках цього підприємства, наукові відкриття й технологічні розробки, форс-мажорні обставини тощо).

Як вважають американські вчені, економічна безпека повинна відповідати, принаймні, двом умовам: збереження економічної самостійності підприємства, тобто здатності у власних інтересах приймати рішення, що стосуються сталого розвитку в цілому; збереження вже досягнутого рівня економічного розвитку і можливості його подальшого нарощування [8, с. 34].

Економічна безпека, будучи багатоплановою проблемою, має декілька функціональних складових: фінансову (досягнення найбільш ефективного використання корпоративних ресурсів), техніко-технологічну (ступінь відповідності застосовуваних на підприємстві технологій сучасним світовим аналогам щодо оптимізації витрат ресурсів), інтелектуальну і кадрову (збереження і розвиток інтелектуального потенціалу підприємства, ефективне управління персоналом), інформаційну (ефективне інформаційно-аналітичне забезпечення господарської діяльності підприємства), політико-правову (усебічне правове забезпечення діяльності підприємства, дотримання чинного законодавства), екологічну (дотримання чинних екологічних норм, мінімізація втрат від забруднення довкілля), силову (забезпечення фізичної безпеки працівників фірми і збереження її майна), соціальну (забезпечення для своїх працівників належних умов для розвитку їхньої особистості в різних аспектах).

Для того, щоб зрозуміти зміст категорії «економічна безпека», слід дати характеристику поняттю «безпека» і визначити його суть.

У перекладі з грецької слово «безпека» означає «володіти ситуацією», тобто безпека – це такий стан суб'єкта, при якому ймовірність зміни властивих цьому суб'єкту якостей і параметрів його зовнішнього середовища є незначною, меншою за певний інтервал [1].

ЕБП можна розглядати як одну із складових загального поняття «безпека». Будь-який збиток рано чи пізно оцінюється в грошовому вираженні, тобто може бути виділена суто економічна складова збитку.

Однак, слід зауважити, що розуміння збитку або прибутку як фінансової категорії не відбиває реального стану ЕБП через те, що вона характеризує лише поточний стан фінансової діяльності підприємства.

Підтвердженням актуальності проблеми вивчення ЕБП є усвідомлення цієї актуальності керівниками підприємств і створення в організаційній структурі управління підприємствами спеціальних підрозділів для забезпечення цієї безпеки, але ці структурні підрозділи не мають розробленої і ефективно функціонуючої наукової системи оцінювання рівня безпеки, теоретичної бази своєї роботи, що істотно знижує результативність таких структурних підрозділів [2].

Можна виділити декілька підходів різних авторів до визначення ЕБП [3]:

1. Як захист проти економічних злочинів. Дуже часто забезпечення ЕБП зводять до протистояння, захисту від різного роду економічних



злочинів (крадіжок, шахрайства, фальсифікацій, промислового шпигунства і т. д.). Безсумнівно, ці загрози є дуже важливими, тому їх слід постійно аналізуватися і враховувати, але зводити ЕБП лише до цього не можна. Це поняття є ширшим і більш містким [4].

2. Як стан захищеності від внутрішніх і зовнішніх загроз. Підприємство – це в першу чергу об'єкт економічних відносин. Власник підприємства вважає результатом діяльності підприємства досягнення поставленої ним мети, яка зазвичай має економічний характер. Чи виникатимуть у процесі цього досягнення які-небудь загрози, чи вестиметься з ними боротьба, як вона вестиметься – власникові, скоріше, байдуже. Боротьба з загрозами як така найчастіше не є метою створення і володіння підприємством, ведення ним економічної діяльності. Проте міркування про економічну доцільність ведення боротьби із загрозами, напевно, викличе інтерес власника, оскільки це безпосередньо зачіпає його матеріальні інтереси, але ведення цієї боротьби потребує певних витрат, а виграш є неочевидним [5].
3. Як стан ефективного використання ресурсів або потенціалу. Підхід, при якому уникається вживання поняття загрози у визначенні ЕБП, базується на економічних поняттях досягнення мети, функціонування підприємства, тобто є ресурсно-функціональним підходом. У визначенні економічної безпеки підприємства за цим підходом не зазначається можливість використання некорпоративних ресурсів забезпечення ЕБП, наприклад, державних правоохоронних органів, системи регулювання торгових і виробничих відносин. Не можна також, визначити, чи є швидкий динамічний розвиток підприємства або, навпаки, застій його стабільним функціонуванням.
4. Як наявність конкурентних переваг. Підхід, прихильники якого вважають, що наявність конкурентних переваг, зумовлених відповідністю матеріального, фінансового, кадрового, техніко-технологічного потенціалів і організаційної структури підприємства його стратегічним цілям і завданням, забезпечить йому певний рівень економічної безпеки [6]. Але сам факт наявності переваг і потенціалу без їх використання і реалізації не гарантує підприємству економічної безпеки.
5. Як реалізація і захист економічних інтересів. Відносно більш новий підхід, що базується на реалізації і захисті економічних інтересів підприємства, визначає ЕБП як захищеність його життєво важливих інтересів від внутрішніх і зовнішніх загроз, тобто як захист підприємства, його кадрового й інтелектуального потенціалу, інформації, технологій, капіталу і прибутку, що забезпечується системою заходів спеціального правового, економічного, організаційного, інформаційно-технічного і соціального характеру» [7].

Для забезпечення стабільності самозбереження і розвитку підприємства необхідним є виявлення системи показників-індикаторів економічної

безпеки, що мають науково обґрунтовані межі й певні кількісні показники. Показники-індикатори визначають на основі даних фінансового й управлінського обліку. Достовірність таких даних є запорукою об'єктивності розрахунків відповідних показників. За даними фінансового обліку і фінансової звітності проводять аналіз показників-індикаторів: рівня фінансової незалежності від кредиторів, моніторингу дебіторів, ліквідності активів, платоспроможності, структури власного капіталу, формування і використання прибутку тощо. Поряд із визначеними показниками доцільним є запровадження такого індикатора економічної безпеки, як потенціал компенсацій і запобігання збиткам. Експертні прогнози витрат, необхідні для відшкодування збитків, завданих ризиковими рішеннями й непередбачуваними ситуаціями, дають можливість оцінити і своєчасно сформулювати ресурси підприємства, орієнтовані на відновлення й підтримку стабільності й стійкості його економічного розвитку, а також на попередження ризиків.

## **11.2. Чинники, що впливають на економічну безпеку підприємства**

На функціонування системи економічної безпеки підприємства взаємозалежно безпосередньо або опосередковано впливають різні чинники та умови, які визначають прогресивний або регресивний розвиток підприємства в цілому. Наприклад, зростання продуктивності праці, перехід на ресурсощадні технології є прогресивними умовами.

Чинник слід розуміти як сукупність взаємообумовлених активних економічних обставин і процесів, що визначають розвиток самостійних економічних напрямів діяльності, життєво важливих для забезпечення економічної безпеки підприємства. Ці процеси залежно від характеру впливу на розвиток підприємства прийнято поділяти на позитивні (конструктивні) і негативні (деструктивні). До позитивних відносять процеси, що забезпечують реалізацію інтересів власника і втілення стратегічних планів. Негативні процеси перешкоджають їх реалізації і є загрозою економічній безпеці підприємства.

Крім того, чинники, які впливають на стан економічної безпеки підприємства, поділяють на зовнішні й внутрішні.

Внутрішні чинники економічної безпеки пов'язані з розвитком економічних сфер на основі використання власних ресурсів. Система внутрішніх чинників містить такі:

- структурні, що впливають на пропорційність і збалансованість розвитку окремих складових за напрямками діяльності (основна операційна, інвестиційна, фінансова, інноваційна, соціальна, екологічна тощо);
- правові (наскільки підприємство залежить від чинної правової бази);
- галузеві (умови виробництва і реалізації продукції та виробничого обслуговування, ціни, умови зберігання і доставки ресурсів);

- науково-технічного розвитку (рівень розвитку високих технологій, рівень модернізації виробництва, ступінь захисту прав інтелектуальної власності);
- організаційно-управлінські (організація виробництва, методи економічного і правового регулювання);
- техногенні (технічний стан основних виробничих засобів, наявність техногенних загроз, рівень техногенного ризику, наявність систем контролю й діагностики стану техносфери);
- соціально-економічні та чинники використання трудових ресурсів (структура використання робочої сили, рівень кваліфікації і освіти працівників);
- інформаційного забезпечення (рівень організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві).

Зовнішні чинники пов'язані із залученням ресурсів ззовні, необхідних для стабільного розвитку підприємства, що особливо є актуальним в умовах їх обмежених запасів і невизначеності. Слід визначити серед зовнішніх чинників економічної безпеки підприємства такі, що впливають на привабливість підприємства для іноземних інвестицій і окремих владних структур.

Облікова інформація – це ключовий фактор у забезпеченні економічної безпеки підприємства. Захист облікової інформації є умовою об'єктивного відображення реальної дійсності суб'єкта господарювання, що сприяє вчасному виявленню внутрішніх і зовнішніх загроз і можливих варіантів альтернативних рішень щодо їх усунення або попередження.

### **Запитання для самоконтролю**

1. Що є важливою передумовою забезпечення економічної безпеки підприємства?
2. У чому суть терміна «економічна безпека підприємства»?
3. Яким умовам має відповідати економічна безпека?
4. Назвіть функціональні складові економічної безпеки.
5. Які показники є індикаторами економічної безпеки підприємства?
6. Які чинники впливають на економічну безпеку підприємства?

## БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Барнгольц, С. Б. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта [Текст]: учеб. пособие / С. Б. Барнгольц, М. В. Мельник. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 240 с.
2. Вербицька, Л. В. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу в Україні [Текст] / Л. В. Вербицька. – Київ: МАУП, 2000. – 342 с.
3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. Зимакова, Л. А. Развитие теории и методологии формирования учетных систем на основе интернациональных моделей финансового учета и контроля: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Лилия Александровна Зимакова; Ростов н/д: Ростов. гос. строительный ун-т, 2009. – 42 с.
5. Івахненко, С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту [Текст]: навч. посіб. / С. В. Івахненко. – Київ: Знання-Прес, 2003. – 349 с.
6. Кирейцев, Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учёта // Научные исследования в сфере бухгалтерского учёта, контроля и анализа: теоретико-практическое значение и направления дальнейшего развития: тез. докл. 6-й Междунар. конф., 18–19 окт. 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.
7. Легенчук, С. Ф. Структура наукової теорії в бухгалтерському обліку: філософський аналіз [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc...2/28.pdf>.
8. Лень, В. С. Організація бухгалтерського обліку [Текст]: навч. посіб. / В. С. Лень. – Київ: Центр навч. літ., 2006. – 696 с.
9. Облікова політика підприємства [Текст] / В. М. Гаврилюк, В. М. Жук, М. Г. Михайлов та ін. – Київ: Вид-во ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 326 с.
10. Санникова, И. Н. Возможно ли преодолеть кризис теории бухгалтерского учета? [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/bux/49621/>.
11. Сопко, В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю і аналізу [Текст]: підруч. / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – Київ: КНЕУ, 2004. – 411 с.
12. Тарас, А. Е. Безопасность бизнесмена и бизнеса [Текст]: практ. пособие / А. Е. Тарас. – Мн.: Сэкай, 1996. – 180 с.

13. Циба, Т. Є. Удосконалення управління корпорацією з використанням системного аналізу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.info-pressa.com/article-266.html>.
14. Чайковская, Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореф. дис. ...д-ра экон. наук: 08.00.12 / Любовь Александровна Чайковская. – М.: Российская эконом. академия им. Г. В. Плеханова, 2007. – С. 57.

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	3
1. ПРИНЦИПИ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВІ АЕРОКОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ .....	4
1.1. Принципи організації бухгалтерського обліку.....	4
1.2. Принципи бухгалтерського обліку підприємств аерокосмічної галузі.....	5
1.3. Організація процесу зберігання фінансової інформації підприємств аерокосмічної галузі згідно з обліковими принципами.....	8
Запитання для самоконтролю.....	13
2. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА АЕРОКОСМІЧНОЇ ГАЛУЗІ	14
2.1 Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку підприємства аерокосмічної галузі.....	14
2.2 Використання позаоблікової інформації в бухгалтерському обліку підприємства аерокосмічної галузі .....	15
Запитання для самоконтролю.....	17
3 ФОРМУВАННЯ І ФУНКЦІОНУВАННЯ ОБЛІКОВИХ ПІДРОЗДІЛІВ	18
3.1 Організаційні форми ведення бухгалтерського обліку на підприємствах України.....	18
3.2 Характеристика централізованої й децентралізованої форм організації роботи облікового персоналу.....	19
3.3 Організація структури бухгалтерії.....	20
3.4 Організація автоматизованого робочого місця бухгалтера....	24
Запитання для самоконтролю.....	26
4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ І ЮРИДИЧНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ НА ПІДПРИЄМСТВІ	27
4.1 Організація внутрішнього контролю за діяльністю підприємства.....	27
4.2 Поняття і види юридичної відповідальності облікового персоналу підприємства.....	32
Запитання для самоконтролю.....	36
5. ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ.....	37
5.1 Проблеми відповідальності сучасних облікових теорій концепцій управління.....	37

5.2 Напрями реакції систем обліку на потреби управління.....	38
Запитання для самоконтролю.....	40
6 ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ДОКУМЕНТУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ДОКУМЕНТООБІГУ.....	40
6.1 Суть і моделі електронного документообігу.....	40
6.2 Правила документообігу при комп'ютеризованому обліку...	44
Запитання для самоконтролю.....	49
7. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ АКТИВІВ, КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ.....	50
7.1 Мета та завдання організації обліку активів підприємства.....	50
7.2 Поняття власного капіталу у контексті організації обліку.....	58
7.3 Організації обліку зобов'язань, їх визнання, класифікація та оцінка для цілей організації їх обліку.....	62
7.4 Організація інвентаризації активів капіталу та зобов'язань .....	67
Запитання для самоконтролю.....	69
8. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	70
8.1 Мета та завдання організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів.....	70
8.2 Організація документування обліку доходів, витрат і фінансових результатів.....	75
8.3 Організація аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів.....	77
Запитання для самоконтролю.....	80
9. ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА УЗАГАЛЬНЕННЯ ДАНИХ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ	80
9.1 Організаційна структура управлінського обліку.....	80
9.2 Вплив зовнішнього і внутрішнього середовища на управлінський облік.....	82
9.3 Центри відповідальності і поняття «облік за центрами відповідальності».....	87
9.4 Умови функціонування обліку за центрами відповідальності...	91
Запитання для самоконтролю.....	94
10. ФОРМУВАННЯ ТА ОПРАЦЮВАННЯ ФІНАНСОВОЇ, УПРАВЛІНСЬКОЇ Й ПОДАТКОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	94
10.1 Принципи та види звітності.....	94
10.2 Основні елементи організації податкової звітності.....	96
10.3 Організація управлінської звітності.....	99
10.4 Організація складання звітності.....	101

Запитання для самоконтролю.....	102
11 СИСТЕМА ЗАХИСТУ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ.....	103
11.1 Висвітлення ролі облікової інформації у формуванні економічної безпеки підприємства.....	103
11.2 Чинники, що впливають на економічну безпеку підприємства	106
Запитання для самоконтролю.....	107
Бібліографічний список.....	108