

**НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ АГРАРНИХ НАУК УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР  
«ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ»**

На правах рукопису

**РОЖЕЛЮК ВІКТОРІЯ МИКОЛАЇВНА**

УДК 657.221:631.145

**ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ  
ПІДПРИЄМСТВ З ПЕРЕРОБКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ  
ПРОДУКЦІЇ**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит  
(за видами економічної діяльності)

Дисертація  
на здобуття наукового ступеня  
доктора економічних наук

Науковий консультант  
**Гладій Михайло Васильович,**  
доктор економічних наук, професор,  
академік НААН

Київ – 2015

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>4</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОСНОВИ ЇЇ РОЗВИТКУ В УМОВАХ ІНФОРМАЦІЙНОЇ ЕКОНОМІКИ.....</b>	<b>18</b>
1.1. Інформаційна економіка та її вплив на організацію обліку діяльності підприємств з переробки продукції сільського господарства.....	18
1.2. Формування облікової інформації для потреб управління: обліково-системний підхід.....	41
1.3. Захист інформаційних даних переробних підприємств як організаційна основа їхніх конкурентних переваг та інструменти його забезпечення.....	67
Висновки до розділу 1.....	83
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ ПІДХІД.....</b>	<b>86</b>
2.1. Складові організації бухгалтерського обліку як інструменти ефективного управління переробкою сільськогосподарської продукції.....	86
2.2. Теоретико-методологічні основи удосконалення нормативно-правового забезпечення організації обліку діяльності підприємств переробної галузі.....	108
2.3. Облікова політика переробного підприємства як основа вирішення питань організації обліку на мікрорівні.....	133
Висновки до розділу 2.....	160
<b>РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З ПЕРЕРОБКИ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА.....</b>	<b>165</b>
3.1. Організація бухгалтерського обліку процесу переробки сільськогосподарської продукції в умовах зміни сутнісних компонентів управління.....	165

3.2. Організація бухгалтерського обліку витрат на переробних підприємствах.....	186
3.3. Оптимізаційні організаційні рішення облікових завдань бізнес-процесів з переробки сільськогосподарської продукції.....	208
Висновки до розділу 3 .....	235
<b>РОЗДІЛ 4. ПЕРСОНАЛ БУХГАЛТЕРСЬКИХ СЛУЖБ ЯК ОСНОВА ЯКІСНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ.....</b>	<b>239</b>
4.1. Зміна вимог до облікового персоналу підприємства як важіль підвищення його ефективності діяльності.....	239
4.2. Форми організації і ведення бухгалтерського обліку: структура і компетентність апарату.....	271
4.3. Засади посилення відповідальності головного бухгалтера.....	311
Висновки до розділу 4 .....	330
<b>РОЗДІЛ 5. РОЗВИТОК НАЦІОНАЛЬНОЇ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ТА МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ .....</b>	<b>335</b>
5.1. Інтеграція облікових систем як чинник впливу на розвиток організаційних форм бухгалтерського обліку .....	335
5.2. Комплексний підхід до організації бухгалтерського обліку: міжнародний досвід.....	362
5.3. Шляхи розвитку гармонізації бухгалтерського обліку в Україні: принципові розбіжності за П(С)БО та МСФЗ .....	380
Висновки до розділу 5 .....	397
<b>ВИСНОВКИ .....</b>	<b>402</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>408</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>454</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Діяльність підприємств із переробки сільськогосподарської продукції є стратегічно важливою складовою для забезпечення функціонування суспільства в сучасних умовах нестабільності ринкового середовища України. Зниження обсягів виробництва та частки переробної промисловості у ВВП України за 2014 р. до 11,4 % порівняно з 19,9 % у 2007 р., а також валової доданої вартості до 15 млрд. грн. порівняно з 27,4 млрд. грн. підтверджує необхідність удосконалення управлінських механізмів та підвищення якості їхньої інформаційної складової, базовою основою якої є бухгалтерський облік. В умовах кризових явищ, притаманних сучасній ринковій економіці, динамічного посилення конкуренції, удосконалення технологій, зростання ресурсного дефіциту сільськогосподарської продукції в Україні та активної імплементації міжнародних і європейських вимог щодо його організації посилюється потреба в розвитку нових наукових облікових доктрин. Ускладнення процесу управління у переробних галузях вимагає комплексного підходу щодо організації бухгалтерського обліку в діяльності підприємств із переробки сільськогосподарської продукції відповідно до концепції Державної цільової програми розвитку аграрного сектора економіки на період до 2020 року, євроінтеграційних процесів та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Теоретико-методологічні концепції розвитку організації бухгалтерського обліку в контексті його реформування, адаптації до міжнародних стандартів, посилення відповідності до сучасних вимог системи управління, у тому числі шляхом автоматизації, формування нової моделі бухгалтерського обліку, стали основою досліджень зарубіжних та вітчизняних науковців і практиків. Серед них – П. С. Безруких, Н. М. Бондаренко, Ф. Ф. Бутинець, М. Ф. Ван Бреда, О. П. Войналович, П. І. Гайдуцький, А. М. Герасимович, Е. К. Гільде, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, Т. В. Давидюк, М. Я. Дем'яненко, В. А. Дерій, А. А. Додонов, І. І. Ємець, В. М. Жук, А. Г. Завгородній, З. В. Задорожний, С. В. Івахненко, В. Б. Івашкевич, М. Ю. Карпушенко, М. Д. Корінько,

В. М. Костюченко, С. А. Кузнецова, В. О. Ластовецький, С. О. Левицька, В. С. Лень, Л. Г. Ловінська, М. Р. Лучко, В. Ф. Максимова, Н. М. Малюга, М. А. Малюта, І. С. Мацкевічус, В. І. Митрофанов, В. Б. Моссаковський, Н. А. Остап'юк, В. І. Отенко, О. М. Петрук, А. А. Пилипенко, М. С. Пушкар, П. Т. Саблук, Т. М. Сльозко, В. В. Сопко, І. Б. Стефанюк, Н. М. Ткаченко, І. Л. Томашевська, Е. С. Хендріксен, П. Я. Хомин, Л. В. Чижевська, В. Г. Швець, В. А. Шпак та ін.

Разом із тим, що проблеми удосконалення організації бухгалтерського обліку з позиції врахування специфіки діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції та відповідного удосконалення структури обліково-аналітичного забезпечення управління шляхом активізації використання організаційних важелів, у тому числі із застосуванням інноваційних техніко-технологічних досягнень, ще не були предметом наукових досліджень. Крім того, недостатньо уваги приділено проблемам оцінки організаційних заходів щодо позиціонування їх впливу на оптимізацію використання знань і робочого часу облікових працівників, вимог до їх кваліфікації та загальних результатів діяльності підприємств із переробки сільськогосподарської продукції загалом, що зумовлює актуальність обраної теми наукового дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до планів науково-дослідних робіт Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» за темою «Розробка науково-методологічні засади обліково-аудиторського забезпечення конкурентоспроможного аграрного виробництва» (номер державної реєстрації 0111U000207), де дисертантом обґрунтовано пропозиції щодо удосконалення організації бухгалтерського обліку на переробних підприємствах; Тернопільського національного економічного університету за темами «Формування інтелектуальної системи обліку для ринкового середовища» (номер державної реєстрації 0106U000524), де запропоновано науково-практичні рекомендації щодо вирішення проблем створення ефективної інтегрованої підсистеми бухгалтерського обліку на переробних підприємствах,

та «Модернізація бухгалтерського обліку в бюджетній та соціальній сфері» (номер державної реєстрації 0110U008611), – розроблено пропозиції до розділу «Модернізація системи обліку АПК України в умовах ринку».

**Мета і завдання дослідження.** Мета наукового дослідження полягає у вирішенні проблеми формування ефективної системи організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції через розвиток теоретико-методологічних засад відповідно до сучасних запитів управління, пов'язаних із представленням даних та облікової інформації для його потреб.

Вказана мета передбачає виконання таких завдань:

– розкрити особливості інформаційної економіки з позиції її впливу на організацію бухгалтерського обліку загалом і в підприємствах з переробки сільськогосподарської сировини зокрема з метою обґрунтування практичних дій щодо реалізації напрямів удосконалення її складових відповідно до потреб сучасного менеджменту;

– уточнити економічний зміст та трактування поняття «організація бухгалтерського обліку» в умовах інформаційної економіки й зміни управлінської парадигми;

– окреслити необхідність трансформації завдань і вимог до організації бухгалтерського обліку в умовах обмеженості ресурсів, функціонування в суспільстві знань, орієнтації на європейські й міжнародні стандарти;

– обґрунтувати нові складові організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції з урахуванням специфіки галузі, сучасних запитів управління різних рівнів, стану технічного забезпечення відображення облікової інформації та можливостей новітніх інформаційних технологій;

– розвинути теоретико-методологічні основи нормативно-правового забезпечення організації обліку діяльності підприємств із переробки сільськогосподарської продукції та розробити на цій основі відповідний стандарт і рекомендації;

– критично оцінити сучасні форми організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств із переробки сільськогосподарської продукції, критерії їх вибору, виявити й ідентифікувати напрями їх системного удосконалення відповідно до управлінських запитів, наявних умов і можливостей;

– поглибити методологічні й організаційні основи бухгалтерського обліку щодо процесу переробки сільськогосподарської продукції з урахуванням потреби їх упорядкування відповідно до сучасної концепції управління та її компонентів;

– розкрити теоретичні засади формування альтернатив у питаннях організації обліку витрат операційної діяльності переробних підприємств та її оптимізації на основі теорії раціональних очікувань;

– побудувати модель організації бухгалтерського обліку витрат, орієнтовану на їх економічно обґрунтовану мінімізацію, із використанням методів оптимізації;

– визначити об'єктивність процесу трансформації контрольної функції бухгалтерського обліку та розвинути організаційні засади її удосконалення у переробних підприємствах;

– поглибити сутнісні характеристики облікового персоналу підприємства в контексті сучасних вимог роботодавців і позиціонування як об'єкта бухгалтерського обліку та розвинути методологічні засади його оцінки;

– ідентифікувати критерії та обґрунтувати можливості удосконалення на їх основі системи оцінки фахового рівня бухгалтерських працівників, конкретизувати зміст професійно-етичних якостей бухгалтерів та види відповідальності головних бухгалтерів підприємств;

– удосконалити концепцію гармонізації бухгалтерського обліку в Україні відповідно до вимог міжнародних стандартів і побудувати керуючий алгоритм її реалізації;

– визначити тенденції розвитку методологічних та організаційних основ інтеграції облікових систем, трансформації форм бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах з метою формування етапів розвитку та реалізації комплексного підходу до організації бухгалтерського обліку в Україні.

*Об'єктом дослідження* є процес діяльності підприємства з переробки сільськогосподарської продукції в умовах інформаційної економіки та суспільства знань.

*Предмет дослідження* – організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції та теоретико-методологічні засади її удосконалення.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дисертації є визначальні положення сучасної економічної та інших теорій, зокрема неінституціоналізм і теорія раціонального очікування. Теоретичні узагальнення і аргументація авторських висновків ґрунтуються на використанні таких методів дослідження: абстрагування – при обґрунтуванні структурної схеми організації бухгалтерського обліку витрат підприємств з переробки сільськогосподарської продукції на базі графів; логіко-гносеологічних і семантичних – для визначення та поглиблення термінологічного апарату, зокрема обліково-економічного поняття «організації бухгалтерського обліку»; статистичних – для обґрунтування потреби в удосконаленні обліку як інформаційної бази управління та побудови моделі організації бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності, орієнтованої на їх економічно обґрунтовану мінімізацію; порівняння – для визначення рівня розвиненості законодавства у сфері регулювання питань організації бухгалтерського обліку і професійної діяльності, підготовки кадрів та вироблення рекомендацій щодо їх удосконалення; аналізу та синтезу – для обґрунтування трансформації завдань, вимог і розвитку теоретичних засад формування альтернатив організації бухгалтерського обліку, ідентифікації критеріїв оцінки бухгалтерських працівників; конкретизації, індукції і дедукції – щодо уточнення сутності та змісту понять «інформація», «дані», «знання» тощо і дослідження облікового персоналу як суб'єкта й об'єкта бухгалтерського обліку; спостереження – з метою здійснення критичної оцінки сучасних форм бухгалтерського обліку, розвитку наявних уявлень про професійну діяльність бухгалтера та поглиблення їх характеристик. Історичні та логічні методи слугували для обґрунтування практичних кроків щодо удосконалення організації



бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції.

*Інформаційною базою* дослідження стали офіційні дані Міністерства аграрної політики та продовольства України, Головного управління статистики та Головного управління агропромислового розвитку Тернопільської області, Головного управління економіки Тернопільської обласної державної адміністрації, нормативні та законодавчі акти України, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, праці вітчизняних та зарубіжних учених з питань організації і ведення бухгалтерського обліку, дані спеціалізованих періодичних, електронних видань та інші джерела.

**Наукова новизна одержаних результатів** дисертації полягає в розвитку теоретичних, розробці методологічних та організаційних положень і практичних пропозицій щодо питань удосконалення організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств із переробки сільськогосподарської продукції в умовах інформаційної економіки на основі врахування потреб різних рівнів управління в інформації з метою прийняття рішень, здатних забезпечити оптимізацію господарської системи. У процесі наукового дослідження із вирішення проблем організації інтегрованої системи бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції автором одержані результати, які є особистим надбанням й виносяться на захист:

*вперше:*

– запропоновано теоретико-методологічні основи нормативно-правового забезпечення організації бухгалтерського обліку, пов'язані із становленням залежності методологічних принципів організації теорії і практики бухгалтерського обліку від економічних умов і запитів системи управління до якості й складу інформаційної бази, а також впливу на них базових постулатів сучасних наукових теорій, зокрема неоінституціональної та вимог ринків продовольства Європейського союзу, що дозволило розробити положення стандарт «Організація бухгалтерського обліку суб'єкта діяльності» та Наказ

про облікову політику з додатком «Вибір альтернативних підходів до організації та ведення бухгалтерського обліку»;

– побудовано модель організації бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції, орієнтовану на їх економічно обґрунтовану мінімізацію, яка базується на застосуванні сучасних обліково-аналітичних методів і посиленні контрольної функції обліку через використання технічних та компетентісних можливостей облікового персоналу;

– теоретично обґрунтовано та описано етапи розвитку комплексного підходу до організації бухгалтерського обліку в частині формування цілісної облікової системи, орієнтованої на обслуговування запитів управлінських працівників підприємств з переробки сільськогосподарської продукції, що дозволяє оптимально адаптувати організацію бухгалтерського обліку до наявної специфіки та умов їх функціонування;

– доведено практичну необхідність визначення результативності бухгалтерського обліку та оцінки його як продукту праці, що залежить від організації облікового процесу, одержання позитивного кінцевого результату, яке ґрунтується на засадах розвитку організації бухгалтерського обліку підприємств з переробки сільськогосподарської продукції через формулювання підходу до оцінки вихідних умов на базі рекомендованих критеріїв, узагальнення наявних запитів щодо змісту та часу надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, та алгоритмізацію адміністрування процесів формування обліково-аналітичного забезпечення, у тому числі з використанням віддаленого доступу опрацювання інформації;

*удосконалено:*

– суть та визначення поняття «організація бухгалтерського обліку», що відповідає сучасним умовам функціонування суб'єктів, які займаються переробкою сільськогосподарської сировини та уможливує розширення складових організації, що сприяє підвищенню рівня якості, оперативності й ефективності інформаційного забезпечення управління діяльністю;

– перелік складових організації бухгалтерського обліку шляхом виокремлення оцінки її ефективності та організації архівування й збереження облікової інформації і даних, доповнення організації забезпечення бухгалтерського обліку моделлю організації рівнів нормативно-правового регулювання, яка серед інших включає галузеві й внутрішні стандарти, організацію технології облікового процесу – компетентностями персоналу, теоретичне обґрунтування позиціонування облікових фахівців як об'єкта обліку та документальне забезпечення його відображення в сучасних умовах функціонування суб'єктів з переробки сільськогосподарської продукції, що сприяє врахуванню вимог системи управління при реалізації та формуванні більш ефективної організації бухгалтерського обліку і має позитивний вплив на результати господарської діяльності;

– теоретико-методологічні та організаційні основи бухгалтерського обліку виробничого процесу підприємств з переробки сільськогосподарської продукції на базі врахування спільних рис, а також особливостей технологічних процесів переробки, які полягають у формуванні підходу до обґрунтування доцільності застосування конкретного методу бухгалтерського обліку витрат і його гнучкої адаптації до виробничої специфіки, розробці організаційної структури бухгалтерського обліку, орієнтованої на зростання концептуальних навичок облікових працівників та їх саморозвиток у напрямі формування та реалізації галузевої спеціалізації при вирішенні облікових завдань, що сприяють формуванню цілісної системи бухгалтерського обліку;

– підхід до організації відображення витрат операційної діяльності в системі бухгалтерського обліку, необхідний для задоволення внутрішніх управлінських запитів і побудови оптимізаційних моделей діяльності, відповідно до теорії раціональних очікувань, що дозволяє уникати ризиків і непродуктивних втрат;

– підхід до організації нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку через удосконалення трудоворесурсної складової на основі обґрунтування системи оцінки облікових працівників на засадах запропонованих критеріїв, які враховують сучасні вимоги до їх професійних і

особистісних якостей, стан розвитку відповідних оцінних інституцій, базуються на принципах неоінституціоналізму й трансакційного підходу та забезпечують підвищення якості і посилення відповідальності фахівців з бухгалтерського обліку, особливо головного бухгалтера;

*набули подальшого розвитку:*

– позиціонування організації бухгалтерського обліку загалом і організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції зокрема в умовах інформаційної економіки та критеріїв, які слугують основою встановлення можливостей оптимізації їх структурованості й підвищення ефективності, що дає змогу на етапі планування формувати цілісну та високопродуктивну модель бухгалтерського обліку, здатну максимально задовольняти запити зацікавлених користувачів в облікових даних та інформації для прийняття рішень;

– теоретичне обґрунтування трансформації завдань організації бухгалтерського обліку в умовах інформаційної економіки та глобального обмеження ресурсів у частині посилення можливостей використання творчого й наукового потенціалу облікових працівників і надання інформації, що задовольняє потребу формування оптимізаційних моделей, а також засади оптимізації самої організації бухгалтерського обліку через уточнення вимог до результатів діяльності та рівня інформаційної безпеки, що сприятиме підвищенню не лише якісних параметрів облікових даних, а й ефективності функціонування цієї системи загалом;

– теоретичне обґрунтування розвитку комбінованої форми організації бухгалтерського обліку підприємств із переробки сільськогосподарської продукції шляхом формулювання підходу до оцінки вихідних умов на базі рекомендованих критеріїв, узагальнення наявних запитів щодо змісту та часу надання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, та алгоритмізацію адміністрування процесів формування облікового забезпечення, у тому числі з використанням віддаленого доступу опрацювання інформації;

– обґрунтування трансформації сутнісного призначення та позиціонування контрольної функції бухгалтерського обліку через призму

застосування її оцінки на засадах багатокритеріальної теорії корисності, що дає змогу попередити нераціональне використання робочого часу облікових працівників на здійснення бухгалтерського контролю у місцях з мінімальним ризиком допущення помилок і зловживань й спрямувати їх контрольні дії на господарські операції з максимальним ризиком, а також на забезпечення миттєвого реагування для недопущення втрат і неефективних витрат;

– теоретичні, організаційні та практичні функції ідентифікації облікового персоналу з позиції потреби його відображення як інтелектуального капіталу (за наявності відповідних підстав) та прав суб'єкта господарювання на нього, а також обґрунтування доцільності уточнення посадових обов'язків облікових працівників в умовах трансформації бухгалтерського обліку відповідно до вимог системи управління;

– концепція гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними вимогами через побудову керуючого алгоритму її реалізації, в основу якого покладено сім етапів, що охоплюють процес гармонізації від її популяризації до подальшого розвитку після закінчення процесу реалізації, що уможливорює систематизацію усіх процесів і логічну послідовність вирішення цього складного завдання подолання організаційних проблем макро- і мікрорівня.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в розробці основних напрямів та практичних рекомендацій щодо удосконалення організації бухгалтерського обліку на переробних підприємствах, що сприятиме підвищенню його аналітичності та оперативності в управлінській діяльності. Основні теоретичні, методологічні та організаційно-практичні положення дослідження доведені до рівня конкретних розробок та пропозицій, які можуть бути використані на загальнодержавному й регіональному рівнях суб'єктами господарювання та вищими навчальними закладами:

*на загальнодержавному рівні:* Міністерством аграрної політики та продовольства України (довідка №37-19-15/ 17710 від 28.10.2015 р.) в частині уточнення Концепції Державної цільової програми розвитку аграрного сектору

економіки на період до 2020 р. в контексті моделі організації рівнів нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та їх складових;

*на регіональному рівні:* Головним управлінням статистики у Тернопільській області (довідка № 05/7-236 від 25.07.2014 р.) – у практичну діяльність запроваджено науково-методичні підходи до організації даних інтегрованої системи бухгалтерського обліку на переробних підприємствах; Департаментом економічного розвитку Тернопільської області (довідка № 03/6-802 від 30.04.2014 р.) – прийнято до впровадження комплекс заходів із організації бухгалтерського обліку, адаптованих до вимог користувачів облікової інформації в ринкових умовах господарювання; Тернопільським відділенням Українського державного фонду підтримки фермерських господарств (довідка № 25 від 17.02.2014 р.) – рекомендовані до практичного впровадження пропозиції щодо документального забезпечення та визначення елементів облікової політики за операціями переробних підприємств, які сприятимуть вирішенню практичних завдань посилення їх конкурентних позицій; Департаментом агропромислового розвитку Тернопільської області (довідка № 01.31914.7 від 17.02.2014 р.) – впроваджено модель інтегрованого бухгалтерського обліку, яка забезпечує зіставлення показників звітності різних підприємств і галузей, підвищує загальний методологічний рівень обліку, зменшує витрати на його ведення та складання звітності, посилює дієвість контролю за діяльністю адміністрації підприємств;

*на рівні суб'єктів господарювання:* ТОВ Пивоварнею «Опілля» (довідка № 27 від 17.02.2014 р.) використані методичні підходи до вибору форм організації ведення облікового процесу; ТОВ «Тернопільхлібпром» (довідка № 3/46 від 25.03.2014 р.) впроваджено у практичну діяльність методичні підходи до побудови організації бухгалтерського обліку витрат на переробку продукції сільського господарства з урахуванням показників якості придбаної сировини, модель обліку виготовлення хлібобулочних виробів; ПАТ «Тернопільський молокозавод» (довідка № 38 від 22.11.2013 р.) прийнято до впровадження пропозиції щодо поділу інформації на три групи: інформацію, яку не можна приховувати; інформацію, яку не вигідно приховувати та інформацію, яка

підлягає захисту та перелік відомостей, що належать до комерційної таємниці; ТОВ Науково-виробниче об'єднання «Зернопереробка» (довідка № 24 від 02.12.2013 р.) у практичній діяльності застосовано рекомендації щодо покращення організації бухгалтерського обліку операцій з виготовлення продукції переробки, її документального забезпечення та визначення основних елементів облікової політики, що сприятимуть посиленню конкурентних позицій підприємства; ПП «Альма-Віта» (довідка № 15 від 12.07.2014 р.) запроваджено методичні підходи до розробки наказу про облікову політику, що забезпечує зближення всіх видів бухгалтерського обліку на підприємстві; ТОВ «Бучацький сирзавод» (довідка № 29 від 15.11.2014 р.) запроваджено у практичну діяльність підходи до побудови моделі автоматизації облікового процесу на переробних підприємствах з метою оптимізації виробництва та до визначення сильних та слабких сторін суб'єкта господарювання для забезпечення позитивних кінцевих результатів; у філію «Монастирський молочний завод» ТОВ «Продагроальянс» (довідка № 16 від 08.05.2015 р.) – ініційовано практичне використання облікової системи переробних підприємств у ринковому середовищі як сукупності бізнес-процесів, а саме запроваджено інформаційну систему SAP для формування інтегрованої інформаційної бази підприємства;

*на рівні навчальних закладів:* матеріали досліджень використовуються в навчальному процесі при читанні лекцій та проведенні практичних занять зі студентами денної та заочної форм навчання, а також при написанні курсових, дипломних, магістерських робіт за спеціальністю «Облік і аудит» у Тернопільському національному економічному університеті (довідка № 126-05/3046 від 31.12.2013 р.)

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Теоретичні узагальнення, наукові розробки, висновки та пропозиції, наведені у дисертації, є особистим надбанням автора. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертації використано лише ті ідеї та пропозиції, що є власними

дослідженнями здобувача. Внесок автора у працях, опублікованих у співавторстві, наведено у переліку основних публікацій за темою роботи.

**Апробація результатів дисертації.** Матеріали за темою дисертації апробовано на 31 Міжнародній і Всеукраїнській науково-практичних конференціях: «Розвиток науки про бухгалтерський облік» (м. Житомир, 2000 р.); «Реформування земельних відносин як процес відродження українського села» (м. Бучач, 2000 р.); «Счетоводство в началото на ХХІ-то столетие» (м. Ценов, Болгарія, 2001 р.); «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи» (м. Київ, 2003 р.); «Нова економіка і вища освіта» (м. Донецьк, 2003 р.); «Розвиток дорадництва в аграрній економіці» (м. Тернопіль, 2004 р.); «Конкурентоспроможність аграрного сектора економіки і механізм її підвищення» (м. Тернопіль, 2005); «Теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку економіки України» (м. Чортків, 2006 р.); «Становлення облікової політики в Україні» (м. Тернопіль, 2007 р.); «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України» (м. Тернопіль, 2007 р.); «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України» (м. Тернопіль, 2007 р.); «Місце і роль бухгалтерської професії в сучасних інтеграційних процесах економіки» (м. Мукачеве, 2008 р.); «Теорія і практика ринкових перетворень: економічний та соціальний контекст» (м. Вінниця, 2008 р.); «Формування єдиного економічного простору Європи та завдання економічної науки» (м. Тернопіль, 2008 р.); «Стратегия и тактика развития производственно-хозяйственных систем» (г. Гомель, Беларусь, 2009 г.); «Проблеми, напрями і механізми забезпечення сталого розвитку суб'єктів національної економіки» (м. Тернопіль, 2010 р.); «Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики» (м. Київ, 2010 р.); «Система контролю в умовах глобалізації, закономірності та протиріччя» (м. Тернопіль, 2010 р.); «Облік як інформаційна систем а для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі» (м. Тернопіль, 2010 р.); «Інноваційний розвиток національної економіки» (м. Тернопіль, 2011 р.); «Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України» (м. Тернопіль, 2011 р.);



«Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору» (м. Київ, 2011 р.); «Система контролю: проблеми та перспективи розвитку» (м. Тернопіль, 2011 р.); «Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту» (м. Київ, 2012 р.); «Актуальні проблеми розвитку економіки в умовах глобалізації» (м. Чортків, 2012 р.); «Сучасні тенденції розвитку обліково-економічної науки» (м. Київ, 2013 р.); «Современные проблемы методологии и организации бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита в условиях перехода на МСФО и МСА» (г. Ставрополь, Россия, 2013 г.); «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації» (м. Тернопіль, 2014 р.); «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації» (м. Тернопіль, 2015 р.); «Everething in Name of Scinse» (м. Цюріх, Швейцарія, 2015 р.); «Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки» (м. Київ, 2015 р.).

**Публікації.** Основні положення дисертації викладені у 74 наукових працях, у тому числі: 3 монографіях (1 – одноосібна та 2 – у співавторстві); 33 статтях у наукових фахових виданнях, з яких 6 статей опубліковано у виданнях України, що включені до міжнародних наукометричних баз, 1 стаття – в електронному науковому фаховому виданні та 2 статті – у періодичних виданнях іншої держави; 31 тезах доповідей на науково-практичних конференціях; 7 публікаціях – в інших виданнях. Загальний обсяг публікацій, які належать особисто здобувачеві, становить 52,9 друк. арк.

**Структура та обсяг дисертаційної роботи.** Дисертація складається зі вступу, п'яти розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Повний обсяг дисертації викладено на 540 сторінках, обсяг основної частини – 405 сторінок. Дисертація містить 54 таблиці на 52 сторінках, 106 рисунків на 104 сторінках, 27 додатки на 86 сторінках. Список використаних джерел налічує 473 позиції на 46 сторінках.

# РОЗДІЛ 1.

## ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОСНОВИ ЇЇ РОЗВИТКУ В УМОВАХ ІНФОРМАЦІЙНОЇ ЕКОНОМІКИ

### 1.1. Інформаційна економіка та її вплив на організацію обліку діяльності підприємств з переробки продукції сільського господарства

Переробні підприємства, як і будь-які інші суб'єкти господарювання, сьогодні функціонують в умовах постіндустріального (інформаційного) суспільства, що позначається не лише на їхній діяльності, а й на бухгалтерському обліку як інформаційній базі управління. Провідними чинниками розвитку такого суспільства є різні види знань та інформації, що різнобічно охоплюють складні явища й процеси людського буття, в тому числі економічні. В умовах нестабільності останні вимагають максимального врахування всіх можливих впливів, що, у свою чергу, значною мірою ускладнює процес управління загалом і управління господарською діяльністю зокрема. У цьому контексті акцент на традиційних базових постулатах бухгалтерського обліку, який продовжує бути основним інформаційним джерелом прийняття рішень, вже не відповідає реальним запитам системи управління. Зокрема, в сучасних умовах відбувається зміна запитів системи управління і спрямування його напрямку в бік наукового обґрунтування розвитку діяльності.

Головна мета управління, як вважає П. Друкер полягає в прагненні націлювати підприємства на те, щоб створювати багатство, а не на те, щоб контролювати витрати [455, с. 27 – 35]. Цей факт, не відображений в традиційних системах управління, повинен знайти реальне втілення в сучасних управлінських концепціях і враховуватися при формуванні інформаційної бази прийняття рішень. Отже, важливою умовою ефективного управління постає вміння правильно передбачати майбутнє. У свою чергу, достовірність прогнозу можна забезпечити тільки на основі глибокого ретроспективного аналізу

закономірностей перебігу процесів у минулому. Це вимагає наявності широкого спектру даних, які характеризують не лише економічні показники суб'єктів господарювання, але і інформаційною складовою розвитку економіки та суспільства загалом. У цьому контексті логічно визнати зростання ролі інформації, що характеризується як знання. Останні – основний атрибут інформаційного суспільства, що характеризується низкою загальних концептуальних рис, які можна деталізувати часткою, котра належить до мегаважливої сторони існування людського суспільства – економічної (рис. 1.1) та ознак (додаток А).



*Рис. 1.1. Риси інформаційного суспільства, що мають вплив на організаційні засади бухгалтерського обліку*

*Риси в економічній площині запропоновано автором.*

Узагальнені на рис. 1.1 риси інформаційного суспільства достатньо чітко виокремилися в останній чверті XX ст. та мали безумовний вплив і на економіку, як основу підвищення рівня людського розвитку. У зв'язку з цим серед розмаїття інформаційних потоків слід виділити інформацію економічного характеру, що становить найбільшу цінність для людей, пов'язаних із капіталом, де чільне місце належить бухгалтерській інформації, яку А. П. Бархатов [13, с. 29] називає літописом економіки.

Інформація економічного характеру включає в себе інформацію, яка продукується системою бухгалтерського обліку й в комплексі виступає базою формування поняття інформаційної економіки, яке набуло поширення в 1970–1980-х роках, коли велика частина ВВП забезпечувалась діяльністю з виробництва, обробки, зберігання і розповсюдження інформації та знань. Виведення знань у ранг ключової основи зростання результативності виробничої діяльності, ототожнення інформації з товарною продукцією та її дослідження переважно за допомогою статистичних методів створило передумови для перегляду економічної парадигми в цілому.

Щодо цього Дж. Стігліц [372, с. 539] зазначає, що інформаційна економіка є фундаментальною зміною парадигми, яка посідала панівні позиції в економічній науці та суттєво вплинула на сучасний підхід до економічних проблем, трактувала явища, яким раніше не було пояснень, змінила погляди на функціонування економічного механізму і спричинила переосмислення розуміння ролі держави в ньому.

Інформаційну економіку ще називають економікою знань, що обґрунтовує потребу визначитися з термінологією і показати відмінність між інформацією та знанням. Безумовно, ці поняття пов'язані між собою, проте різниця між ними є принциповою. Х. Демсец і К. Ерроу [473] вибудовують такий логічний ланцюжок: інформація створює продуктивне поле для винаходів, стимулюючи виробництво нових знань, що сприяє оптимізації розміщення матеріальних ресурсів і зародженню інших винаходів. Науковець, М. Ю. Шерешева [425], досліджуючи цю проблему, розглядає інформаційну

економіку як поточний етап соціально-економічного розвитку, а економіку знань як можливий наступний етап. Така думка має в своїй основі раціональне зерно, однак слід визнати, що на практиці взаємозв'язок між цими поняттями виявляється не у переході від одного до іншого, а в комплексному поєднанні. Свідченням цього є той факт, що інформаційна економіка містить у собі елементи економіки знань. Окрім цього, вона має також характеристики інноваційної та інтернет-економіки (рис. 1.2).

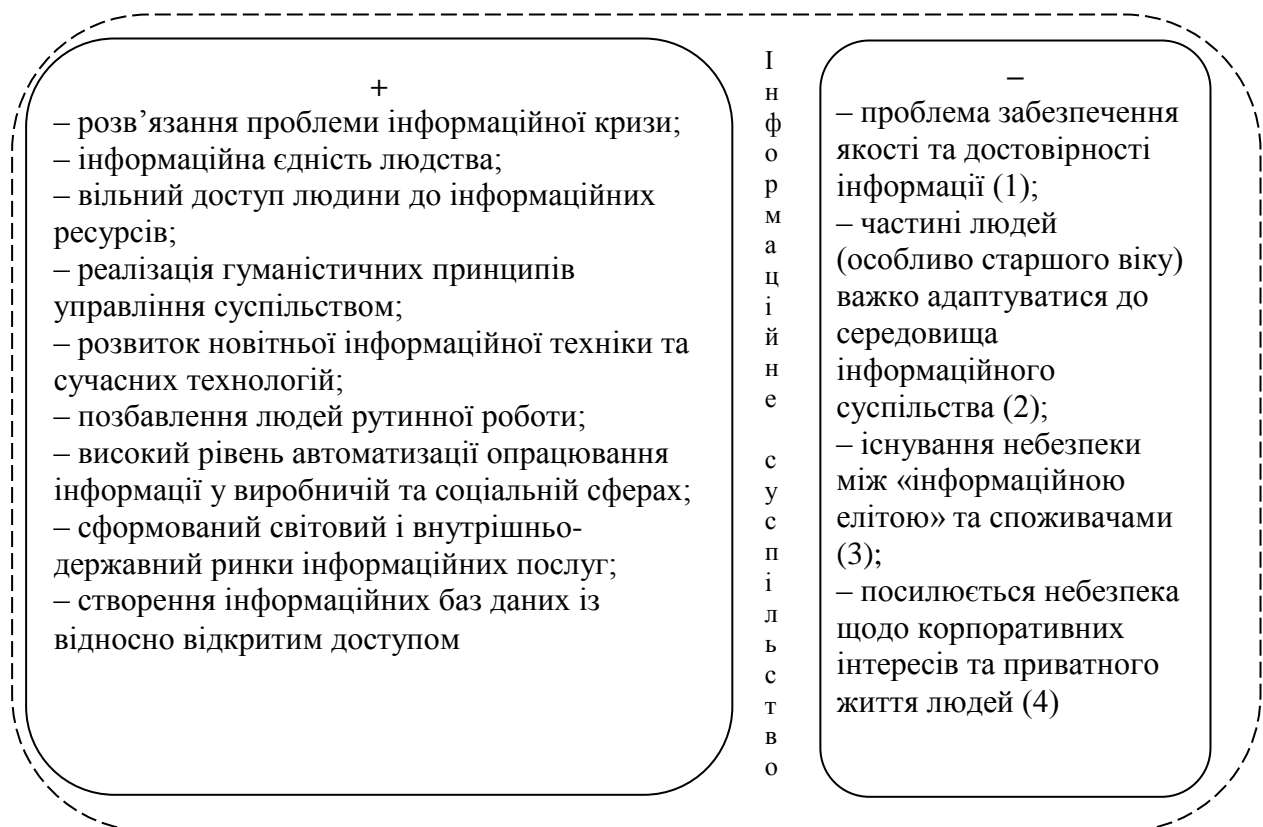


**Рис.1.2. Основні ознаки інформаційної економіки**

*Структуровано автором з урахуванням [425].*

Тому цілком обґрунтованим висновком з цього є доцільність називати сучасний період розвитку економіки інформаційним. Для остаточного з'ясування його сутнісного змісту варто розглянути трактування поняття постіндустріальної економіки, яке дуже часто зустрічається у працях учених. О. І. Волкова та М. П. Денисенко зазначають: «Інформаційний вибух, який стався останнім часом і перетворив індустріальну економіку на інформаційну, суттєво змінив усі суспільні процеси» [102]. На відміну від індустріального суспільства, де панує виробництво матеріальних благ і матеріальна продукція, в інформаційному (постіндустріальному) – це виробництво послуг, тобто в ньому переважають нематеріальне виробництво і нематеріальні блага. Інформація вносить істотні зміни у світоглядні основи життя людини і суспільства. На

сучасному етапі інформаційний продукт і послуги набувають значення стратегічного ресурсу економічного розвитку. Таким чином, основним принципом нової парадигми інформаційного суспільства є орієнтація на інтелектуальний, творчий, креативний потенціал. Тому інформаційне суспільство позиціонується як суспільство розумової праці, котре ґрунтується на використанні знань у всіх сферах діяльності людства, в тому числі такої як ведення обліку. Зрушення у бік інформаційного суспільства є предметом уваги великої когорти дослідників. Низка іноземних авторів [463; 464; 467; 468; 470 та ін. ] розглядали ці зміни як сприятливі для економічного піднесення добробуту суспільства. Проте, поряд із перевагами існують й недоліки, які одночасно мають вплив на економіку країни та формування інформаційного забезпечення управління, зокрема (рис. 1.3).

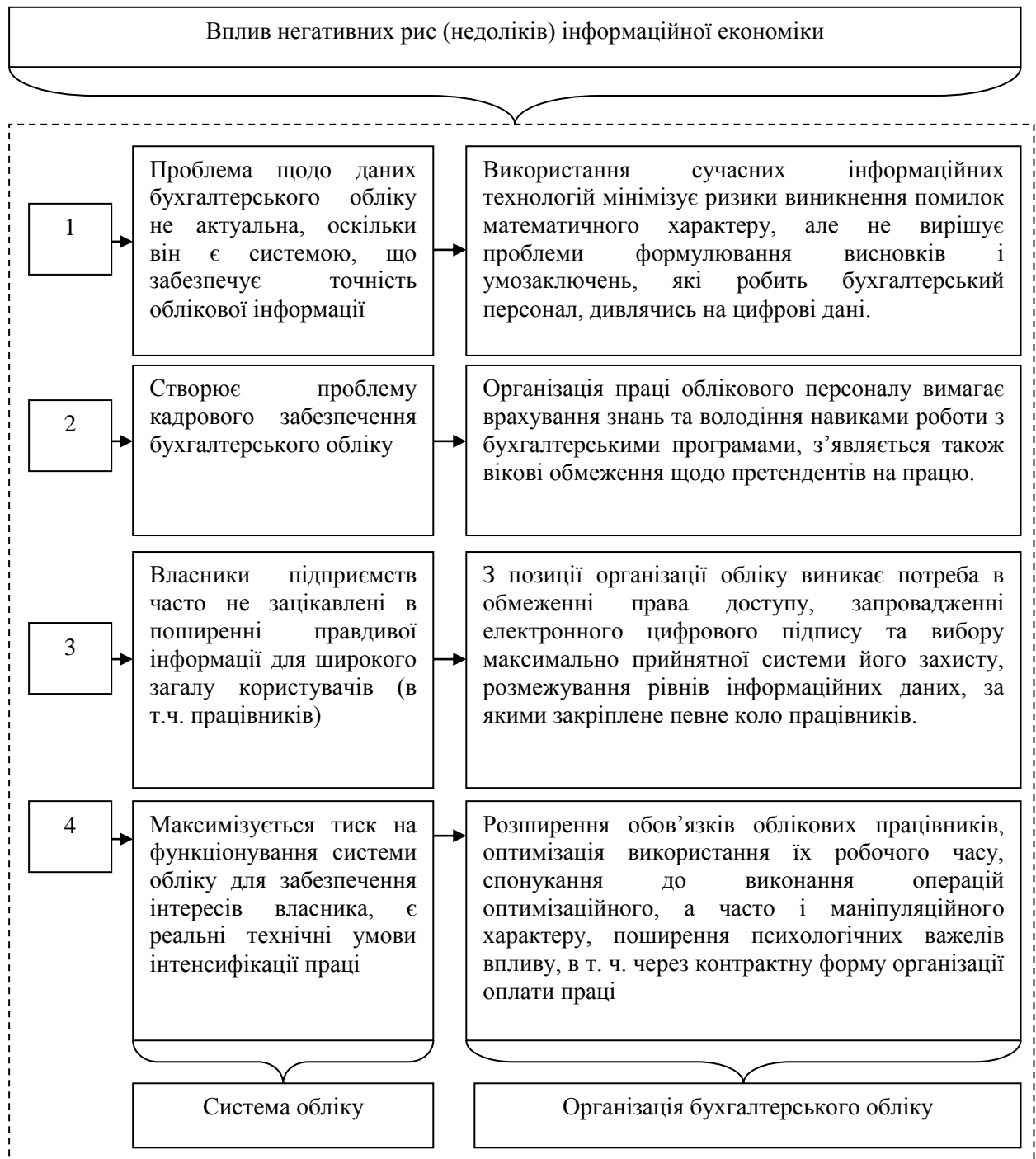


**Рис. 1.3. Позитивні та негативні риси інформаційного суспільства**

*Розроблено автором і деталізовано нижче з позиції впливу на формування інформаційної бази управління суб’єктами діяльності*

У контексті негативного впливу на формування інформаційної бази управління суб’єктами господарської діяльності ці недоліки позначаються на

системі бухгалтерського обліку як основного її продуцента (виробника), зокрема на його організації (рис. 1.4).

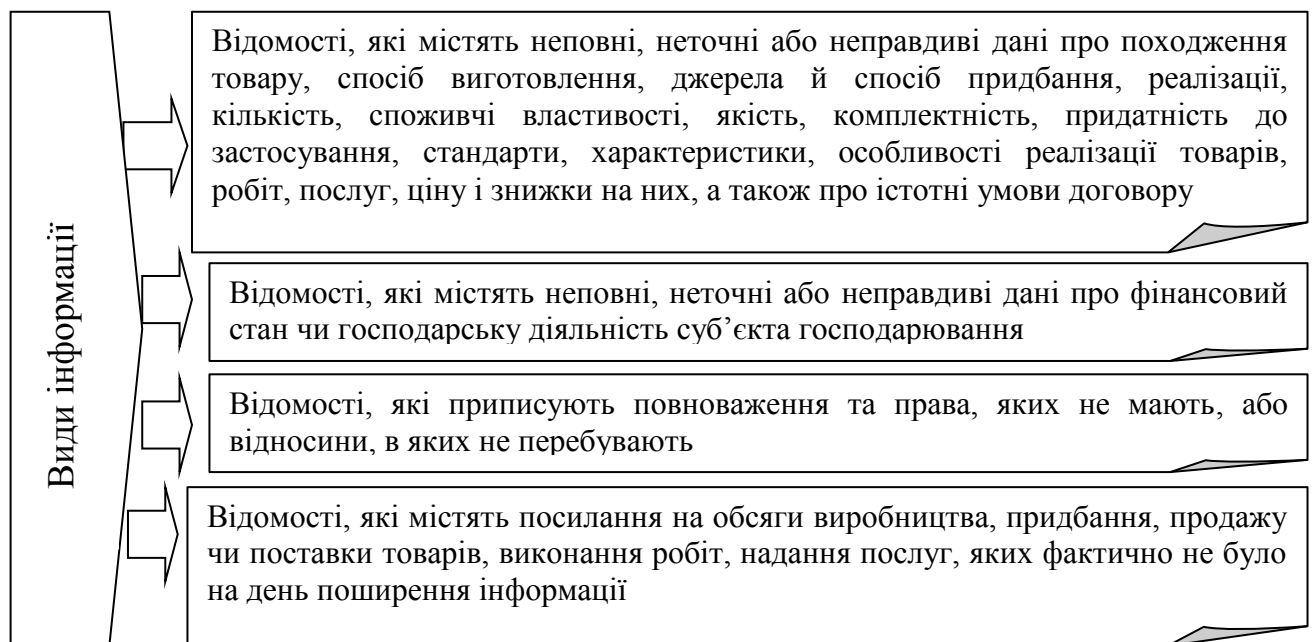


**Рис. 1.4. Прояв впливу негативних рис інформаційного суспільства на систему бухгалтерського обліку та його організацію**

*Узагальнено автором самостійно.*

Ці та низка інших недоліків, які можуть мати прихований характер, суттєво впливають не лише на рівень інформаційної насиченості середовища

діяльності, а й на економічні процеси на макро- та мікрорівні. У випадку останнього, для оцінювання ефективності діяльності підприємств не варто обмежуватися вже звичними складовими ресурсного потенціалу або класичними факторами виробництва (робоча сила, капітал, земля), а необхідно доповнити його новими складовими – інформація та знання. Інформація і знання як більш потужні продуктивні сили вплинули на те, що на початок XXI ст. розрив у прибутках між найбагатшими і найбіднішими країнами світу збільшився до 72:1. Протягом останніх 25 років він зріс майже у 10 разів [378, с. 152]. Таким чином, інформатизація почала відігравати ключову роль в забезпеченні прискорення соціально-економічного розвитку й виведенні країн, які поклали її в основу економічних процесів, на якісно вищий статусний рівень. Не залишилась осторонь цих тенденцій і Україна, яка, як констатує С. А. Кузнецова [165, с. 23], за стратегічну мету розвитку інформатизації суспільства обрала інформатизацію економіки. При цьому варто акцентувати увагу на тому, що суб'єкти економічних відносин, які використовують інформацією, для уникнення негативних наслідків повинні, перш за все, ідентифікувати інформацію, яка вводить в оману (рис. 1.5).

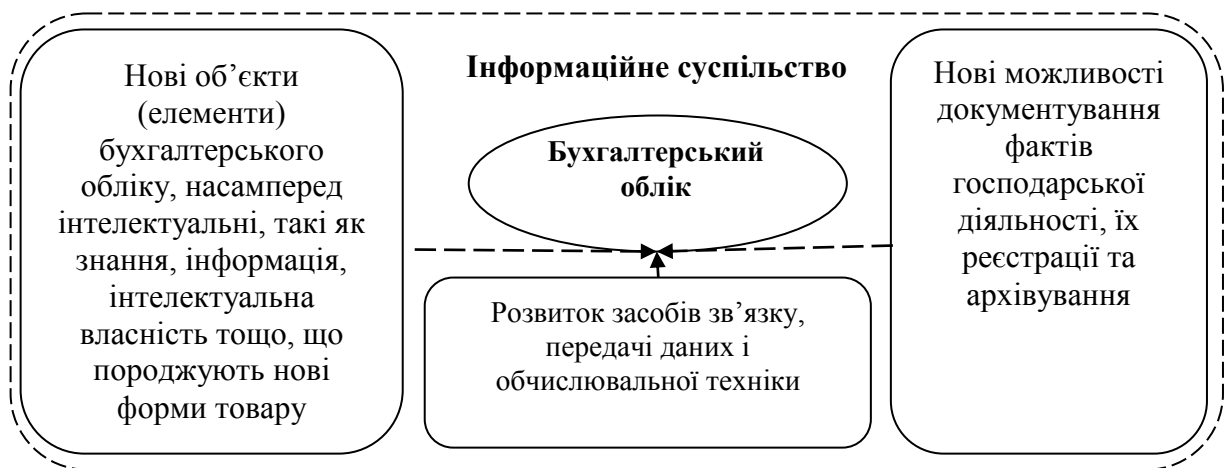


**Рис.1.5. Інформація, яка вводить в оману**

*Запропоновано автором на основі врахування наявних в чинній практиці ситуацій.*



Аналіз змісту складових, відображених на рис. 1.5, приводить до висновку, що серед вказаних видів інформації друга позиція має безпосереднє відношення до системи бухгалтерського обліку та його організації. Атрибутом цього виду інформації в сучасних умовах, як переконує практика, є широке використання комп'ютерної техніки для формування баз облікових даних. Загалом, йдеться про те, що інформаційна економіка змінює не лише характеристику виробництва та економічних відносин, а й інформаційні технології, які безпосередньо впливають на бухгалтерський облік, а отже, на концепції, покладені в основу його теорії (рис. 1.6).



**Рис. 1.6. Вплив інформаційної економіки на бухгалтерський облік**

*Розроблено автором.*

У такій ідентифікації позиціонування інформації загалом і облікової зокрема слід розглядати щонайменше з двох позицій:

- часової (оперативної) придатності для прийняття рішень, спрямованих на досягнення кращих результатів використання факторів виробництва;
- можливості впливу на економічні явища та процеси з метою формування кількісних і якісних переваг в умовах невизначеності й наявності альтернатив.

Поняття невизначеності стало ключовим у дослідженні інформації К. Шеноном, який стверджував, що невизначеність існує тоді, коли потрібно

зробити вибір однієї з двох або кількох можливостей. На даний час більшість дослідників, формуючи визначення терміна «інформація», користуються поняттям «невизначеність». Так, В. М. Петрович вважає, що інформацію можна визначити як сукупність відомостей, що знижують невизначеність сприйняття навколишнього світу [240, с. 112].

Італійський професор Дж. Галассі [70] також зазначає, що сучасна концепція інформаційної економіки розвинулася з моделей раціонального вибору в стані невизначеності. Він доповнює, що вивчення інформації та інформаційних систем, якою є бухгалтерський облік, це благодатне підґрунтя для цікавих відкриттів, багате теоретичне припущення і перспектива подальшого розвитку.

Дж. Стігліц [372, с. 542] обґрунтовує думку, що інформація є просто різновидом трансакційних витрат. Багато економістів Чиказької школи дотримувалися підходу, відповідно до якого інформаційна економіка розглядалась як одна з гілок прикладної економіки. На думку С. М. Галузіної [72], облікові дані слугують сировиною для створення інформації.

На наше переконання, неможливо повністю погодитися із висловленою думкою цієї дослідниці, оскільки в системі бухгалтерського обліку існують дані, показники та інформація. Дані є відомостями, фактами, величинами та їх співвідношеннями, перетворення й опрацювання яких дають можливість отримати інформацію, тобто знання про певний предмет, процес або явище. Інформація містить лише ті дані, які зменшують невизначеність подій, що цікавлять замовника, користувача, тобто знову одержані відомості, а кількість інформації, що міститься в них, залежить від того, якою мірою їх не можна було передбачити заздалегідь.

Таким чином, термін «інформація» є досить широким поняттям. У змістовому плані вона є інформаційним ресурсом, тобто отримані знання й відомості про стан зовнішнього і внутрішнього середовища системи використовуються у виробництві й управлінні як фактор підвищення

ефективності. У цьому випадку слід акцентувати увагу на наявності відмінностей між поняттями інформація і знання, що дасть змогу обґрунтувати розуміння сутнісних характеристик інформаційної економіки як сучасного етапу соціально-економічного розвитку і економіки знань як можливого наступного етапу.

В класичному розумінні знання – це продукт функціонування людини в процесі пізнання, що виявляється шляхом засвоєних законів, понять, принципів, а також зафіксованих прикладів явищ і предметів. Воно може бути емпіричним, недостатньо узагальненим, і теоретичним, що відображає закономірні зв'язки та відносини, котрі існують в дійсності (табл. 1.1).

*Таблиця 1.1*

### **Різновиди знання, описані в літературі**

<b>Вид знання</b>	<b>Сутність</b>
Неявні	Персональні знання, пов'язані з індивідуальним досвідом; звички, шаблони мислення, поведінки, інтуїція. Неявні знання перебувають в головах людей, особистих архівах, на відміну від явних знань, є особистими, з контекстуальною забарвленням, і тому їх складніше формалізувати і передати
Явні	Накопичений досвід, який може бути виділений і представлений у формі звітів, аналізів, керівництв, вказівок, рекомендацій до дії. Ці знання легко формулювати, фіксувати, записувати і передавати з використанням інформаційних технологій
Інноваційні	Унікальні знання, які забезпечують конкурентну перевагу в розглянутій діяльності. Вони дозволяють змінювати «правила гри»

*Узагальнено автором на основі: [130, с.132; 142].*

Знання слід відрізнити від даних та інформації, оскільки це поняття є ширшим, але за своєю сутністю менш позиціонованим і більш імовірнісним (не таким точним, як дані та інформація). Однак, саме знання та їх використання є основним чинником економічного розвитку, основою трансформаційних процесів. Між цими трьома поняттями існує тісний взаємозв'язок, правильне сприйняття якого в межах облікової системи дасть можливість уникнути впливу чинників, що знижують доречність і надійність інформації, досягти

підвищення точності даних та результативності й ефективності використання ресурсів, а на виході отримати нові знання, необхідні для подальших удосконалень. Неодмінним учасником ланцюга взаємозв'язку: дані – інформація – знання, є носії знань. У системі бухгалтерського обліку, як і в багатьох інших системах, ними, в першу чергу, є люди (зі своїми вміннями, навичками, компетенціями), які в сукупності генерують створення організаційного знання.

Останнє, на думку І. Нонаки та Х. Такеучі, яку ми поділяємо, інтегрує сукупність знань працівників на рівні організації в цілому й ідентифікується як базові корпоративні знання про її функціонування в поєднанні з невідокремленими знаннями співробітників. Ці автори визначили чотири типи трансформацій, які у сукупності задають спіралевидну модель розвитку організаційного знання: соціалізація (перетворення неформалізованого знання в формалізоване), тобто набуття нового досвіду й удосконалення існуючих навичок; екстерналізація (перехід неформалізованих знань у формалізовані); комбінація (перехід формалізованих знань у формалізовані), тобто сполучення знань з різних сфер; інтерналізація (перехід формалізованих знань у неформалізовані), прикладом якої є отримання нового досвіду в результаті навчання на практиці [219, с. 47].

Переконливі докази прогресивного зростання багатьох японських фірм на основі вдалого використання організаційних знань, наведені І. Нонакою та Х. Такеучі [219], дозволяють стверджувати, що їхня теорія може бути основою для відповідного прориву (у позитивному сенсі цього слова) і такої невід'ємної складової організації як бухгалтерська служба.

Організаційні знання в цьому контексті вимагають дослідження низки питань щодо:

- факторів, які впливають на систему обліку та способів їх ідентифікації;
- способів розвитку носіїв знань та їх ротації з метою формування оптимальної організаційної структури бухгалтерської служби;

– розвитку комбінативності й гнучкості організаційних трансформацій у системі обліку тощо.

Відомо, що основними вимогами до інформації, яка продукується системою обліку є своєчасність, недотримання якої може призвести до втрати її доречності, а також точність. Будь-які викривлення облікової інформації, тобто неправильне відображення і представлення даних бухгалтерського обліку через порушення встановлених правил його організації та ведення, різко знижують цінність бухгалтерської інформації, тобто негативно впливають на її якісні характеристики.

У такому ракурсі слід вирішувати усі названі вище питання. Тобто, досліджуючи вплив факторів, потрібно деталізувати їх у контексті узагальнення з часовим та якісним критеріями інформації й розглядати через призму можливостей виникнення спотворень даних. Розглядаючи проблематику способів розвитку носіїв знань, їх ротації, а також трансформаційних змін у бухгалтерській службі, варто враховувати вплив нової (чи удосконаленої) організаційної структури на швидкість отримання інформації та її об'єктивність.

Одним з основних факторів, що може спричинити спотворення облікової інформації, є особливості конкретної галузі діяльності, стан її розвитку та економіки країни в цілому (криза, депресія, підйом).

Зокрема, безпосередньо впливають на об'єктивність бухгалтерських показників, у тому числі відображених у звітності, особливості виробничої діяльності суб'єкта господарювання та технологія виробництва. Причиною недостовірності облікової інформації можуть стати також невдало вибрана облікова політика, метод її застосування або неадекватність розкриття інформації в бухгалтерській звітності. Окрім цього, варто акцентувати увагу й на носіях знань – працівниках, які через свою професійну компетенцію і використання власних позицій відіграють значну роль у господарюванні й інших учасників, які мають певний інтерес до діяльності суб'єкта (табл. 1.2).

### Ключові гравці та їх роль у діяльності підприємства

Особи, що відіграють ключову роль у діяльності підприємства	Стратегічні рішення відносно діяльності суб'єкта господарювання
Власники підприємства	Їх прерогатива – стратегічні рішення відносно підприємства – бути або не бути підприємству. За власниками залишається важливе коло питань, що мають стратегічне значення для підприємства
Працівники бухгалтерської служби	Основні виробники інформації, яка повністю охоплює діяльність суб'єкта та характеризує її результати й використовується для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних управлінських рішень
Менеджери підприємства	Їх завдання – ухвалення рішень з поточного управління фінансами, використання ресурсів, для отримання найбільшого ефекту; управління грошовими потоками, здійснення планових інвестицій і т.д. Вони виступають в ролі споживачів і виробників інформації. Потребують інформації, яка сприяє належному виконанню ними своїх обов'язків з поточного управлінням, а з іншого боку, періодично видавати певний об'єм даних, у вигляді періодичної звітності
Сторонні особи	Це потенційні власники, лендери, контрагенти, які перебувають у фінансових відносинах з підприємством або, які мають намір налагодити подібні відносини; професійні аналітики, що надають консультаційні послуги потенційним інвесторам та ін. Ці особи не мають доступу до внутрішніх інформаційних джерел

*Розроблено автором з врахуванням практики досліджуваних підприємств.*

Специфіка виконання професійних функцій і повноважень в умовах інформаційної економіки вимагає від працівників не лише постійного самовдосконалення в професійному плані, але і врахування зовнішніх чинників та інтересів зацікавлених сторонніх осіб. У цьому випадку слід констатувати факт наявності взаємної обумовленості вимог до облікової інформації (з урахуванням зовнішніх, у т. ч. міжнародних вимог), що пояснює потребу гармонізації вітчизняних стандартів обліку з міжнародними. Не вдаючись до детального обґрунтування цієї тези, зважаючи на наявність переконливих

аргументів, наведених у багатьох наукових дослідженнях, і переведення її з категорії сумнівної позиції в аксіому сучасного розвитку національної економіки, вважаємо за доцільне наголосити на потребі обов'язкового врахування галузевих особливостей при побудові організаційної та методичної основи бухгалтерського обліку.

Повертаючись до професійних функцій та повноважень, слід визнати, що інформаційній економіці притаманні ряд рис, врахування яких, а точніше, їхнього впливу, накладає суттєвий відбиток на вимоги до працівників. Ці вимоги слід враховувати на різних рівнях ієрархічних шаблів управління, але особливо вони стосуються обліковців (працівників бухгалтерських служб). Зокрема, в умовах інформаційної економіки та постійного ускладнення економічних відносин у суспільстві, як правило, існує не одна, а кілька траєкторій досягнення необхідного результату. При русі за кожною з цих траєкторій обов'язково буде досягнуто результат, тобто діяльність виявиться результативною (навіть коли підприємство отримає збитки від виробничої діяльності, позитивним результатом буде обсяг виробленої продукції для споживачів). Але сутнісним атрибутом саме інформаційної економіки є врахування тієї позиції, що не всі траєкторії досягнення результату будуть оптимальні з точки зору відповідних критеріїв, а тому рух до результату за неоптимальними траєкторією не можна визнати ефективним. Таким чином, ми отримуємо важливий висновок: будь-яка ефективна діяльність є результативною, але не будь-яку результативну діяльність можна вважати ефективною. Результативність – це необхідна, але недостатня умова ефективності. Виконання цієї умови надзвичайно актуальне для сучасної системи обліку, зокрема для її організації, під якою (у широкому розумінні) слід розуміти створення всіх умов, необхідних для надання керуючій системі підприємства інформації для прийняття ефективних управлінських рішень і контролю за їх виконанням.

Сутність поняття організації бухгалтерського обліку як у вузькому, так і широкому змісті висвітлено в наукових публікаціях багатьох відомих

вітчизняних і зарубіжних науковців [43; 66; 127; 162; 170; 184; 134; 241; 347; 371; 417; 419; 430; 434]. Не применшуючи ролі та вагомості цих позицій, зауважимо, що вони всебічно охоплюють складові елементи організації, починаючи від окремого працівника й закінчуючи системою комунікацій, необхідною для здійснення управління, та відображають авторське бачення цього поняття на мікрорівні. Значно менше позиціонується воно через призму зовнішніх впливів. Окрім того, наявність різних формулювань означення слід пов'язати з відсутністю трактування в чинному вітчизняному законодавстві. Зокрема, у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (Закон України № 996-XIV), виокремлено розділ 3 «Організація та ведення бухгалтерського обліку», але в останньому, та в «Загальних положеннях» (розділ 1 стаття 1 «Визначення термінів») не наведено поняття «організація бухгалтерського обліку». Більше того, достатньо складно його вивести зі змісту вищеназваного розділу, оскільки відсутнє чітке позиціонування її складових.

Найбільш вдалим буде визначення, в основу трактування якого покладається мета функціонування об'єкта. Мета бухгалтерського обліку зафіксована у статті 3 Закону України № 996-XIV, досить вузько позиціонує його організацію, оскільки трактується як надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [114]. Водночас названий закон (стаття 2 розділу 3) відносить питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів [114].

З позиції держави це цілком виправданий підхід, тим більше, що правила, порядок та інші подібні аспекти ведення бухгалтерського обліку чітко регулюються чинними нормативно-правовими актами задля наявності можливостей уніфікувати цей процес в основному з метою контролю правильності сплати податків. Стосовно суб'єкта господарювання та його



власника мета організації бухгалтерського обліку має інші характеристики, які в емпіричному сутнісному змісті навіть мають протилежні спрямування. Наприклад, прагнучи досягти максимально високих результатів діяльності (під ними розуміємо прибуток, який залишається після виконання усіх зобов'язань, тобто нерозподілений прибуток), власник зацікавлений у тому, щоб мінімізувати зобов'язання, в тому числі ті, що пов'язані зі сплатою податків. У його розумінні організація бухгалтерського обліку в цілому та головний бухгалтер, як особа що відповідає за неї, повинен працювати таким чином, щоб мінімізувати витрачання власних коштів. Зауважимо, що зазвичай не мається на увазі використання незаконних і протиправних дій. У цьому контексті пошук посадової особи з вміннями шукати легальні шляхи підвищення ефективності та результативності діяльності суб'єкта господарювання не на основі удосконалення технологічної складової, а через використання законодавчих норм – актуальне завдання як власника, так і керівництва суб'єкта господарювання загалом. Іншою мотиваційною основою пошуку кваліфікованого головного бухгалтера є недопущення витрачання коштів на сплату штрафних санкцій за ведення бухгалтерського обліку.

Названі причини є далеко не вичерпним переліком цілей, які ставить власник при виборі керівника бухгалтерської служби. Однак аналогічний підхід цікавить його і в питанні її функціонування загалом, тобто організація бухгалтерського обліку з позиції власника, насправді повинна мати за мету уникнення неефективного витрачання коштів і забезпечення оптимізації діяльності в цілому. Таким чином, існують дві найбільш вагомні вимоги власника до організації бухгалтерського обліку щодо здатності бухгалтерської служби до:

– здійснення облікового відображення фактів господарської діяльності з дотриманням чинного законодавства та уникнення штрафних санкцій, пов'язаних з його порушенням;

– оптимізації усіх процесів, які відбуваються на підприємстві через обліково-аналітичні механізми з урахуванням внутрішніх і зовнішніх впливів і обставин.

Відповідність організації обліку цим вимогам цілком задовольняє і державні органи, оскільки акцент на їх дотриманні сприятиме подальшому зростанню економічного потенціалу держави.

У такій інтерпретації під організацією бухгалтерського обліку слід розуміти впорядковану, взаємопов'язану в часі сукупність засобів і складових, включаючи працівників із відповідними професійними компетентностями, здатну до формування облікових даних і інформації, необхідної для забезпечення підвищення ефективності функціонування суб'єкта господарювання. У цьому визначенні свідомо вилучено часто вживане словосполучення в «часі та просторі», оскільки сучасний технічний рівень засобів ведення обліку та електронних комунікацій дозволяє значною мірою дистанціювати їх.

Оскільки бухгалтерський облік обов'язково мають вести згідно з вимогами чинного законодавства всі суб'єкти господарювання незалежно від їх величини та обсягів діяльності, це гарантує ведення бухгалтерської документації та звітності. В цьому випадку навіть якщо їх формування буде здійснювати окрема особа (в тому числі завдяки використанню сучасних можливостей комп'ютерної техніки та віддаленого доступу), організація бухгалтерського обліку матиме мінімальну структурну складність, а перелік документів, які будуть формуватися, відповідатиме вимогам законодавства і власника, який оплачує роботу бухгалтера. Причому саме остання обставина може визначати як мінімальну (те, що передбачено чинними нормами), так і максимальну деталізацію облікової інформації (те, чого потребує власник для своїх управлінських запитів). У цьому контексті слід вказати на розширення у сучасних умовах меж і змісту облікової інформації, необхідної для потреб менеджменту, як у результаті розвитку інформаційної економіки, так і під впливом тих знань, які отримало людство (в тому числі з інших наук).

Г. Емерсон запропонував 12 принципів ефективності та передбачив їх у складі ведення облікових документів. За його твердженням (інженера за фахом) бухгалтерські документи містять для керівників більше інформації, ніж можна отримати шляхом безпосереднього сприйняття. Ці документи попереджують, нагадують про минулий досвід і дозволяють прогнозувати майбутнє. Жоден керівник не може оцінити стан справ у своїй компанії за відсутності даних про нормативи та ціни на матеріали, ставки заробітної плати і т.д. Тут суперечливими є твердження цього дослідника про те, що якою б детальною і точною не була бухгалтерія, сама по собі вона не може створити продуктивності. На думку науковця, її ідеали – це дебетування, кредитування і сальдування, та ще наявність виправдувальних документів на кожний запис. Жодних норм, крім норм, вже досягнутих у минулому, як стверджує він, бухгалтерія запропонувати не може; єдина непродуктивність, яку вона здатна розкрити, – це недосягнення тих результатів, які вже досягалися в минулому [442, с. 22].

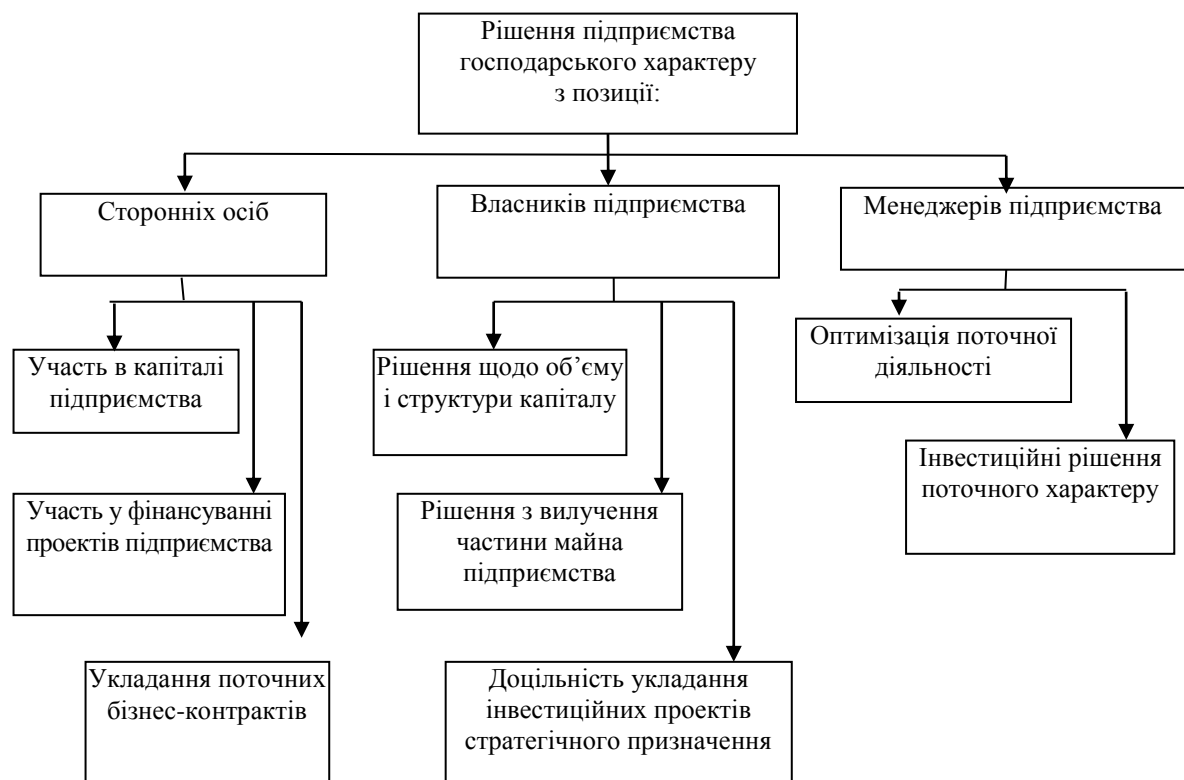
Остання теза заперечує нівелювання ролі бухгалтерського обліку, про яку наразі точиться активна дискусія в наукових колах і на чому акцентує увагу Г. Емерсон. Ідеалами бухгалтерського обліку дійсно є використання традиційних його елементів (зокрема рахунків і документування, на яких зосереджує увагу вищеназаний вчений), однак, за його ж висловлюванням, без того чи іншого виду бухгалтерії не працює і не може працювати жодне сучасне підприємство [442, с. 22]. Цим обґрунтовується факт виключної ролі бухгалтерського обліку, яку він може виконувати за належної його організації в діяльності суб'єкта господарювання і підвищенні її ефективності. Інша справа, наскільки вдало (ефективно) організована діяльність з ведення бухгалтерського обліку й узгоджено її взаємозв'язки - внутрішні (всередині бухгалтерії) та зовнішні (між нею і структурними підрозділами та їх керівниками). Загалом ефективною можна визнати тільки ту облікову систему, яка повною мірою володіє властивістю синергії, тобто максимальною ефективністю спільного функціонування її елементів.

В умовах інформаційної економіки до складу елементів організації обліку входять, як уже зазначалося, нові знання, в тому числі не лише пов'язані з технічною складовою (засобами) ведення бухгалтерського обліку, а й низка логіко-узагальнюючих, аналітичних, комунікативних та деяких інших. Про це свідчать дослідження запитів роботодавців до функцій і вимог до претендентів на посади бухгалтера, в тому числі головного. Зокрема, в умовах інформаційної економіки на перший план ставиться професійне ведення обліку та вміння працювати з програмним забезпеченням, але виняткову вагу тут мають ще й аналітичні навички (досвід обробки масової інформації, знання методів економічного аналізу, автоматизованих інформаційних систем, вміння логічно мислити і аналізувати та ін.), здатність вчитися, знання іноземної мови (переважно англійської), а також низка особистісних рис (стресостійкість, не конфліктність, навички працювати в команді тощо). До обов'язків, окрім відповідального ведення обліку (для чого зазвичай зазначається вимога знання бухгалтерського й податкового законодавства), належить участь в розробленні та впровадженні раціональної планової і облікової документації, прогресивних форм і методів ведення бухгалтерського обліку на основі використання сучасних засобів обчислювальної техніки. Отже, власнику потрібен бухгалтер, здатний забезпечувати ефективне ведення не лише бухгалтерської роботи, а й активний та впливовий учасник формування ефективної організаційної структури підприємства в цілому. З огляду на це він повинен мати навички аналізу математичного обґрунтування доцільності створення певного відділу, цеху, підрозділу та володіти інформацією про конкретні менеджерські очікування від їх роботи. При цьому його обов'язком має бути розробка регламентів щодо складу даних, які будуть накопичуватись в інформаційній системі, з позиції, що дані потрібні не самі по собі, а цінні лише тоді, коли їх можна використовувати для управлінського обґрунтування необхідних рішень (рис. 1.7).

Визначені на рис. 1.7 види рішень вказують на потребу наявності відповідних професійних характеристик бухгалтера як особи, котра

відповідає за надання інформації та облікових даних для обґрунтування управлінських рішень і їх реалізації. Принагідно слід зазначити, що такі рішення мають підлягати певній систематизації. Це дозволяє упорядкувати вимоги, що висуваються до обсягу і структури даних, які циркулюють в інформаційній системі і є взаємозалежними.

Дослідження вимог до претендентів на посади бухгалтерів також засвідчує необхідність наявності у них навичок працювати не лише з обліковими даними власного підприємства, а й вміло оперувати зовнішніми інформаційними потоками та обирати з них ті, що можуть бути використані для підвищення ефективності його діяльності. Тобто інформаційна економіка вимагає такої організації бухгалтерського обліку та повноважень працівників, яка б мала у своєму розпорядженні базу даних, значно ширшу, ніж наразі формує чинна облікова система.



**Рис. 1.7. Рішення господарського характеру підприємства з різних позицій (інтересів)**

*Узагальнено автором на підставі аналізу наявних на досліджуваних підприємствах основних управлінських рішень.*

При цьому слід розмежовувати базу для потреб функціонування підприємства та інформацію, яку слід надавати зацікавленим користувачам (потенційним інвесторам, постачальникам та іншим контрагентам). Наразі із системи бухгалтерського обліку інформація надається користувачам, яких прийнято поділяти на зовнішніх і внутрішніх. Вважається, що зовнішнім користувачам надається обмежений обсяг інформації, внутрішнім – повний. Для встановлення чіткого переліку складу інформації, яка може надаватися (з позиції підприємства), слід ідентифікувати користувачів та їхні інформаційні запити (додаток Б).

Практика переконує, що зазвичай інтерес користувачів пов'язаний з даними фінансової звітності. Таких користувачів можна поділити, як уже було зазначено, на дві групи, склад яких в умовах інформаційної економіки постійно розширюється (додаток В).

Бухгалтерський облік у сучасній його організації надає таку інформацію, а також містить відомості (поточну інформацію) про хід здійснення операції, а також заключну про факт, що відбувся. Для цих цілей визначають об'єктів обліку, підбирають методи формування інформації, визначають фахівців, за якими закріплюються функції, пов'язані зі здійсненням облікових процедур. Однак слід констатувати, що інтереси користувачів суттєво зросли й урізноманітнилися, що можна пояснити на наш погляд, розвитком інформаційної економіки. Сучасна система бухгалтерського обліку вже не має змоги задовольнити інформаційні потреби користувачів у повному обсязі. Зокрема, вона не відповідає вичерпною мірою запитам зовнішніх користувачів, оскільки вони не отримують повного обсягу інформації. У вигляді фінансової звітності їм надається лише дозована й не повна інформація, яка не дає змоги оцінити реальну картину бізнесу. Примітки, призначені для детальнішого розкриття наведеної інформації, у даному випадку не виконують такої функції. Детальніше інформація в примітках розкривається у звітах, складених за МСФЗ (порівняно зі звітами, складеними за П(С)БО), проте довільність форми і деталізації звітів, передбачена міжнародними стандартами, також допускає можливість певних

маніпулювань показниками для представлення інформації у вигідному для підприємства світлі.

Також чинна система бухгалтерського обліку, а відповідно – її організація, не достатньо інформативна і щодо запитів внутрішніх користувачів. Вона, як система збору даних, їх обробки та надання інформації для прийняття управлінських рішень, не має таких кількісних і якісних характеристик, а також спрямованості, необхідної сучасному суб'єкту господарювання, щоб він позиціонувався як швидко прогресуючий, успішний та конкурентоздатний.

Згідно з опитуванням, проведеним через анкетування бухгалтерів 64 підприємств Тернопільської області (додаток Д, Е), постає потреба у формуванні внутрішньої управлінської інформації (інтегрованого типу), яка включає в себе зведення різних масивів даних (рис. 1.8), і цей процес, на наше переконання, має забезпечити належна (відповідна) організаційна структура обліку.

<b>Внутрішня управлінська інтегрована інформація</b>			
З інтегрованого обліку	З контролю (інституційного і функціонального)	З управлінського аналізу	З інших структурних джерел

**Рис. 1.8. Формування внутрішньої управлінської інформації**

*Систематизовано автором з урахуванням чинної практики.*

Наявність достатньо вагомих засади (притаманних, лише інформаційній економіці), є умовою вирішення цієї проблеми. До таких засад слід віднести стрімкий розвиток комп'ютерних інформаційних технологій. З другої половини ХХ ст., як і було передбачено багатьма видатними вченими, настав інформаційний етап суспільно-економічного розвитку. Він включає в себе аспекти інтернет-економіки, економіки знань та інноваційної економіки, які у сукупності накладають відбиток на обробку інформації загалом і

бухгалтерської зокрема. Наразі ключова характеристика, яка відрізняє її від попередніх періодів – це дані, які зменшують невизначеність користувачів.

На підставі вищевикладених міркувань можна зробити деякі висновки. У сучасних умовах інформаційної економіки потрібна така організація обліку, яка здатна у максимально короткі терміни задовольнити всі запити користувачів. Бухгалтерія підприємства повинна створювати продукт – інформацію, на яку є попит і яка уможливорює формування альтернативних моделей діяльності й вибір оптимального варіанта. В ідеальному варіанті, бухгалтерська служба будь-якого підприємства, особливо з такими різноманітними технологічними характеристиками, як у переробній галузі, має продукувати не лише облікові дані, а й знання, які можуть бути використані як товар і продаватися при переході суб'єкта на інший рівень (наприклад, методика, яка вже себе вичерпала для конкретного її власника, але цікава виробникам, що знаходяться на нижчому щаблі економічного розвитку). Лише в такому разі організація бухгалтерського обліку буде ефективною та відповідати запитам інформаційної економіки.

Слід зауважити, що нині практично відсутнє адекватне розуміння ефективності організації та функціонування системи бухгалтерського обліку як на науковому, так і практичному рівні. Це пояснюється відсутністю нормативного документа з організації системи бухгалтерського обліку, неповнотою і непослідовністю висвітлення цих питань у нормативних документах. На нашу думку, необхідно розробити базовий уніфікований методичний документ прикладного характеру, в якому наочно, зі схемами і відповідним коментарем були б представлені в інформаційному та методичному взаємозв'язку всі аспекти організації системи бухгалтерського обліку та її структура з акцентом на ефективність її організації й можливість використання такого документа як рекомендацій для керівників та головних бухгалтерів підприємств і аудиторів. Такий документ може бути включений в систему стандартів бухгалтерського обліку.



Один з його розділів має бути присвячений ефективності організації та функціонування бухгалтерської служби. На наш погляд, він може включати: нормативно-законодавчі документи з організації системи бухгалтерського обліку; загальні положення; основні поняття; схему стандартного методичного підходу до побудови моделі ефективної організації та функціонування бухгалтерської служби; коментар до схеми; практичні рекомендації щодо адаптації стандартної моделі до умов підприємства; практичні рекомендації з організації внутрішнього контролю й аналізу ефективності функціонування бухгалтерської служби; практичні рекомендації щодо оцінки ефективності організації та функціонування бухгалтерської служби; в додатку мають бути зразки форм і документів. Більш предметно цей методичний документ повинен бути деталізований на галузевому рівні з урахуванням специфіки виробництва, особливостей продукції та інших характеристик. У нашому випадку це пов'язано з потребою ідентифікації виробничих процесів у переробній галузі та встановлення їх взаємозв'язку з іншими суміжними суб'єктами.

## **1.2. Формування облікової інформації для потреб управління: обліково-системний підхід**

Формування ефективної організації бухгалтерського обліку, а в більш широкому розумінні – системи обліку, вимагає врахування низки умов і чинників, а також вимог, які ставляться в сучасних умовах до інформації, яка нею продукується. Важливість врахування цього важеля впливу на економічну ефективність випливає з тези про те, що за різними даними інформація з системи бухгалтерського обліку займає від 70 до 85 % у загальному обсязі інформаційного масиву підприємства. На цьому свого часу акцентував увагу С. А. Думлер [101, с. 277], який відмічав, що дані бухгалтерського обліку займають 78,5% в загальному обсязі інформації промислового виробництва. При цьому понад 70 % усіх рішень на мікрорівні, як стверджує А. П. Бархатов [13], приймаються менеджерами на основі облікової інформації. На

підтвердження цього О. Е. Ситник [381, с. 28] зазначає, що бухгалтерський облік є головним і єдиним постачальником документально обґрунтованої інформації про фактичну наявність і використання майна та ресурсів, про господарські процеси й результати діяльності підприємства і на його основі будується переважна більшість управлінських рішень. Основні напрями використання облікової інформації охоплюють не лише контроль та оцінку, а й планування (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

### Основні напрями використання облікової інформації управлінцями

Напрямок використання	Суть напрямку
Контроль	Забезпечення достовірності облікової інформації щодо діяльності підприємства або використання його ресурсів
Оцінка	Оцінювання значення минулих і майбутніх подій
Планування	Одержання інформації про бажані ділові угоди та інші економічні події, а також вплив на організацію, використання цієї інформації як основи для побудови схеми дій, якої слід дотримуватися у подальшому

*Узагальнено автором на основі дослідження потреб і чинних практичних підходів.*

Загалом бухгалтерська інформація, заснована на ефективній організації обліку, є важливою для бізнесу, по-перше, тому, що допомагає менеджерам планувати і контролювати діяльність компанії; по-друге, дає можливість оцінити ситуацію компанії ззовні, що є важливою обставиною для традиційних користувачів. З позиції контролю така інформація важлива як важіль впливу на ефективність діяльності загалом і використання ресурсів зокрема.

Досягнення максимальної адаптації організації бухгалтерського обліку до сучасних інформаційних запитів і формування необхідних для різних рівнів управління облікових даних вимагає вжиття заходів для встановлення оптимального рівня їх деталізації.

Така позиція ідентифікується через тезу К. Еттлі про те, що управління – це мистецтво приймати важливі рішення за недостатньої інформації та нестачі часу [240, с. 113]. Щодо рішень, пов'язаних із забезпеченням ефективної

діяльності суб'єктів господарювання, таке твердження вимагає уточнення в частині максимального відмежовування даних, що не мають відношення до суті питання й потребують зайвих витрат часу на їх опрацювання [130, с. 135].

Отримати максимально потрібні облікові дані можна лише за допомогою інформаційної технології, яка включає: прийоми, способи і методи застосування засобів обчислювальної техніки при виконанні функцій збору, обробки, зберігання, передачі та використання даних; сукупність методів, способів, прийомів і засобів обробки документованої інформації, включаючи програмні засоби, і регламентованого порядку їх застосування; сукупність способів реалізації інформаційних процесів при виробництві інформаційного продукту; сукупність методів, пристроїв і виробничих процесів, що використовуються людьми для збору, зберігання, обробки та розповсюдження інформації. Хоча інформація про господарську діяльність є безпосереднім підсумком інтелектуальної діяльності процесу відображення, вона погано сприймається без свого носія – форми результату відображення. Тому система обліку повинна готувати не просто інформацію, передбачену його завданнями, сформованими на основі мети діяльності підприємства, а й забезпечувати таке її представлення для внутрішніх управлінських потреб, яке б не створювало непорозумінь між бухгалтерією й іншими структурними підрозділами – користувачами облікової інформації.

У зв'язку з цим перш ніж приступити до формування організаційної структури бухгалтерського обліку, щоб уникнути помилок при впровадженні системи обліку необхідно мати чітко сформовану його мету. Принагідно слід зауважити, що остання часто визначалася по-різному (додаток Ж).

Метою обліку в сучасних умовах обмеженості ресурсів і нестабільності є уможливлення беззбиткового функціонування. При цьому іншою, не менш важливою метою, яка стосується юридичної сторони функціонування підприємства, є розвиток обліку як інформаційної бази, в тому числі для захисту своєї інформації, як законної діяльності, що забезпечує сплату податків, соціальний захист працюючих, збереження, ефективного використання та

примноження майна. Зважаючи на такі загальні цілі, кожне підприємство визначає тільки йому притаманну мету діяльності, яку не завжди всі знають і яка має виключний вплив на організацію бухгалтерського обліку в ньому. Звідси господарі (власники) формують мету обліку. Вичерпно її може сформулювати лише головний бухгалтер разом з іншими спеціалістами, виходячи з технології виробництва, форм надання послуг, складу фахівців тощо.

Щодо завдань бухгалтерського обліку, то до їх складу традиційно входили відображення господарської діяльності й забезпечення контролю за збереженням майна підприємства. Однак сучасне поняття бухгалтерського обліку набагато ширше такого звичного розуміння. Дедалі частіше бухгалтерський облік виступає як засіб, необхідний для прийняття управлінських рішень у поєднанні з контрольними функціями за процесами виробництва. Якщо раніше основні завдання визначалися як точний облік: а) господарських засобів, б) витрат на виробництво продукції, в) нарахувань і перерахувань до бюджету податків та контроль за ресурсами, то сьогодні, на нашу думку, цей перелік необхідно доповнити завданнями – оцінити: рівень і динаміку показників прибутку; використання прибутку; фінансову стійкість підприємства; показники собівартості продукції; показники рентабельності; ліквідність балансу і платоспроможність підприємства тощо. Загалом перераховані аспекти більшою мірою стосуються не стільки звичайного відображення господарських операцій та їх результатів, скільки до опрацьованих даних і отримання вихідної бази прийняття управлінських рішень, пов'язаних з діяльністю підприємства. Така думка підтверджується і позицією науковців з цього приводу (табл. 1.4).

Трансформація потреб управління в отриманні інформації для прийняття рішень пов'язана не лише з потребою оптимізації діяльності. Вона є об'єктивним результатом зміни економічної ситуації та економічних зв'язків і місця суб'єкта діяльності на ринку загалом.

**Завдання обліку, визначені науковцями з надання інформації**

<b>Формулювання завдання</b>	<b>Джерело</b>
Надання інформації для прийняття рішень, у тому числі на перспективу (для управління виробництвом, про консolidовані результати бізнесу та діяльність підприємства, його майновий стан)	Нечитайло А. І. [215], Бутинець Ф. Ф. [41], Валуєв Б. І. [56], Бабаєв Ю. А. [10], Кружельний М. В., Лінник В. Г. [163], Партин Г. О. [232], Марченко А. К., Барабанов І. М. [198], Волк Х. І., Дж.Р. Френсіс, Дж. Майкл [456], Кам В. [465]
Створення інформації для акціонерів та інвесторів про фінансовий стан, фінансові результати, збереження капіталу, узагальнення в публічній фінансовій звітності	Петрова В. І. [239]
Отримання та упорядкування вхідної та вихідної інформації відповідно до потреб управління	Пушкар М. С. [262]
Систематизація, групування і зведення даних для отримання підсумкової інформації про стан господарської діяльності	Палій В. Ф., Соколов Я. В. [227], Остап'юк М. Я., Даньків Й. Я., Лучко М. Р. [225]
Задоволення інформаційних потреб	Івашкевич В. Б. [123]
Забезпечення інформацією зацікавлених користувачів	Малюга Н. М. [194]
Створення інформаційних умов для здійснення функцій економічного аналізу, планування, контролю і регулювання	Валуєв Б. І. [56]
Виконання комунікативної функції	Ковальов В. В. [142]
Розкриття реальної картини бізнесу	Сопко В. В. [369]

*Узагальнено автором на основі аналізу наукових публікацій.*

Для того щоб вирішити проблему прийняття ефективних рішень, необхідно проаналізувати цей процес з позиції мети учасників, наявності джерел даних, напрямів руху інформації до та після ухвалення рішення, системності його реалізації тощо.

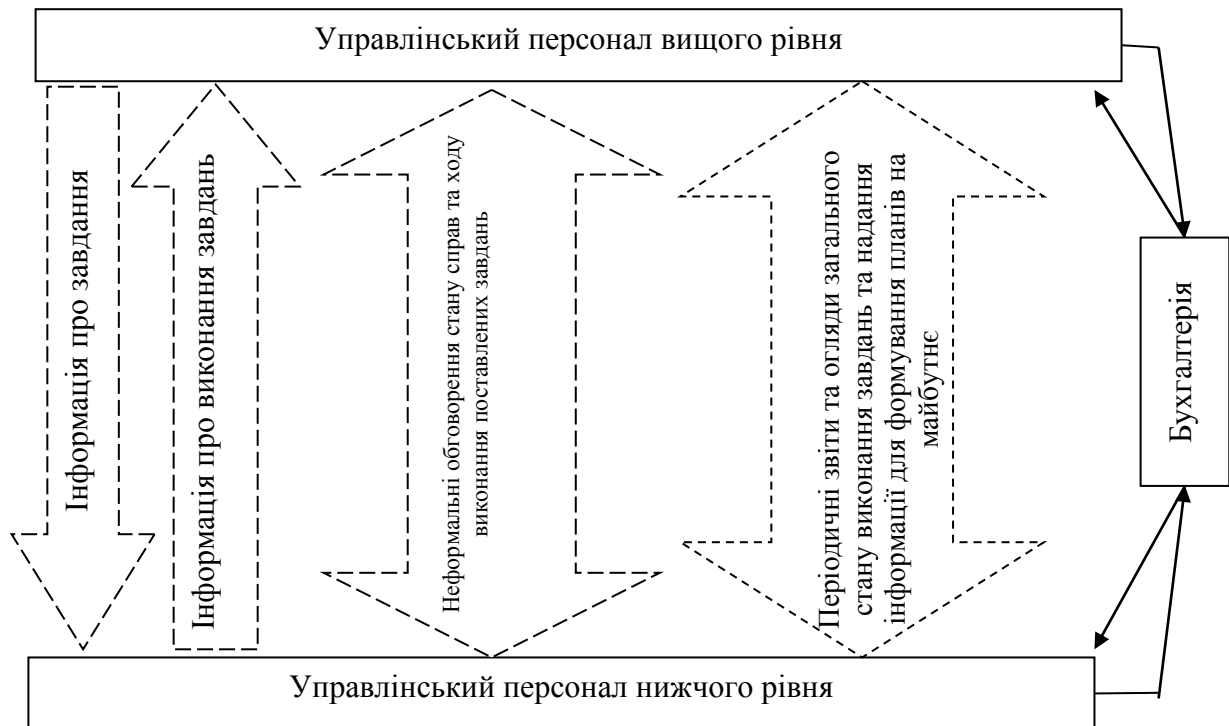
Процес ухвалення рішення повинен виходити з цілей. Від цього залежить перелік інформаційних джерел і об'єкт управління (запаси, витрати, прибуток

чи будь-який інший об'єкт бухгалтерського обліку). В нинішніх умовах необхідність ухвалення дієвого рішення пов'язана з використанням як зовнішніх, так і внутрішніх джерел. Щодо останніх, то ними можуть бути різні відомості, доповідні записки, повідомлення, однак основний інформаційний внесок у процес ухвалення рішень належить бухгалтерському обліку. Причому реалізується він на стадіях оцінки й моніторингу, адже саме з системи бухгалтерського обліку можна отримати інформацію щодо здійснених фактів господарського життя не лише для перевірки виконання рішень, а й для оцінки потенційних варіантів рішень.

Наступною складовою прийняття управлінського рішення, що стосується наявності джерел, є вибір систем організації облікової інформації. Слід зазначити, що наразі він визначається з урахуванням потреби подолання того чи іншого виду невизначеності при здійсненні діяльності. Зайве зосередження уваги на формалізованих системах або технічних проблемах може суперечити реальним умовам руху інформації на підприємствах. Тому справедливою є думка Н. А. Єрмакової [104, с. 230], стосовно того, що на сьогодні управлінський персонал потребує отримання інформації на основі безперервного процесу зворотного зв'язку, відстежуючи, наскільки розроблена стратегія відповідає ринковим реаліям.

У цьому процесі беруть участь в основному три форми обміну інформацією, вказані на рис. 1.9. При цьому всі вони, незважаючи на різні місця виникнення, зазвичай акумулюються або можуть бути акумульовані бухгалтерською службою (бухгалтерією).

Таким чином, у даній системі основні потоки представляє інформація про завдання, поставлені керівником підлеглому менеджеру і, навпаки, інформація від підлеглого до керівника про виконання завдань у реальному масштабі часу; періодично здійснюються неформальні обговорення стану справ і ходу виконання поставлених завдань та складаються звіти, які відображають загальний стан виконання планових завдань і надають інформацію для формування планів на майбутнє.



**Рис. 1.9. Рух інформації в системі управління**

*Узагальнено та структуровано автором.*

Таким чином, незважаючи на різні формулювання, спостерігається однозначність щодо виділення інформаційного завдання обліку, що за умов такої важливості інформації надає йому особливого значення як системі.

У літературних джерелах пропонується надто багато безліч трактувань поняття «система». З філософського погляду система – це сукупність елементів, що знаходяться у відносинах та зв'язках один з одним і становлять цілісне утворення. За енциклопедичним виданням, система – це безліч елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках один з одним, які утворюють певну цілісність та єдність [28, с. 463]. Визначення системи викладені у працях з теорії систем Л. Фон Берталанфі, А. Холла, У. Гослінга, Р. Акоффа, К. Уотта та ін. Так, за Л. Фон Берталанфі, система – комплекс елементів, що знаходяться у взаємодії [453]. Найбільш наближеними до понять, які належать до інформаційних систем, слід вважати визначення К. Уотта, який переконаний, що система є інформаційним комплексом, яка характеризується багатьма причинно-наслідковими взаємодіями.

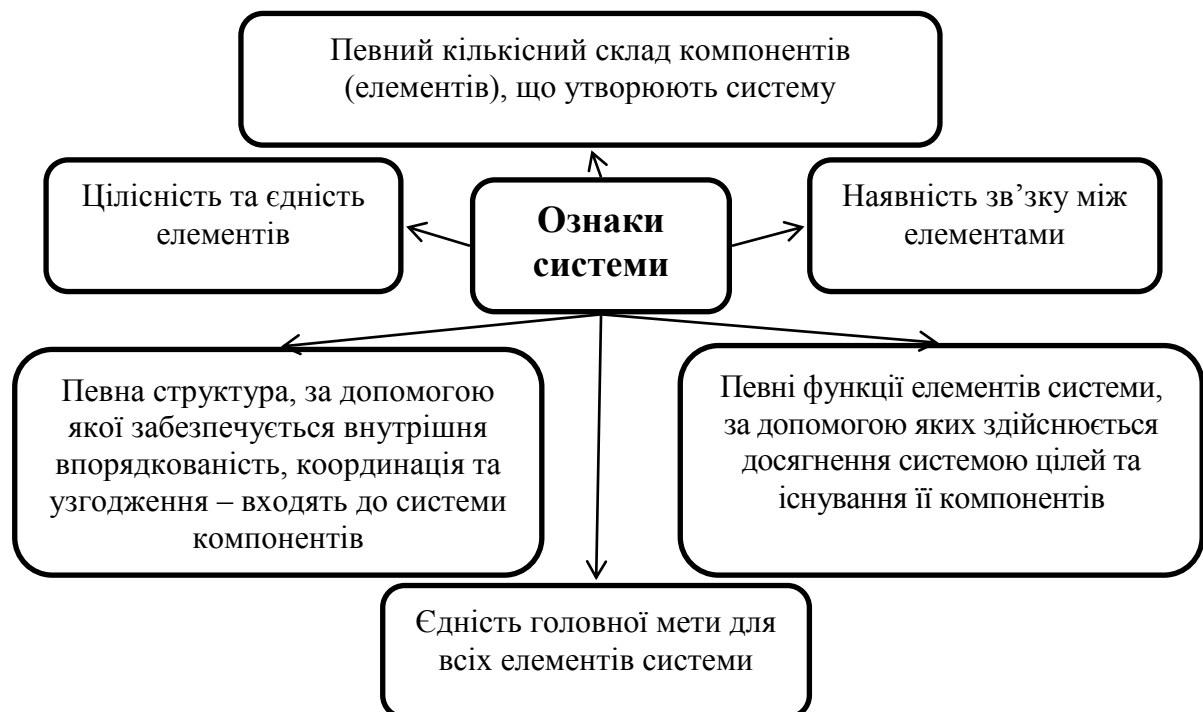
В узагальненому вигляді визначення системи можна розглядати як сукупне ціле [129, с. 51]. Поклавши в основу таке визначення, різні автори доповнюють його залежно від типів системних уявлень. Перші під системою розуміють сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених елементів, закономірним чином розташованих у просторі та часі й призначених для досягнення спільної мети [168, с. 3], інші – як сукупність складових її елементів і зв'язків між ними [360, с. 31], або ж як – безліч елементів, що виступають у відношенні до зовнішнього світу у вигляді достатнього цілого і самостійного об'єднання [354, с. 1], ще інші – як сукупність із двох елементів і більше, яка задовольняє три умови: 1) поведінка кожного елемента впливає на поведінку цілого; 2) поведінка елементів та їх взаємодія на ціле є взаємозалежними; 3) якщо існують підгрупи елементів, кожна з них впливає на поведінку цілого і жодна не має такого впливу незалежно від кожної з них [3, с. 38-39].

Уперше бухгалтерський облік як систему визначив Ю. Ідзірі в 1967 р., назвавши його комунікаційною системою, що призначена для опису фактів господарського життя [353, с. 372]. Пізніше (1970 р.) Н. Бедфорд надав деякі уточнення, стверджуючи, що бухгалтерський облік є інформаційною системою динамічного характеру, мета якої полягає у вимірюванні й передачі економічних та фінансових відомостей про господарську діяльність підприємства, що забезпечує планування і контроль роботи на цих підприємствах [361 с. 372]. Ознаки системи бухгалтерського обліку розглядали такі автори, як Д. А. Панков, М. С. Пушкар, В. А. Шпак та ін. [134;165; 229; 230; 258; 263; 434]. Узагальнений перелік основних із них наведено на рис. 1.10.

У тісному зв'язку з поняттям системи обліку та її ознаками перебуває поняття системного підходу, який автори також розглядають по-різному – як сферу діяльності, підхід до дослідження об'єкта, напрям в економічній науці тощо. Так, на думку І. Т. Фролова [396], системний підхід – це використовувана в різних сферах людської діяльності, включаючи економіко-управлінську, цілісна методологія, яка полягає в розгляді об'єктів як взаємопов'язаної сукупності частин, що роблять свій внесок і впливають на результат



функціонування, використання об'єкта. За С. М. Галузіною [72], системний підхід – це підхід до дослідження об'єкта (проблеми, явища, процесу) як до системи, в якій виділені елементи, внутрішні і зовнішні зв'язки, що найбільш істотним чином впливають на досліджувані результати його функціонування, а цілі кожного з елементів визначені виходячи із загального призначення об'єкта. Колектив авторів у складі Д. А. Панкова, Л. В. Пашковської, О. М. Єзерської, Т. Н. Рибача зазначає, що системний підхід передбачає відображення у свідомості людини у вигляді певних теорій, концепцій і моделей, спеціальних категорій та понять внутрішньої природи об'єкта дослідження, його характерних особливостей, властивостей, рис, внутрішніх і зовнішніх взаємин. Будь-яка система має бути цілісно впорядкованим утворенням з притаманними йому особливими якісними ознаками [134, с. 25, 26]. Як напрям в економічній науці системний підхід розглядає С. А. Кузнецова [165, с. 25], зазначаючи, що його основна мета полягає в розробці методів дослідження та конструювання складно організованих об'єктів – систем різних типів і класів.



*Рис.1.10. Ознаки системи*

*Узагальнено автором на основі [134;165; 229; 230; 258; 263; 434].*

Системний підхід до дослідження об'єктів бухгалтерського обліку передбачає позиціонування цих об'єктів у системі, яка складається з різноманітних елементів, має свій вхід і вихід, характеризується наявністю певних взаємозв'язків, у тому числі з зовнішнім середовищем. У спрощеному варіанті ця система має структуру: вхід – стан – вихід (рис 1.11) з відповідними елементами, які можуть бути деталізовані залежно від потреби.



*Рис. 1.11. Елементи системи управління*

*Сформовано з урахуванням характеристик системи.*

Таким чином, стаючи складовою системи бухгалтерського обліку, масив економічних показників накопичується на рахунках аналітичного обліку з наступним узагальненням їх на рахунках синтетичного обліку відповідно до встановлених методів і способів групування, систематизації та вторинної реєстрації даних про стан і рух економічно однорідних видів активів підприємств, пасивів господарських процесів та результатів діяльності. Однак такий підхід в умовах ринку та нестабільності розвитку вимагає включення в систему обліку не лише традиційного набору функцій, способів і елементів, а й інноваційних підходів, що охоплюють ширше коло питань. Зокрема, метою подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку та складання звітності, на думку автора, є створення прийнятних умов і передумов послідовного й успішного виконання обліковою системою властивих їй функцій в управлінні діяльністю підприємства. Тут рекомендується: глибоке освоєння покладених в основу МСФЗ концепцій – корисності та істотності інформації, що формується в системі обліку; формування у фахівців навиків ефективного використання

облікових даних, показників та інформації; вироблення навиків застосування нових способів обробки облікової інформації; формування нових підходів щодо застосування стандартів і інших нормативно-правових актів в області складання звітності; вироблення у бухгалтерів навиків професійної думки при кваліфікації, вартісному вимірі, класифікації й оцінці значущості фактів господарського життя; навчання широкому використанню фінансових показників, сформованих за МСФЗ та системою національних рахунків; формування у фахівців глибокого розуміння норм професійної етики. В такому разі йдеться вже не просто про бухгалтерський облік як самодостатню систему, а про систему, що має значно ширші можливості й позиціонується як інтегрована система бухгалтерського обліку, яка здатна забезпечувати зв'язок між фактами господарського життя та особами, що приймають рішення в контексті подальшого удосконалення господарської діяльності через механізми внутрішнього впливу на господарські процеси з метою отримання кращих результативних показників (рис. 1.12).



**Рис. 1.12. Бухгалтерський облік як інформаційна система підприємства**

*Розроблено автором.*

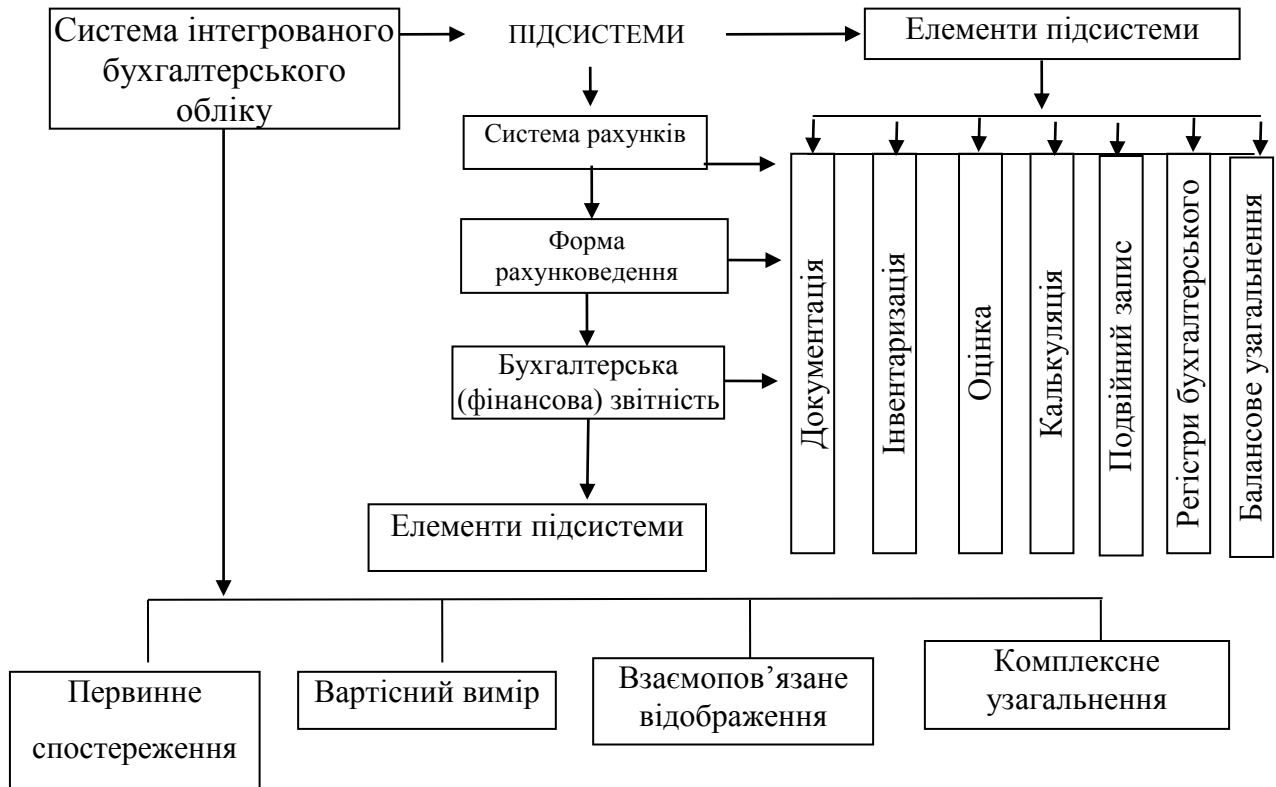
У процесі впровадження системи обліку важливо залучати кваліфікованих фахівців, які зможуть налагодити ефективність її ведення.

Система бухгалтерського обліку є відображенням стану та руху його об'єктів у процесі діяльності за допомогою спостереження, вимірювання, класифікації й узагальнення. Цей підхід визначає систему бухгалтерського обліку як певний логічний комплекс, сформований на базі Плану рахунків. Таким чином, бухгалтерський облік здійснює вимірювання та реєстрацію діяльності суб'єкта господарювання, потім ці дані зберігаються в системі обліку і переробляються в корисну інформацію, яка подається у визначений момент заінтересованим внутрішнім і зовнішнім користувачам для ухвалення ними рішень.

Таку думку підтверджує і позиція А. П. Михалкевича, який стверджує, що бухгалтерський облік є сполучною ланкою між господарською діяльністю організації і людьми, що ухвалюють управлінські рішення [202, с. 23]. Далі автор пояснює: «Він, по-перше, вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання, по-друге, відпрацьовує ці дані й переробляє їх так, щоб вони стали корисною інформацією, по-третє, передає за допомогою звітності інформацію тим, хто використовує її для управління» [202, с. 24].

У більш деталізованому вигляді інтегрована система бухгалтерського обліку представлена на рис. 1.13.

Загалом можна стверджувати, що облікова система є сукупністю взаємопов'язаних між собою складових частин, що з'єднані як вертикальними, так і горизонтальними зв'язками. У бухгалтерському обліку надається перевага послідовному ієрархічному виділенню підсистем, за якого зв'язки між елементами підсистеми найбільші, а між підсистемами – найменші. Дані, що вводяться в облікову систему і генеруються в ній у процесі господарської діяльності, підлягають досить складній структуризації і, крім того, вони є основою для формування інших цільових інформаційних масивів. Усі сукупності і всі ці дані становлять внутрішню інформаційну базу.



**Рис.1.13. Система інтегрованого бухгалтерського обліку та її елементи**

*Узагальнено автором з урахуванням семантики системи та її складових (підсистем).*

Здавалося б, ідеальною системою на кожному підприємстві є апарат управління та бухгалтерський облік, який забезпечує його інформацією для ухвалення рішень. Однак у цій системі наразі існує серйозна проблема – дедалі більше авторів зауважують про невиконання обліком своїх функцій. Так, Д. М. Корнієвич зазначає, що бухгалтерський облік на наших підприємствах не виконує головної ролі – постачання інформацією внутрішніх споживачів. Він не є тією складовою частиною управління, без якої неможливі внутрішні життєві процеси [152, с. 68]. М. С. Пушкар [260] також зазначає, що й досі обліковці не усвідомлюють до кінця глобальних змін, пов'язаних із трансформуванням планової економіки в ринкову. Вчені з різних країн [453, 464, 420] стверджують, що інформація для прийняття ефективних управлінських рішень є суб'єктивною, і визнають, що абсолютна об'єктивність у бухгалтерській професії неможлива.

Через таку невизначеність організація й побудова бухгалтерського обліку на підприємствах відбувається безсистемно, а лише з урахуванням потреби формування звітності для контролюючих органів.

У такому разі можна виокремити три основні недоліки: а) підвищена увага до цифрової інформації, незалежно від її реальної потреби для управління; б) фетишизація запровадження господарських цілей, які виражені формальними кількісними показниками; в) вимога управлінців встановлювати і обґрунтовувати завдання, які потрібно контролювати без підтримки обліку. Такі завдання ставляться без достатніх підстав, виходячи не з господарських операцій, а з потреб облікового процесу, що зазвичай не співпадає.

Поєднання даних норм і планів з усіма нормативами дає можливість приймати обґрунтовані управлінські рішення, які унеможливають або хоча б істотно зменшують ризики економічних втрат. Як зазначає Д. М. Корнієвич [152, с. 66], на практиці виявляється, що бухгалтерія працює у відриві від функцій управління. Відсутній основний, зумовлений інституційною теорією, потік бухгалтерської інформації до менеджерів підприємства. За даними дослідження відомого дослідника В. М. Жука [109, с. 530], 61 % бухгалтерів стверджують про відсутність у них на підприємстві так званого управлінського обліку.

Варта уваги думка Т. Корбетта [151, с. 19–20], який вважає, що облік втрачає довіру управлінців, незважаючи на численні зміни ділового середовища, він практично не змінився з початку сторіття. Як наслідок, інформація, що надається управлінським обліком, стала даремною. Якщо облік не пристосується до цих нових умов, підприємство просто не зможе бути конкурентоздатним.

Влучно описують парадоксальне становище, що склалося, Я. В. Соколов і М. Л. Пятов [365, с. 54]. Невідповідність усталеному уявленню полягає в тому, що бухгалтер, який веде облік, формує величезний обсяг даних, які можуть бути використані з управлінською метою, але навіть не має уяви про ті скарби, які зберігаються у нього в комп'ютері. При цьому він переконаний, що все,

заради чого він працює, це податкова перевірка. Це відбувається тому, що керівник не знає, як запитати бухгалтера про те, що його цікавить, а бухгалтер не знає, як розповісти керівникові про те, що у нього є. Існування цієї проблеми підтверджують дані анкетування більше двох тисяч бухгалтерів, проведеного В. М. Жуком. [109, с. 530].

Інша проблема – це потреба менеджерів у нестандартних для бухгалтерів формах звітів. Бухгалтер обізнаний з тим, що результатом його праці є баланс або інша ухвалена форма фінансової чи податкової звітності.

Першим кроком у цьому разі повинна стати організація інформаційних запитів різних відділів адміністрації до бухгалтерії і розробка формату та графіків надання інформації. Великого значення в раціоналізації інформаційних потоків набуває також організація документообігу, здатна забезпечити уникнення дублювання інформації через структурні підрозділи на підприємстві, мінімізація її руху. Побудова системи інформаційного забезпечення процесу управління повинна ґрунтуватися на виявленні потреб в інформації різних напрямів, способів її отримання, зберігання та використання, тобто при проектуванні систем управління на основі комплексу стандартів підприємства повинна створюватися інформаційна модель системи управління, яка включає види інформації, отриманої з різних джерел.

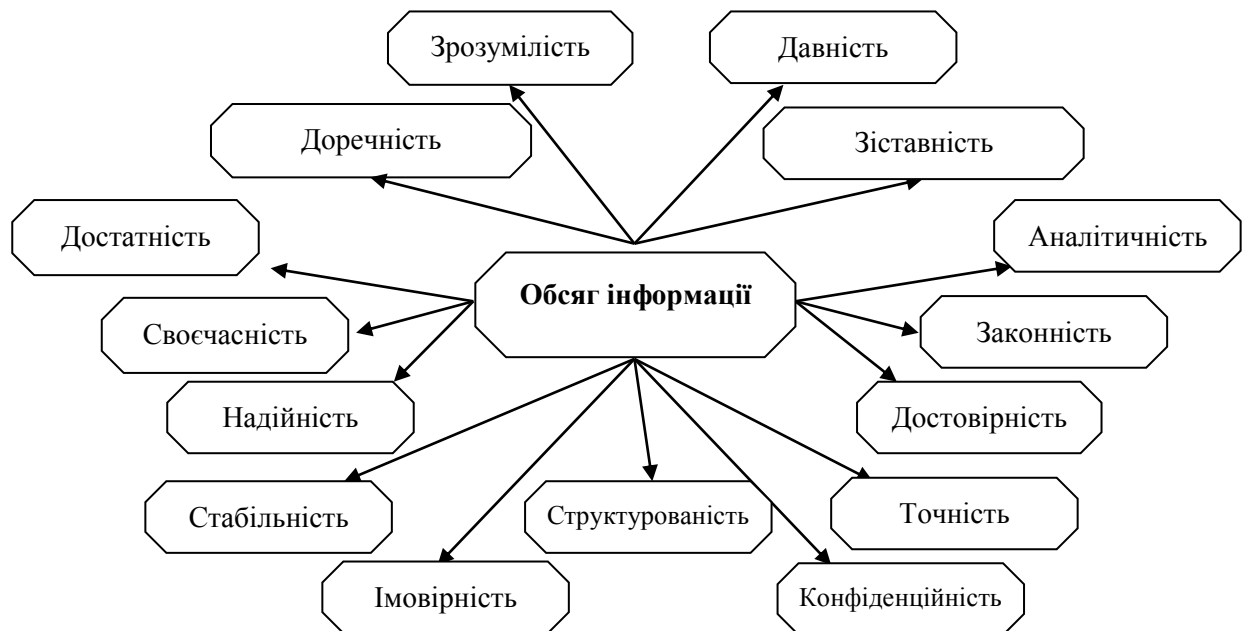
Важливе значення має і якість облікової інформації, яку С. А. Кузнецова [167, с. 126] пропонує розглядати як якість, за якої виявлена, вимірjana, зареєстрована, нагромаджена, узагальнена, збережена та передана системою бухгалтерського обліку бухгалтерська інформація фактично задовольняє потреби користувачів та є корисною для прийняття управлінських рішень.

Тому якість інтегрованого бухгалтерського обліку має бути покладена в основу організації облікової системи, що формує інформацію на підставі якої ухвалюється управлінське рішення.

Сьогодні якість інформації в основному визначається якістю звітності (квартал, рік), що слід розглядати як велику помилку. Інформація – це не лише звітність, а й документування процесу господарювання. Від правильного

відображення в обліку процесу господарювання можна одержати якісну зведену інформацію. Якість економічної інформації в результаті прийнятих на її основі рішень забезпечує отримання прибутку, здійснення економічно обґрунтованих інвестиційних та інноваційних проектів підприємства, а також визначення кола зовнішніх контрагентів у вигляді постачальників, замовників, кредиторів та інвесторів. При цьому особливе значення надається повноті, достовірності та прозорості економічної інформації.

Кожен з авторів, хто досліджує питання якості облікової інформації, наводять власні критерії. Так, Л. В. Шуклов [437, с. 73] виділяє такі вимоги до облікової інформації: доцільність та своєчасність; достовірність; зіставність; доступність і зрозумілість; конфіденційність. Загальними критеріями якості може бути відповідність бухгалтерської інформації вимогам національних або міжнародних стандартів. Проте кожен суб'єкт господарювання повинен самостійно розробляти власні критерії якості облікової інформації, розширений перелік яких показано на рис. 1.14.



**Рис. 1.14. Критерії якості облікової інформації підприємства**

*Узагальнено автором з урахуванням [167; 437; 155].*

Переважно усі з перелічених критеріїв більшою чи меншою мірою позиціонуються користувачами облікової інформації самостійно. Проте слід



наголосити на потребі деталізації через відповідні дослідження критерію зрозумілості облікової інформації. У цьому випадку користувачі є замовниками формату представлення даних, який є зрозумілим для них, а тому можуть вимагати надання їм інформації не лише у традиційному вигляді, але й робити запити щодо отримання форм, відмінних від уніфікованих. У цьому разі якість інформації реалізується саме за допомогою поєднання факторів і характеристик, яких очікує споживач, не залишаючи при цьому поза увагою її оцінку з точки зору відповідності чинним законодавчим нормам і держави як користувача бухгалтерської звітності (табл. 1.5).

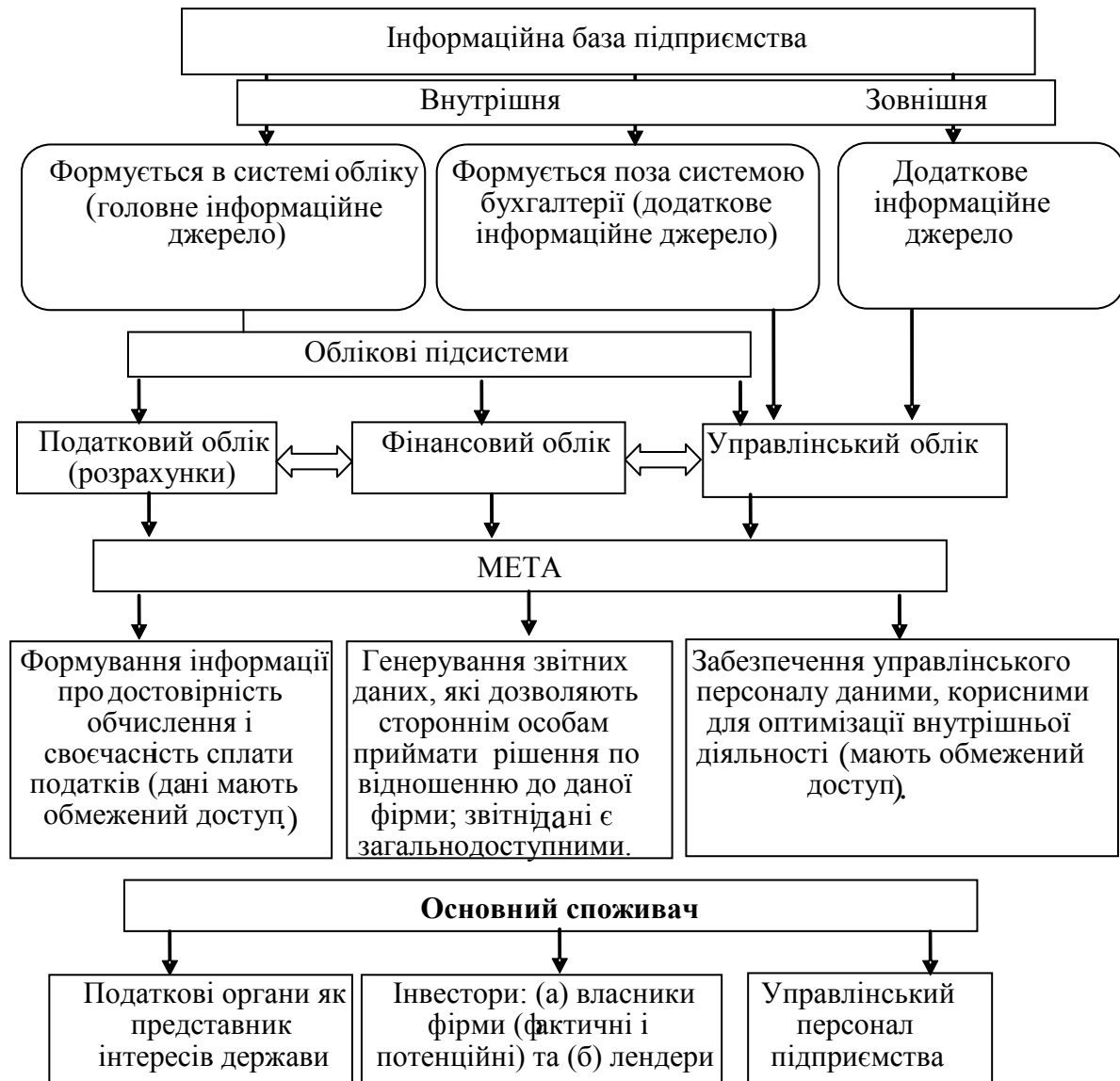
Таблиця 1.5

### Базові елементи якості бухгалтерського обліку та звітності

№ з/п	Назва елемента	Характеристика елемента
1	Залучення вищого керівництва підприємства до оцінки якості обліку і та звітності	Керівництво підприємства, включаючи й вище керівництво, повинно залучатися до участі в процесі підвищення якості обліку від початкових етапів, організації бухгалтерії, встановлення стратегічних цілей, до конкретних тактичних постанов, які можуть істотно вплинути на загальний стан обліку
2	Залучення користувачів до визначення якості результатів обліку та звітності	Джерелом інформації про недоліки обліку і звітності є потенційний користувач. Його роль у системі управління якістю визначається своєчасним доведенням до виробника інформації про порушення вимог до якості, а також щодо участі до процесу створення високоякісного продукту - відповідної інформації
3	Залучення працюючих до процесу управління якістю обліку та звітності	Виконавці є важливою ланкою, але найменш контрольованими в процесі формування бухгалтерської інформації. Для того, щоб сформувавши якісну інформацію, виконавці мають бути належним чином навчені, організовані, тобто вміти вчасно здійснювати всі технологічні (підготовчі та заключні) операції, мотивовані для виробництва достовірних і якісних даних обліку
4	Налаштування облікових процесів до вимог якості обліку та звітності	Слід чітко визначити неконтрольовані і контрольовані чинники, які можуть бути усунені в процесі ведення обліку і складання звітності. Одне із задач вищого менеджменту - досягти того, щоб взагалі не виникали неконтрольовані чинники
5	Контроль за обліковим процесом для досягнення якості обліку та звітності	Якщо облікові процеси розроблені таким чином, щоб досягати вищої якості, то необхідно їх контролювати, щоб дотримувались розроблені параметри, фахівці виконували посадові інструкції і дотримувались вимог документування всіх процесів у відповідності до норм і стандартів обліку

*Узагальнено автором на основі [54; 130; 140; 167].*

Поняття якості обліку нерозривно пов'язане з корисністю інформації для різних зацікавлених користувачів (рис. 1.15).

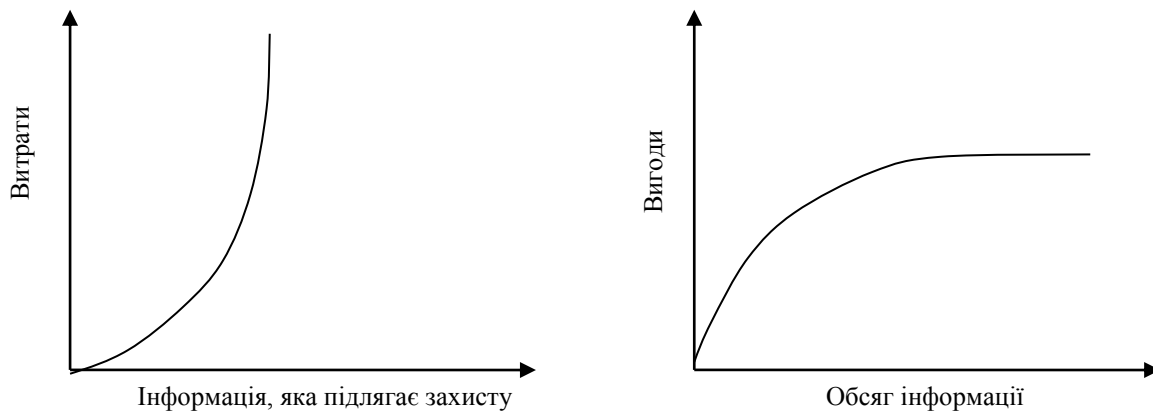


**Рис. 1.15. Інтереси споживачів та інформаційні потреби осіб, що відіграють ключову роль у діяльності підприємства**

*Сформовано автором.*

Формування системи обліку, здатної повною мірою задовольняти інтереси споживачів інформації, пов'язано щонайменше з двома основними проблемами. По-перше, це вимагає активної практичної участі кожного учасника (особливо на мікрорівні) до ідентифікації розуміння діяльності, за яку він несе відповідальність, знання реальних перешкод на шляху вдосконалення роботи і власних вимог до інформації, яка потрібна йому для подолання

недоліків. По-друге, формування такої системи пов'язано з понесенням відповідних витрат. Іноді інформація, що вимагається для ухвалення правильного рішення, є недоступною чи дорогою (її вартість враховує час, витрачений на збирання та фактичні витрати, пов'язані з наймом зовнішніх консультантів та ін.). Залежність між витратами та вигодами й обсягом генерованої в системі обліку інформації показана на рис. 1.16.



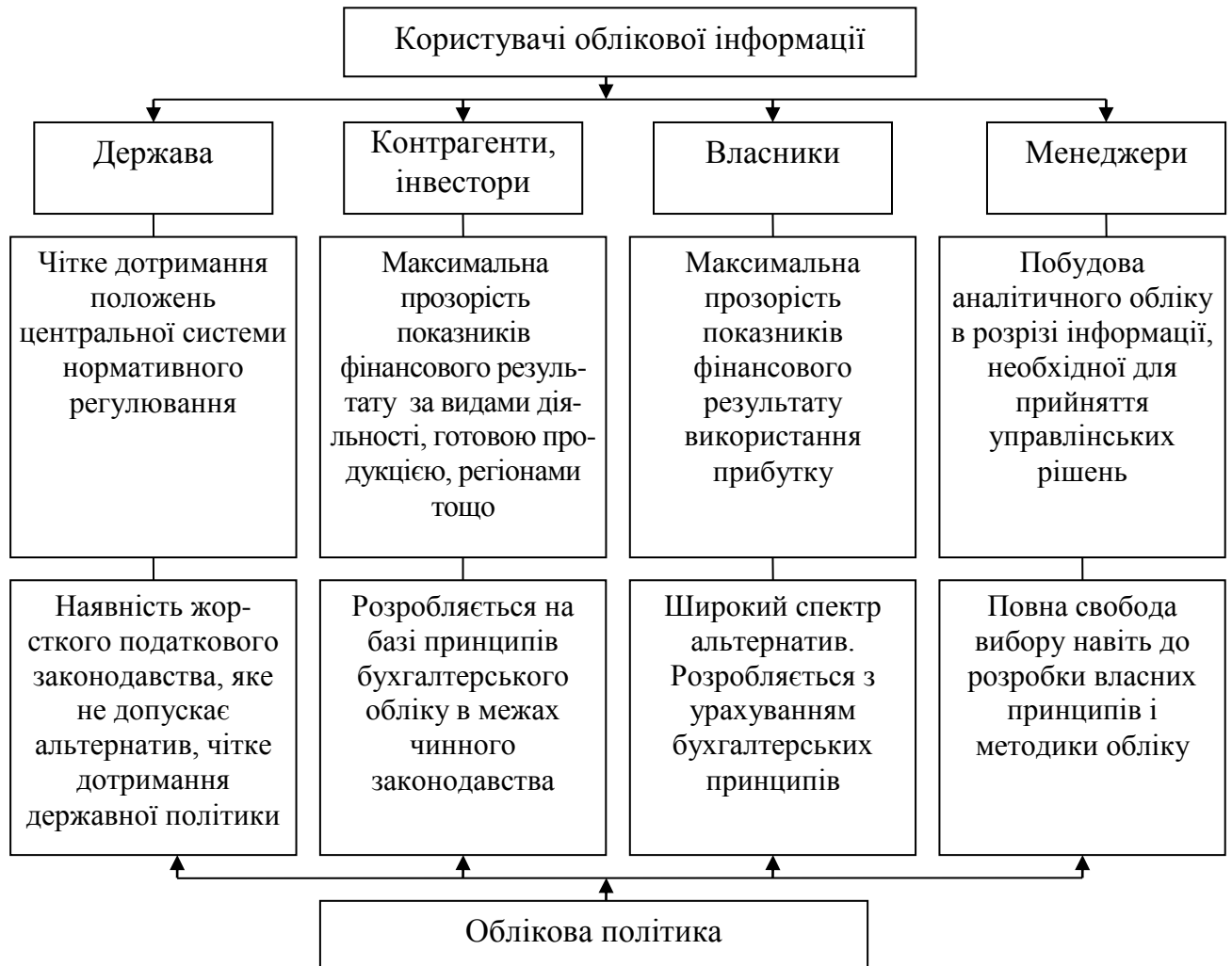
**Рис. 1.16. Взаємозв'язок між витратами та їх вигодами  
за різних обсягів отримання інформації**

*Сформовано відповідно до [7].*

Таку взаємозалежність розглядав А. Апчерч [7, с. 50, 51], який вказав, що можна визначити приблизні величини витрат і вигод за різних обсягів інформації. Це відбувається шляхом оцінки дій керівництва на основі інформації, і визначається, чи позитивні ці дії порівняно з тим, що відбулося б за відсутності даної інформації. Зазвичай, для того щоб система була дійсно ефективною, таке співвідношення має бути 1 до 2. Тобто, витрати на продукування інформації мали б бути вдвічі нижчими від результату, отриманого завдяки її використанню при прийнятті й реалізації управлінського рішення.

Обґрунтовані вище позиції свідчать, що при організації обліку слід враховувати низку аспектів, які виходять за межі компетенції власне бухгалтерського обліку, тому розглянуто специфіку формування інтегрованої його системи. За таких умов усі питання, пов'язані з альтернативним

підходом до формування облікових даних, повинні бути вирішені через посередництво облікової політики. У такому випадку цінною є ідентифікація взаємозв'язку інтересів користувачів і можливостей їх реалізації через механізми облікової політики (рис. 1.17).



**Рис. 1.17. Взаємозв'язок економічних інтересів користувачів інформації та облікової політики**

*Розроблено автором.*

У процесі управління надзвичайно важливо виявити та дослідити основні фактори, що впливають на інтенсивність використання інформації управлінським персоналом (додаток 3), а також вигоди від використання певного облікового підходу, дозволеного в межах облікової політики. Для позиціонування останніх доцільно встановити попереднє обґрунтування доцільності (недоцільності) використання альтернативного підходу.

Не менш важливою умовою формування ефективної організації обліку є встановлення наявності й оцінка тісноти взаємозв'язку між виробництвом різних видів продукції і напрямками їх споживання, яку можна здійснити через застосування відповідного аналітичного інструментарію, зокрема кореляційного методу аналізу за обраною для цього множиною змінних (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

### Позначення змінних для кореляційного аналізу

Обсяг виробництва (за видом продукції)	Позначення	Обсяг виробництва (за видом продукції)	Позначення
М'ясо великої рогатої худоби свіже чи охолоджене, тис. т	X <sub>1</sub>	Молоко рідке оброблене (пастеризоване, стерилізоване, гомогенізоване, топлене, пептизоване), тис. т	X <sub>12</sub>
М'ясо великої рогатої худоби заморожене, тис. т	X <sub>2</sub>	Масло вершкове, тис. т	X <sub>13</sub>
М'ясо свиней свіже чи охолоджене, тис. т	X <sub>3</sub>	Сир свіжий неферментований (недозрілий і невитриманий), включаючи сир сироваточний та кисломолочний, тис. т	X <sub>14</sub>
М'ясо свиней заморожене, тис. т	X <sub>4</sub>	Сири жирні, тис. т	X <sub>15</sub>
М'ясо свійської птиці свіже чи охолоджене, тис. т	X <sub>5</sub>	Йогурт та інші ферментовані чи сквашені продукти, молоко та вершки, тис. т	X <sub>16</sub>
М'ясо свійської птиці заморожене, тис. т	X <sub>6</sub>	Борошно, тис. т	X <sub>17</sub>
Вироби ковбасні, тис. т	X <sub>7</sub>	Крупи, тис. т	X <sub>18</sub>
Соки фруктові та овочеві, тис. т	X <sub>8</sub>	Хліб та вироби хлібобулочні, нетривалого зберігання, тис. т	X <sub>19</sub>
Суміші соків фруктових та овочевих, тис. т	X <sub>9</sub>	Маргарин і жири харчові подібні, тис. т	X <sub>11</sub>
Олія соняшникова нерафінована та її фракції, крім фракцій зі змінним хімічним складом, тис. т	X <sub>10</sub>	Печиво солодке і вафлі, тис. т	X <sub>20</sub>
Вироби макаронні, локшина та вироби борошняні подібні, тис. т	X <sub>21</sub>	Горілка з вмістом спирту менше 45,4%, млн. дал	X <sub>29</sub>
Цукор білий кристалічний, тис. т	X <sub>22</sub>	Лікери та інші спиртові напої (крім спиртів, отриманих дистилюванням вина виноградного, вичавок винограду або фруктів; віскі, рому, тафії, джину, ялівцевої настоянки, спиртів, отриманих дистилюванням із фруктів) <sup>1</sup> , млн. дал	X <sub>30</sub>
у т.ч. буряковий	X <sub>23</sub>	Вино ігристе «Шампанське України», млн. дал	X <sub>31</sub>

## Продовження таблиці 1.7

Шоколад та готові харчові продукти, що містять какао (крім какао-порошку підсолодженого), у пакуваннях масою менше 2 кг, тис. т	X <sub>24</sub>	Пиво солодове, крім пива безалкогольного і пива з вмістом алкоголю менше 0,5%, млн. дал	X <sub>32</sub>
Вироби кондитерські цукрові (у т. ч. шоколад білий), що не містять какао, тис. т	X <sub>25</sub>	Пиво безалкогольне і пиво з вмістом алкоголю менше 0,5%, млн. дал	X <sub>33</sub>
Їжа та страви, готові, з виробів макаронних, тис. т.	X <sub>26</sub>	Води натуральні мінеральні негазовані, млн. дал	X <sub>34</sub>
Спреди та суміші жирів, що містять масову частку загального жиру від 50 до 85%, у тому числі молочного жиру в жировій фазі не менше ніж 25%, тис. т	X <sub>27</sub>	Води натуральні мінеральні газовані, млн. дал	X <sub>35</sub>
Коньяки, бренді, млн. дал	X <sub>28</sub>	Напої безалкогольні, млн. дал	X <sub>36</sub>

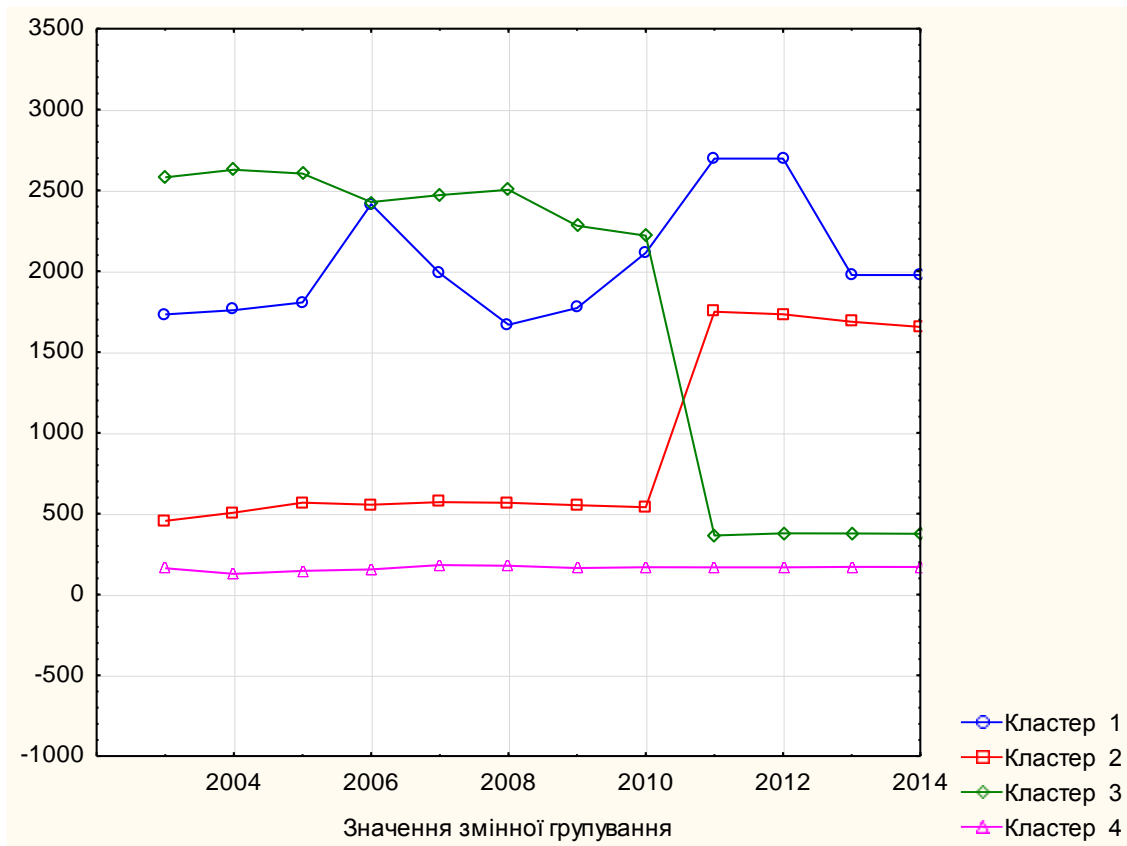
*Вибірку зроблено автором.*

Підставою для обґрунтування останніх є вага у структурі виробництва та споживання, а джерелом аналізу обрано статистичні показники розвитку агропромислового комплексу за 2003 – 2013 роки. Кореляційний аналіз дав змогу встановити наявність тісних функціональних зв'язків між виробництвом більшості видів продукції переробки АПК (значимі кореляції на рівні  $>|0,6|$ ).

Це доводить існування комплексних функціональних зв'язків між усіма видами переробних підприємств у сфері переробки сільськогосподарської сировини й виробництва харчової продукції чи напівфабрикатів та їх взаємозалежність. Пояснення може бути те, що основою діяльності таких підприємств є технологічний процес, здійснення якого передбачає отримання нової продукції, яка, в свою чергу, є результатом переробки іншою галуззю і, при цьому, може бути як готовою для використання та споживання, так і напівфабрикатом, призначеним для іншого виробництва.

Для ідентифікації структури виробництва переробних підприємств агропромислового комплексу, в абсолютному вимірі пропонується використати кластерний аналіз методом К-середніх [196].

Змінною групування вибрано обсяги виробництва продукції переробних підприємств (продукти харчування і напівфабрикати) протягом 2003-2013 рр., у результаті чого отримано чотири кластери, в яких згруповані види продукції переробних підприємств за рівнями обсягів виробництва, які досить наближені (рис. 1.18).



**Рис. 1.18. Результати кластерного аналізу (середні рівні обсягів виробництва видів продукції у кластерах)**

Побудовано за даними Державної служби статистики, засобами STATISTICA 10 [382].

До першого кластера виробництва продукції відноситься виробництво: 1) олії соняшникової нерафінованої та її фракції, крім фракцій зі зміненим хімічним складом; 2) цукру білого кристалічного, у т.ч. бурякового. Значення середніх обсягів виробництва цих видів продукції наведено у табл. 1.8.

Таблиця 1.8

**Значення середніх обсягів виробництва видів продукції кластера 1**

<b>Рік</b>	<b>Середнє</b>	<b>Стандартне відхилення</b>	<b>Варіація</b>
<b>2003</b>	1733,000	659,664	435157
<b>2004</b>	1759,333	402,766	162220
<b>2005</b>	1806,667	387,523	150174
<b>2006</b>	2414,667	291,701	85089
<b>2007</b>	1986,667	207,269	42960
<b>2008</b>	1668,333	168,586	28421
<b>2009</b>	1772,667	865,450	749004
<b>2010</b>	2113,667	769,896	592740
<b>2011</b>	2696,667	435,672	189810
<b>2012</b>	2696,667	958,979	919640
<b>2013</b>	1976,333	1235,530	1526533

Побудовано за даними Державної служби статистики, засобами STATISTICA 10 [382].

До другого кластера виробництва продукції відноситься виробництво: 1) молока рідкого обробленого (пастеризованого, стерилізованого, гомогенізованого, топленого, пептизованого); 2) борошна; 3) хліба та виробів хлібобулочних нетривалого зберігання. Значення середніх обсягів виробництва цих видів продукції наведено в табл. 1.9.

Таблиця 1.9

**Значення середніх обсягів виробництва видів продукції кластера 2**

<b>Рік</b>	<b>Середнє</b>	<b>Стандартне відхилення</b>	<b>Варіація</b>
<b>2003</b>	455,333	177,2070	31402,3
<b>2004</b>	506,000	193,4709	37431,0
<b>2005</b>	568,333	267,8177	71726,3
<b>2006</b>	555,333	250,4742	62737,3
<b>2007</b>	571,000	274,5851	75397,0
<b>2008</b>	567,667	224,6338	50460,3
<b>2009</b>	553,000	193,8376	37573,0
<b>2010</b>	540,000	236,4762	55921,0
<b>2011</b>	1749,667	853,0781	727742,3
<b>2012</b>	1733,667	848,5048	719960,3
<b>2013</b>	1687,667	798,1944	637114,3

Побудовано за даними Державної служби статистики, засобами STATISTICA 10 [382].



До третього кластера відноситься виробництво таких видів продукції: 1) круп; 2) печива солодкого і вафель.

Значення середніх обсягів виробництва цих видів продукції наведено в табл. 1.10.

Таблиця 1.10

**Значення середніх обсягів виробництва видів продукції кластера 3**

<b>Рік</b>	<b>Середнє</b>	<b>Стандартне відхилення</b>	<b>Варіація</b>
<b>2003</b>	2581	347,8965	121032
<b>2004</b>	2628	453,9626	206082
<b>2005</b>	2604	480,8326	231200
<b>2006</b>	2428	379,0092	143648
<b>2007</b>	2471	618,0114	381938
<b>2008</b>	2504	743,8763	553352
<b>2009</b>	2281	640,6387	410418
<b>2010</b>	2220	582,656	339488
<b>2011</b>	365	12,72792	162
<b>2012</b>	378,5	19,09188	364,5
<b>2013</b>	377,5	14,84924	220,5

Побудовано за даними Державної служби статистики, засобами STATISTICA 10 [382].

До четвертого кластера відноситься виробництво таких видів продукції, як: 1) маргарин і жири харчові подібні; 2) масло вершкове; 3) сир свіжий неферментований (недозрілий і невитриманий), включаючи сир сироваточний та кисломолочний сир; 4) сири жирні; 5) йогурт та інші ферментовані чи сквашені молоко та вершки; 6) вироби макаронні, локшина та вироби борошняні подібні; 7) шоколад та готові харчові продукти, що містять какао (крім какао-порошку підсолодженого), у пакуваннях масою менше 2 кг; 8) вироби кондитерські цукрові (у т. ч. шоколад білий), що не містять какао; 9) їжа та страви готові, з виробів макаронних; 10) спреди та суміші жирові, що містять масову частку загального жиру від 50 до 85%, у тому числі молочного жиру в жировій фазі не менше ніж 25%; 11) коньяки, бренді; 12) горілка з вмістом спирту менше 45,4%; 13) лікери та інші спиртові напої (крім спиртів, отриманих дистилюванням вина виноградного, вичавок винограду або фруктів; віскі, рому, тафії, джину, ялівцевої настоянки, спиртів, отриманих

дистилюванням; 14) вино ігристе «Шампанське України»; 15) пиво солодове, крім пива безалкогольного і пива з вмістом алкоголю менше 0,5%; 16) пиво безалкогольне і пиво з вмістом алкоголю менше 0,5%; 17) води натуральні мінеральні негазовані; 18) води натуральні мінеральні газовані; 20) напої безалкогольні.

Значення середніх обсягів виробництва цих видів продукції наведено у табл. 1.11.

Таблиця 1.11

**Значення середніх обсягів виробництва видів продукції кластера 4**

<b>Рік</b>	<b>Середнє</b>	<b>Стандартне відхилення</b>	<b>Варіація</b>
<b>2003</b>	162,8436	255,7334	65399,58
<b>2004</b>	127,7543	107,3372	11521,28
<b>2005</b>	146,6436	116,63	13602,55
<b>2006</b>	154,9293	121,067	14657,22
<b>2007</b>	181,8186	155,3631	24137,71
<b>2008</b>	177,8579	160,8384	25868,99
<b>2009</b>	163,365	156,9842	24644,05
<b>2010</b>	169,0721	166,606	27757,55
<b>2011</b>	167,6143	171,9005	29549,78
<b>2012</b>	167,8893	173,9847	30270,68
<b>2013</b>	171,2964	183,5341	33684,79

Побудовано за даними Державної служби статистики, засобами STATISTICA 10 [382].

Запропонована методика ідентифікації структури виробництва продукції переробних підприємств АПК дала змогу визначити ті виробництва, які мають подібні обсяги виробництва продукції протягом 2003-2013 рр. й однакову динаміку цих обсягів виробництва, що дає змогу стверджувати, що концептуальна основа діяльності таких підприємств – базовий технологічний процес переробки сільськогосподарської продукції, на формальному рівні, у межах нашого наукового дослідження, робить їх гомогенною інституційною одиницею. Відповідно до цього організація бухгалтерського обліку по кожному з підприємств, що належить до одного кластера може мати спільні риси й визначатиметься однаковими вимогами та характеристиками.

### **1.3. Захист інформаційних даних переробних підприємств як організаційна основа їхніх конкурентних переваг та інструменти його забезпечення**

Можливість застосування уніфікованого підходу до організації обліку, яка обґрунтовується результатами кластерного аналізу, не виключає наявності у ній низки специфічних складових, у тому числі пов'язаних із забезпеченням захисту даних, що стосуються економічної діяльності.

Пошук і збір інформації не є забороненими в Україні, тобто збирати інформацію може будь-яка фізична або юридична особа. При цьому слід дотримувати єдиної умови – не використовувати заборонених методів, що порушують гарантовані Конституцією права і свободи людини. Так, конкурентна розвідка, на відміну від промислового шпигунства, провадиться в межах правового поля та етичних норм, оскільки передбачає збір інформації з відкритих джерел. У цьому контексті формування дієвого вітчизняного законодавства у сфері захисту інформації набуватиме дедалі більшої ваги та значимості [107, с. 449].

Облік завжди розглядався як інструмент управління підприємством. Спочатку власник був єдиною особою, зацікавленою в тому, щоб керувати обліком приватно та особисто. Якщо шахрайство і мало місце, то це було самоошуканство, за винятком, звичайно, тих випадків, коли бухгалтер, що привласнив кошти, намагався фальсифікувати записи. Але за умови, що дії багатьох людей залежать від даних, які вони надають, показників, які вони обчислюють, та інформації зі складеного бухгалтерського звіту, коли зростає відстань між власниками і менеджерами, збільшуються й можливості різних видів шахрайства.

Інформаційні війни можуть вестися за технології, розробки, а також за інформацію, яка генерується в системі єдиного бухгалтерського обліку. Таким чином, постає завдання забезпечення надійної системи захисту,

конфіденційності бухгалтерської інформації, організації внутрішньої системи комунікації.

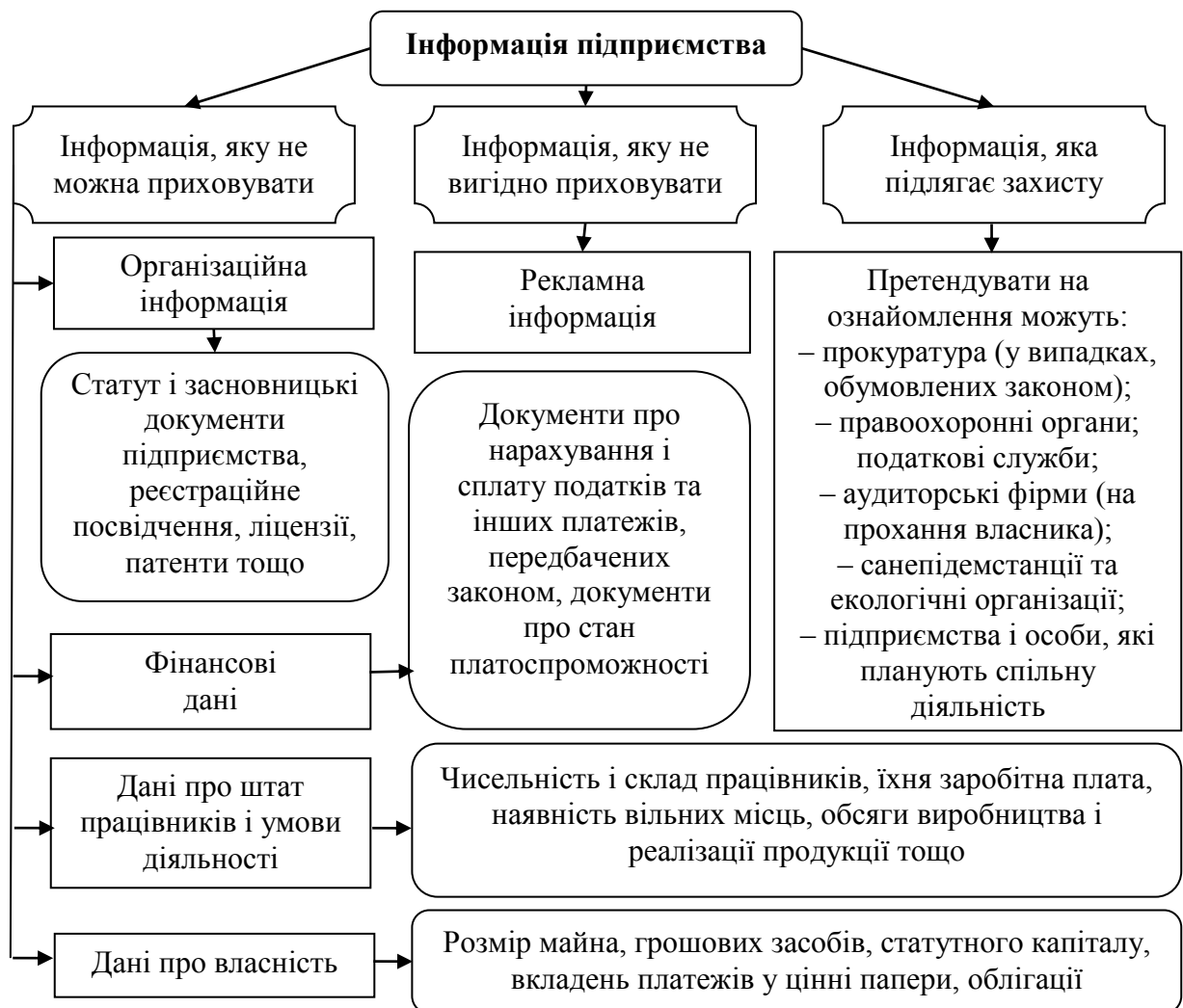
Залежно від сфери та масштабів використання системи обробки даних втрата або витік інформації може спричинити різні наслідки. Наприклад, великий резонанс отримали злочини в автоматизованих системах, що обслуговують банківські та торгові структури. Як зазначають В. В. Гніліцький, Є. Г. Орехов [75, с. 25], щорічні втрати в банках у результаті комп'ютерних злочинів сягають десятків мільярдів доларів США.

Про актуальність проблеми свідчать і статистичні дані. Організація CERT (Computer Emergency Response Team), що провела опитування понад 800 компаній, встановила, що кожна друга компанія хоча б раз протягом року постраждала від витоку інформації. При цьому, за даними спільного дослідження ФБР та Інституту комп'ютерної безпеки, в якому взяли участь 700 представників американського бізнесу, середній збиток у кожній компанії, яка зареєструвала крадіжку конфіденційних даних, становив 355,5 тис. доларів [88].

Широке використання сучасних інформаційних технологій для потреб організації обліку також пов'язано з посиленням ризиків забезпечення конфіденційності інформації. Питання захисту облікової інформації в такому контексті знайшли відображення в наукових працях учених І. А. Белоусової, К. П. Боримської, О. М. Брадула, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, Л. В. Гнилицької, А. П. Дикого, В. Б. Івашкевича, М. Д. Корінька, М. Ф. Кропивка, О. О. Мозгової, С. З. Мошенського, Н. В. Наконечної, В. Ф. Палія, В. Ю. Світличної, Л. С. Сороки, Л. В. Чижевської та інших. Проте кількість варіантів інформаційного шахрайства стрімко зростає, що зумовлює необхідність подальшого моніторингу наявних проблем.

З метою позиціонування рівнів захисту інформацію, якою володіє підприємство, можна поділити на такі три групи: 1) інформація, яку не можна приховувати; 2) інформація, яку не вигідно приховувати; 3) інформація, яка підлягає захисту (рис. 1.19.).

У межах даного дослідження принципове значення має інформація підприємства, що належить до третьої групи, тобто інформація, яка становить господарську цінність для підприємця. Попри це, на неї поширюється законний доступ третіх осіб. Претендувати на ознайомлення з такою інформацією можуть у межах своєї компетенції прокуратура у передбачених законом випадках; правоохоронні органи, податкові служби, аудиторські фірми (на прохання власника); санепідемстанції та екологічні організації, підприємства й особи, які планують спільну діяльність. Цей перелік, очевидно, не є вичерпним.



**Рис. 1.19. Групи інформації, якою володіє підприємство в контексті необхідності забезпечення її захисту**

*Побудовано з урахуванням позиції автора щодо класифікації інформації.*

Як зазначають В. В. Гніліцький та Є. Г. Орехов [75, с. 24-25], витік інформації полягає в розголошенні деякої таємниці: державної, військової,

службової, комерційної або приватної. Захисту повинна підлягати не тільки секретна інформація. Модифікація несекретних даних може спричинити витік секретних або отримання невірних даних за неможливості визначити факт фальшування.

Відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації» [117] конфіденційною є інформація, доступ до якої обмежено фізичною або юридичною особою, крім СВП, та яка може поширюватися у визначеному ними порядку й за їхнім бажанням відповідно до передбачених ними умов. У частині 1 і 2 статті 13 цього Закону зазначено інформацію, яка не належить до конфіденційної. Розпорядники інформації, визначені частиною 1 статті 13 Закону, які володіють конфіденційною інформацією, можуть поширювати її лише за згодою осіб, що обмежили доступ до інформації, а за відсутності такої згоди – лише в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та прав людини.

Таємною визнається інформація, доступ до якої обмежується, розголошення якої може завдати шкоди особі, суспільству й державі. Таємною є інформація, яка містить державну, професійну, банківську таємницю, таємницю слідства та іншу, передбачену законом.

До службової може належати інформація:

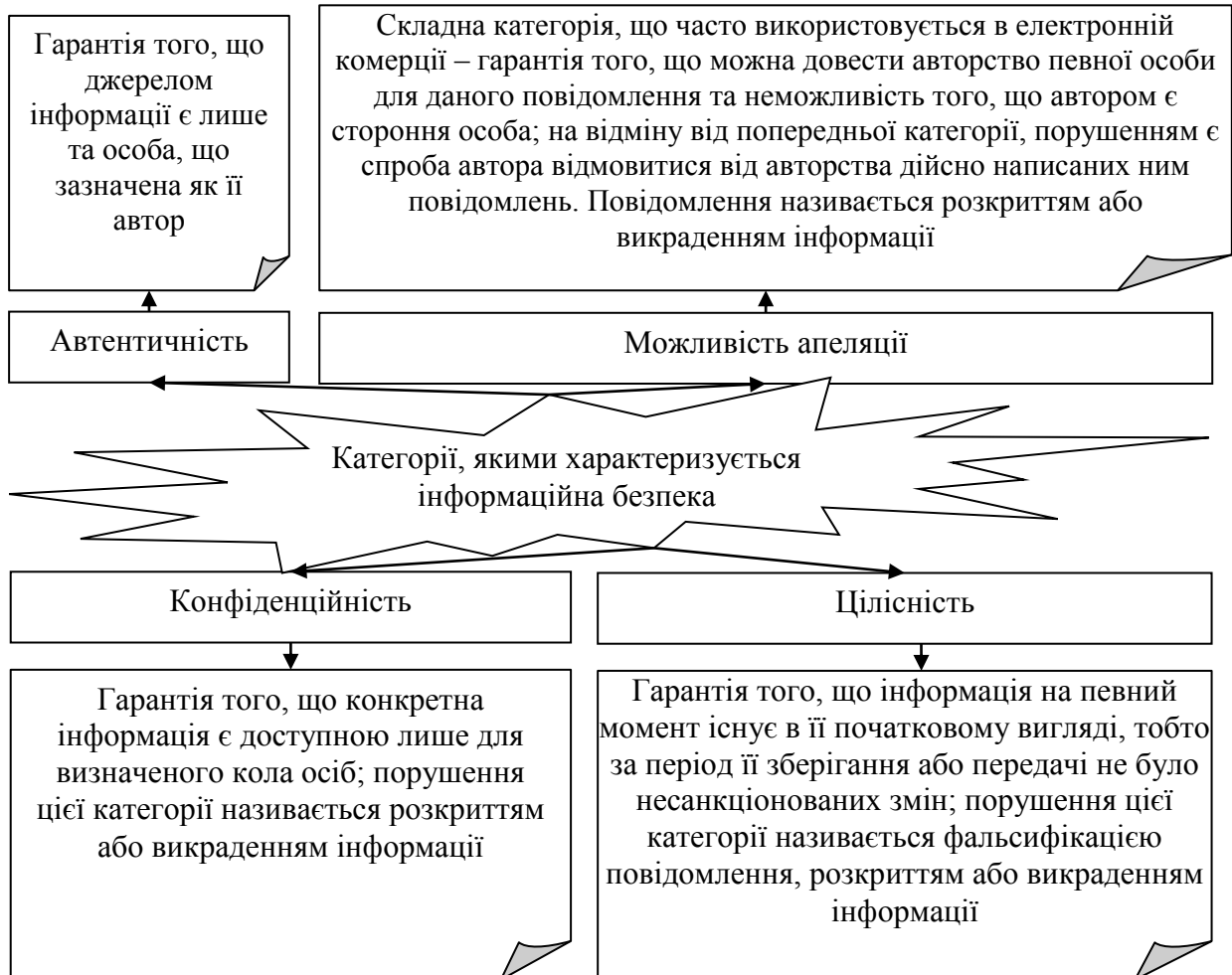
– що міститься в документах суб'єктів владних повноважень, які становлять внутрішньовідомчу службову кореспонденцію, доповідних записках, рекомендаціях, якщо вони мають зв'язок з розробкою напряму діяльності установи або виконання контрольних, наглядових ролей органами державної влади, ходом ухвалення рішень і передують громадському обговоренню та/або ухваленню рішень;

– зібрана в процесі оперативно-розшукової, контр розвідувальної діяльності, у сфері оборони країни, яку не віднесено до державної таємниці.

Документам, що містять інформацію, яка належить до службової, присвоюється гриф «Для службового користування». Перелік відомостей, що становлять службову інформацію, і який складають органи державної влади,

органи місцевого самоврядування, інші СВП, зокрема на виконання делегованих повноважень, не може бути обмеженим у доступі.

Для пошуку раціональних заходів захисту інформації розглянемо коло характеристик сфери інформаційної безпеки, кожна з яких є категорією інформації (рис. 1.20).



**Рис. 1.20. Категорії, якими характеризується інформаційна безпека**

*Сформовано на основі [75, с. 26].*

Розглянуті нами категорії необхідно враховувати при розробленні заходів безпеки інформації, а саме: в ідеалі інформація, що підлягає захисту, повинна характеризуватися кожною із наведених категорій – автентичністю, цілісністю, конфіденційністю та можливістю апеляції. Однак варто зазначити, що така умова є не обов'язковою, зокрема на підприємстві захисту може підлягати інформація, що не є автентичною.

Забезпечення інформаційного захисту підприємства потребує використання певного алгоритму: формування інформаційної бази даних; моніторинг фінансової безпеки; виявлення потенційних інформаційних загроз; прийняття оперативних управлінських рішень з нейтралізації загроз; контроль за реалізацією прийнятих управлінських рішень у галузі забезпечення інформаційної безпеки підприємства.

Для розуміння поняття «комерційна таємниця» слід визначити його правову суть. У міжнародній договірній практиці широко використовують поряд із терміном «комерційна таємниця» аналогічні терміни – ноу-хау, торгові секрети, секрети виробництва, ділові секрети, конфіденційна інформація. Ці терміни актуальні для підприємств з переробки сільськогосподарської продукції, оскільки для них характерні різні виробничі підходи і технології.

Визначення комерційної таємниці наведено в Цивільному кодексі України: «Інформація є секретною в тому розумінні, що вона загалом чи в певній формі та сукупності її складових є невідомою та не є легкодоступною для осіб, які зазвичай мають справу з видом інформації, до якого вона належить. У зв'язку з цим має комерційну цінність та була предметом адекватних до певних обставин заходів щодо збереження її секретності, вжитих особою, яка законно контролює цю інформацію» [409]. Господарським кодексом України комерційною таємницею визнано відомості, пов'язані з виробництвом, технологією, управлінням, фінансовою та іншою діяльністю суб'єкта господарювання, що не є державною таємницею, розголошення яких може завдати шкоди інтересам суб'єкта господарювання [83].

У літературі умовно виділяють дві групи комерційної таємниці: технічна інформація і комерційна інформація. До складу першої групи відносять незапатентовані науково-технічні розробки (ідеї, винаходи, відкриття, окремі формули, результати наукових досліджень), бази даних та інші комп'ютерні програми, створені підприємством, усі види «ноу-хау», технічні проекти, описи технологічних випробувань, конструкторську документацію, креслення, схеми, записи, промислові зразки, незапатентовані товарні марки. До другої групи



віднесено умови контрактів, дані про постачальників, маркетингові дослідження, інформацію про переговори, плани розвитку підприємства, калькуляцію витрат виробництва, структури цін, рівень прибутку, інвестиційні програми, методи управління виробництвом тощо. Наведене групування комерційної таємниці є важливим для вибору підходів та методів оцінки її вартості.

Бухгалтерський облік як інформаційну систему поділяють на відкриту частину, тобто таку, що може бути опублікованою, та закриту, яка становить комерційну таємницю підприємства. Перша, як вважає Н. В. Наконечна [209, с. 195], формує поняття фінансового обліку (економіко-правова система), друга – внутрішньогосподарського (управлінського), виробничого (виробничо-комерційна система) обліку. Підтримуючи підхід до бухгалтерського обліку як інтегрованої системи, зазначимо, що бухгалтерський облік на підприємстві є єдиною інформаційною системою, в якій міститься інформація, що становить комерційну таємницю підприємства. Керівництво підприємства може самостійно установлювати реєстр відомостей, що належать до комерційної таємниці та включити в нього деякі види інформації на свій розсуд з числа незаборонених законодавством.

Інформація, що охороняється як комерційна таємниця, не може включати: установчі документи, а також документи, що свідчать про право суб'єкта на заняття підприємницькою діяльністю та окремими видами господарської діяльності; відомості за встановленими формами звітності про фінансово-господарську діяльність та інші дані, необхідні для перевірки правильності обчислення і сплати податків та інших обов'язкових платежів; документи про платоспроможність; відомості про чисельність і склад працюючих, їхню заробітну плату і умови праці, а також про наявність вільних робочих місць.

Зміст і обсяг інформації, яка охороняється як комерційна таємниця, а також порядок її захисту має визначатися керівником суб'єкта господарювання, який доводить їх до працівників або осіб, котрі мають доступ до таких відомостей.

Як зазначають Л. В. Чижевська, І. М. Вигівська, А. П. Дикий та Л. С. Скакун [257, с. 223], для забезпечення захисту складових комерційної таємниці підприємства, що міститься в бухгалтерській документації, насамперед необхідно сформувати команду, відповідальну за виконання програми щодо захисту складових комерційної таємниці підприємства; визначити ймовірність розповсюдження такої інформації. Правовий захист комерційної таємниці можливо забезпечити за умови, що її власник вживатиме відповідних заходів для збереження конфіденційності зазначеної інформації, а це є необхідною умовою правового захисту складових комерційної таємниці, адже при розкритті сутності таємниці втрачається будь-яке значення її захисту.

Так, виступаючи генератором інформації, система бухгалтерського обліку потребує надійного захисту, оскільки, вочевидь, зазнає впливу суттєвих ризиків. У теорії ризиків поширений їх поділ на політичні, економічні, банківські, фінансові, кредитні, комерційні тощо. Якщо ж йдеться про інформаційні ризики, то тут, як правило, оперують поняттям «загрози», які можуть бути такими: короткотерміновими; довготривалими; постійно діючими; помірними; середніми; повними; прихованими (латентними); легко помітними; відверто агресивними; такими, що не впливають на стан справ; такими, що викликають труднощі й проблеми; насильно руйнують всю систему; малоймовірними; ймовірними; неминучими; зовнішніми; внутрішніми. Автор пропонує розробити й затвердити на підприємстві спеціальне положення щодо збереження і конфіденційності облікової інформації (додаток Й).

Принципове значення для виконання дослідження має класифікація ризиків і загроз за природою походження й поділ на зовнішні та внутрішні, що дає змогу відокремити об'єктивні загрози від суб'єктивних, тобто нав'язані ззовні і створені самими суб'єктами. До зовнішніх загроз безпеці бухгалтерської інформації можна віднести розвідувальну діяльність конкурентів, несанкціонований доступ до закритої інформації та інформаційних ресурсів, промислове шпигунство, фінансову розвідку, прослуховування, злам комп'ютерної мережі тощо.

Проте, як зазначають Л. М. Стрельбицька і М. П. Стрельбицький, переважна більшість загроз в інформаційній сфері (на рівні 80 %) мають внутрішній, суб'єктивний характер. Вони більшою мірою виходять від самого підприємства, і саме воно повинне їх скеровувати й усувати. Це залежить лише від підприємства, його волі, готовності і професійної зрілості [374, с. 7]. На переконання М. К. Ніколаєвої [216, с. 96], у середньому 17 % усіх загроз інформаційної безпеки виходить ззовні, 1% – загрози з боку випадкових осіб і 82 % – загрози внутрішні, тобто від персоналу фірми.

До того ж, за відомостями PricewaterhouseCoopers і CXO Media, що опитали понад 13 тис. компаній у 63 країнах світу, більше половини (60 %) всіх інцидентів IT-безпеки за минулий рік були викликані саме інсайдерами. Аналітики підраховали, що 33 та 20 % інцидентів спровоковані нинішніми та колишніми співробітниками відповідно, 11 % припадають на частку клієнтів компанії, 8 % відбуваються з вини партнерів і, нарешті, 7 % – тимчасовими службовцями (контрактниками, консультантами тощо) [88].

Будь-які методи захисту інформації повинні відповідати вимогам, що є несумісними: високий ступінь захисту інформації та зручність у використанні. Ідеальним є варіант, якщо робота всіх механізмів захисту непомітна для користувача інформаційної системи та виявляється лише при спробі користувача вийти за межі своїх функціональних повноважень. Однак на практиці це поки що не реалізовано, використовуються різні компромісні варіанти.

Сутність технічних загроз сформована під впливом комп'ютеризації обліку. Коли облік у переважній більшості здійснювався вручну, технічними загрозами можна було вважати фізичне знищення документів через пожежу, підтоплення тощо. Тепер до цієї групи віднесено насамперед усі можливі несправності технічного та програмного забезпечення, які можуть спричинити втрату інформації. Загрози отримання неправдивої інформації включають можливість генерування інформації, яка суперечить дійсності. Такі загрози можуть бути спричинені ненавмисним перекрученням даних шляхом допущення арифметичних помилок, недостатньою компетенцією бухгалтера,

отриманням неточних вхідних даних тощо. До цієї групи загроз належить також і навмисне перекручення інформації бухгалтером (фальсифікація), яке може бути спричинене власними інтересами бухгалтера (наприклад, щодо незаконного привласнення коштів). Група загроз, пов'язана з необхідністю забезпечення конфіденційності інформації – це група загрози розголошення, яка, у свою чергу, поділяється залежно від джерела можливого витoku інформації. Одним з можливих джерел витoku інформації є внутрішні її користувачі. Усталена теорія щодо того, що зовнішнім користувачам надається обмежена кількість інформації, а внутрішнім – повна, є недосконалою, адже на кожному конкретному підприємстві необхідно чітко класифікувати внутрішніх користувачів і визначити, яку саме інформацію їм необхідно надавати, причому класифікувати не лише на працівників та управлінців, а з високим рівнем деталізації – менеджеру якого рівня, якого підрозділу, яку частку інформації необхідно отримати для виконання своїх функцій. Необхідність такої системи спричинена можливою плинністю кадрів, переманюванням працівників, їх підкупом, промисловим шпигунством. У цьому разі організація системи конфіденційності облікової інформації дасть змогу мінімізувати можливий її витік. Група, що включає всі загрози, спричинені недосконалою організацією системи комунікації на підприємстві, а також недоліки управління у цій сфері, які не увійшли до попередніх груп. До них можна віднести недотримання встановленого регламенту збирання, обробки, зберігання та передачі бухгалтерської інформації, недостатнє фінансування заходів інформаційної безпеки тощо. Запобігання цим загрозам є усвідомлення керівниками важливості внутрішньої інформаційної безпеки та прийняття заходів щодо їх усунення (мінімізації).

Серед неуправлінського персоналу також має бути організована відповідна система комунікацій. Наприклад, суми розміру заробітних плат працівників доцільно зберігати в таємниці для уникнення додаткових конфліктів. З цією метою при виплаті заробітної плати варто оформляти видатковий касовий ордер, адже використання платіжних та розрахунково-платіжних відомостей дає змогу працівникам ознайомитися з величиною

заробітної плати співробітників. Крім того, варто підписувати з працівниками інсайдерські договори про нерозголошення інформації (додаток К). Такий інструмент спрацьовує швидше на психологічному рівні, ніж на правовому, проте є дієвим.

Таким чином, основними організаційними заходами захисту інформації від витіку через користувачів можуть бути: створення відповідних режимів роботи з інформаційною системою з урахуванням ступеня секретності інформації; розроблення та впровадження інструкцій і положень із забезпечення режимів секретності; створення захищених зон інформаційної системи з обмеженим доступом та організацією служби безпеки; розмежування кола завдань за певними виконавцями й обмеження доступу до інформації загалом; постійний контроль за виконанням режимів секретності та облік доступу до інформації відповідно до кожного оператора; встановлення й розподілення відповідальності за витік інформації між службами безпеки та конкретними особами; підписання інсайдерських договорів. Іншим джерелом є працівники бухгалтерії, які, маючи доступ до такої інформації, можуть стати основним джерелом загрози для інформаційної безпеки підприємства.

Виділимо інструменти, які може використовувати підприємство для забезпечення збереженості інформації. Першим є визначення відповідальності бухгалтера за порушення, що стосуються надання недостовірної, а також розголошення конфіденційної інформації. Цей інструмент повинен впроваджуватися як на макрорівні – шляхом передбачення різних видів відповідальності (від адміністративної до кримінальної) за вказані дії в нормативних актах, так і на мікрорівні – шляхом окреслення норм відповідальності бухгалтера в посадових інструкціях та інших внутрішніх розпорядчих документах підприємства. Дієвим інструментом є також створення для бухгалтера відповідних умов: гідна заробітна плата, належні умови праці, визнання в колективі, ідейна прихильність, додаткові стимули в результатах діяльності сприятимуть збільшенню вірогідності відмови у разі переманювання бухгалтера до конкурента чи пропозиції надати інформацію. Ще одним інструментом можна вважати Кодекс етики професійних бухгалтерів, затверджений

Міжнародною федерацією бухгалтерів, який використовується і в Україні. З переліку наведених у ньому принципів слід виділити принцип конфіденційності, який передбачає нерозголошення третім особам одержаної в процесі надання професійних послуг (крім випадків наявності юридичного чи професійного права або обов'язку розкривати цю інформацію), а також невикористання її у власних цілях.

Запропоновані заходи безпеки інформації доцільно запроваджувати через положення про облікову політику, а також посадові інструкції, графіки документообігу, контракти, договори, угоди з працівниками, накази керівника та інші документи, що регламентують внутрішній розпорядок.

На підставі проведеного дослідження виявлено необхідність організації надійного захисту облікової інформації. Шляхом визначення найпоширеніших інформаційних загроз встановлено, що особливої уваги потребують загрози внутрішнього характеру. Вважаємо за доцільне запропонувати заходи, які сприятимуть їх мінімізації: для зменшення ймовірності виникнення технічних загроз варто приділяти належну увагу періодичній архівації інформації, створенню резервних копій, вжиттю заходів антивірусної безпеки; для мінімізації загрози генерування недостовірної інформації варто створити на підприємстві надійну систему контролю за функціонуванням облікової системи, а також підтримувати рівень професіоналізму та компетенції бухгалтера; для забезпечення підприємства від витоку інформації варто організувати систему комунікації, яка б надавала інформацію внутрішнім користувачам винятково в межах їхніх професійних потреб, забезпечити відповідні умови праці бухгалтеру та визначити його відповідальність; приділяти належну увагу фінансуванню заходів інформаційної безпеки тощо.

Проблема створення законодавчої бази у сфері охорони інформації є не новою, а в більшості розвинутих країн світу вирішується впродовж останніх 50 років, причому пік активності законотворення припадає на 70–80-ті роки минулого століття. Найбільш розвинуте законодавство у цій сфері мають Сполучені Штати Америки, де законодавчі акти створювалися послідовно, упродовж тривалого часу, в міру виникнення відповідних проблем. Загальна їх

кількість на сьогодні сягає кількості. Не менш інтенсивно ведеться робота в цьому напрямі і в європейських країнах [107, с. 445].

Західні законодавства досить громіздкі, тому викрадення промислового секрету досить важко довести. Так, у США, для того щоб претендувати на законодавчий захист у випадку розголошення комерційної таємниці, необхідно: довести, що предмет, який розглядається як торговельний секрет, фактично є таким; довести право власності на нього; довести, що особа, яка розкриває торговий секрет, підпадає під одну з наступних категорій: якщо вона дізналася про секрет нечесним шляхом; якщо розголошення чи використання торгового секрету являє собою порушення довірчих відносин між особами; якщо особа дізналася про секрет (у тому числі і від третіх осіб) і знала про те, що це секрет [418, с. 19].

В інших країнах (крім Франції і Голландії) простої заборони на розголошення інформації, як правило, вистачає для того, щоб довести, що вона є секретною. Нормативне регулювання даного питання в країнах СНД залишається вкрай недосконалим. Така ситуація досить часто застерігає іноземних інвесторів від вкладання коштів у діяльність на певній території.

В Україні також було проведено певну роботу щодо створення законів, які б регламентували діяльність в інформаційній сфері. Аналіз чинних законодавчих актів дозволяє зробити висновок про те, що, незважаючи на прогресивну роль у становленні основ правової бази інформаційних відносин у державі в цей час, вони певним чином починають гальмувати не тільки становлення цивілізованих інформаційних відносин, а й інші суспільні відносини, зокрема і забезпечення інформаційної безпеки та охорони інформації, а тому потребують термінового та суттєвого доопрацювання.

В Україні налічується близько трьох тисяч нормативно-правових актів, які регулюють, захищають та підтримують суспільні відносини щодо інформації [108, с. 217]. Основу законодавства України про інформацію й інформатизацію становлять: Конституція України [150], низка Кодексів, Закон України «Про інформацію» [119], Закон України «Про захист інформації в автоматизованих системах» [118], Закон України «Про доступ до публічної

інформації» [117], Закон України «Про науково-технічну інформацію», Закон України «Про авторське право та суміжні права», Закон України «Про електронний цифровий підпис» та інші спеціальні нормативні акти.

Розроблені в Україні нормативні акти виконують покладені на них регуляторну, охоронну, дозвільну, заборонну, захисну функції. Однак нормативні положення щодо охорони та захисту конфіденційної інформації суб'єктів господарювання, інформації в комп'ютеризованих інформаційних системах, розроблені раніше, не відповідають рівню розвитку суспільства щодо сучасних інформаційних технологій. Це пояснюється тим, що вказані документи приймалися в різний час, їх проекти розроблялися різними групами науковців, які не взаємодіяли між собою та приймали положення, що часом мали суперечливий характер. Недостатній рівень державної підтримки цих розробок став причиною того, що ці документи відстають від потреб захисту інформації та мають фрагментарну, організаційно-роз'єднану, а інколи й суперечну суть [112, с. 218].

Закон України «Про інформацію» [119] та «Про державну таємницю» [116] можна вважати основоположними в даній сфері. Проте для захисту, в тому числі облікової інформації на макрорівні, не менш важливе значення має Закон України «Про захист інформації в автоматизованих системах» [118]. Чинність Закону поширюється на будь-яку інформацію, що обробляється в автоматизованих системах. Стратегічні питання цієї сфери в Україні передбачені також «Концепцією технічного захисту інформації в Україні» [252] та Указом Президента України № 1193/2001 [396].

Закон України «Про господарські товариства» (стаття 11) [115] зобов'язує учасників товариства не розголошувати комерційну таємницю та конфіденційну інформацію про діяльність товариства. Стаття 23 цього Закону передбачає, що посадові особи повинні зберігати комерційну таємницю та конфіденційну інформацію і несуть за її розголошення відповідальність, передбачену чинним законодавством України та установчими документами товариства. Таким чином, засновники і учасники мають право захищати свої інтереси усіма доступними їм засобами. Обмежуватися доступ до інформації



може відповідно до статті 6 Закону України «Про доступ до публічної інформації» [117] лише за умов сукупності певних вимог.

До 2004 р. питання комерційної таємниці регулював Закон України «Про підприємства в Україні» [113] (ст. 30), який із прийняттям Господарського кодексу України [83] втратив чинність. Новий нормативний акт, визначаючи обов'язки учасників господарського товариства, в статті 117 з-поміж іншого передбачає нерозголошення комерційної таємниці та конфіденційної інформації про діяльність товариства.

Не применшуючи значення даних нормативних актів, варто вказати, що вітчизняна законодавча база в сфері захисту інформації, особливо на мікрорівні, потребує подальших удосконалень і розробок регулятивних документів, особливо в частині встановлення відповідальності за вчинення дій, пов'язаних з розголошенням конфіденційних даних.

У нашій державі створено механізми, призначені для захисту прав суб'єктів господарювання на комерційну таємницю. Так, за порушення законодавства в даній галузі передбачено: дисциплінарну та матеріальну відповідальність; цивільно-правову та господарську відповідальність; адміністративну відповідальність; кримінальну відповідальність [199, с. 273].

Фактично на конкретному підприємстві для притягнення працівника, який порушив режим роботи з відомостями, що становлять комерційну таємницю чи іншу інформацію, що не підлягає розголосу, до дисциплінарної чи матеріальної відповідальності, повинні бути впроваджені відповідні внутрішні документи. Зокрема, для цього на підприємстві варто розробити: внутрішній документ, що містить перелік відомостей, які становлять комерційну таємницю, де визначено, які саме відомості суб'єкта господарювання є комерційною таємницею; розпорядження для працівників бухгалтерії із зазначенням інформації, яку можна надавати конкретним посадовим особам; посадові інструкції, де повинно бути визначене коло уповноважених працівників, допущених до роботи з комерційною таємницею; трудовий договір (контракт, угода), де мають бути зазначені зобов'язання працівника дотримуватися комерційної таємниці та наслідки недотримання цього обов'язку.

Перед початком трудової діяльності працівники мають бути ознайомлені з вказаними документами. Факт ознайомлення має бути підтверджений підписом. За порушення режиму комерційної таємниці, відповідно до статті 147 Кодексу законів про працю України, до працівника можуть бути застосовані такі дисциплінарні санкції, як догана та звільнення. Крім того, за порушення у цій сфері главою 9 даного кодексу в окремих випадках передбачена і матеріальна відповідальність.

Але слід розуміти, що є інформація, яка не може бути комерційною таємницею: інформація за всіма встановленими формами державної звітності; документи про сплату податків і обов'язкових платежів; документи про платоспроможність; заробітна плата працівників. Це значний обсяг важливої бухгалтерської інформації. Оскільки він звільняється від державного захисту, передбаченого нормативними актами в частині забезпечення захисту комерційної таємниці на підприємстві, то необхідною є організація такої комунікаційної системи, яка, з одного боку, не порушувала б права фізичних та юридичних осіб на доступ до інформації, що не є комерційною таємницею, а з іншого – забезпечила б максимальний її захист від надлишкового розповсюдження, адже поширення такої облікової інформації може негативно вплинути на діяльність суб'єктів господарювання. Так, розголошення рівня заробітної плати працівників навіть усередині підприємства може створювати підґрунтя для виникнення конфліктів, погіршення відносин у колективі. Наслідки отримання конкурентами податкової інформації, інформації про платоспроможність є очевидними, тому доцільно було б вказану інформацію зробити відкритою лише для певного кола осіб (кредиторів, інвесторів).

За використання комп'ютерних програм при веденні обліку більшість документів мають форму файлів та друкуються лише за необхідності. Документи виконують функцію передачі інформації як у межах підприємства, так і між різними формами. Вони повинні бути: послідовно пронумеровані; оформлені в момент або безпосередньо після здійснення операції; доступні для розуміння. Найбільш ефективні методи захисту активів і записів – це фізичні заходи контролю.

Ефективними засобами захисту грошових коштів і цінних паперів служать вогнетривкі сейфи.

Існують три методи контролю за збереженням обладнання електронної обробки даних, програм і файлів з даними:

а) заходи матеріального контролю, що використовуються для збереження безпосередньо обладнання;

б) застосування кодів з метою запобігання доступу сторонніх осіб до комп'ютерних систем, файлів і програм;

в) створення запасних копій, які дають можливість підприємству уникнути втрати даних в наслідок псування обладнання, програм і т.д.

За відсутності системного аналізу структури внутрішнього контролю виникає потреба в його незалежній оцінці. За відсутності системи контролю працівники можуть невідповідально та несумлінно виконувати розпорядження керівництва. Постійний аналіз системи є необхідним, проте коригування та зміни в систему слід вносити лише після результатів оцінювання їх ефективності.

## **Висновки до розділу 1**

Дослідження стану розвитку бухгалтерського обліку як інформаційної системи в умовах інформаційної економіки дає підстави для наступних висновків:

1. Із другої половини ХХ ст. простежуються риси та тенденції становлення інформаційного суспільства, що зумовлює формування нових об'єктів бухгалтерського обліку. Система обліку набуває нового значення і потребує інших підходів до її організації. Кінцевий продукт обліку – інформація, необхідна для прийняття управлінських рішень і моніторингу їх виконання. В цих умовах під інформацією слід розуміти оброблені (в т.ч. і в системі бухгалтерського обліку) дані, які зменшують невизначеність для користувачів. Управлінська інформація – це нові відомості, сукупність деяких фактів, подій, процесів або стану об'єкта, які використовуються в управлінні або мотивують керівника до деяких управлінських дій. Вона має певні

особливості, пов'язані не тільки з її прагматичною спрямованістю, а й із масштабністю застосування, широтою отримуваних результатів у процесі її використання, особливими вимогами до якості. Звідси, під організацією обліку розуміють створення всіх умов, необхідних для надання керуючій системі підприємства інформації з метою прийняття управлінських рішень та контролю за їх виконанням.

2. Знання відрізняються від даних та інформації тим, що остання дає можливість: знати як; знати хто; знати що; знати чому; знати коли. Дані, що накопичуються у внутрішній інформаційній базі підприємства, повинні сприяти реалізації таким базовим функціям: а) контрольньо-констатуючій, б) інформаційно-рекомендуючій і в) конфлікто-вирішувальній.

3. Основним користувачем облікової інформації вважається управлінський персонал, оскільки інформація в сучасній управлінській діяльності має надзвичайно важливе значення. Серед інформації, що надається управлінцям, значна частина (78,5 %) належить бухгалтерському обліку, що посилює його роль на підприємстві в інформаційній економіці. Протягом всього періоду існування обліку інформація поділялася на доброякісну і недоброякісну (не відповідає чинним вимогам), існує ще й надлишкова інформація, яка не може бути використана для прийняття рішень.

4. Головне завдання обліку – забезпечити користувачів інформацією про економічний стан діяльності підприємства, на основі якої ухвалюються управлінські рішення. Нині інформація швидко втрачає актуальність, її цінність може значно варіюватися залежно від часу отримання, тому цей фактор є визначальним при організації бухгалтерського обліку як генератора інформації. Якість інформації є суб'єктивним поняттям. Питання забезпечення якості облікової інформації, а саме її оцінки, для вчених і практиків набувають актуальності. Проте визначення вартості інформаційних послуг, які в тому числі надає й бухгалтерський облік, є важливим фактором, що дасть змогу оптимізувати роботу, витрачену на підготовку інформації. Якість облікової інформації, що надається управлінцям, відповідно впливає на якість управлінського аналізу і внутрішнього контролю. Користь, яку одержують із сформованої у

бухгалтерському обліку інформації, слід порівнювати з витратами на її підготовку. Кінцевий продукт обліку – це інформація, необхідна для прийняття управлінських рішень і моніторингу їх виконання. Облік надає поточну інформацію про хід здійснення операції та заключну про доконаний факт. Кінцевим продуктом обліку є інформація, зведена за місяць, квартал за всіма ФГЖ, що відбулися. Для цих цілей визначають об'єкти обліку, підбирають методи формування інформації, виділяють фахівців, за якими закріплюються функції, пов'язані із здійсненням процедур.

5. Проблема ефективності вважається однією з найважливіших проблем в обліку, яка в широкому сенсі означає дієвість, результативність, продуктивність тощо. Будь-яка ефективна діяльність є результативною, але не будь-яка результативна діяльність може вважатися ефективною. Звідси, ефективною можна визнати тільки ту облікову систему, яка повною мірою володіє властивістю синергії, тобто максимальною ефективністю спільного функціонування її елементів. Оцінка ефективності передбачає зіставлення результату і затрат на досягнення цього результату. Корисність інформації оцінюється внутрішніми і зовнішніми користувачами, які висувають до її якості такі вимоги: доцільність і своєчасність інформації; її достовірність; зіставність; доступність і зрозумілість; конфіденційність інформації.

6. Бухгалтерський облік як інформаційну систему поділяють на відкриту частину, тобто таку, що може бути опублікована, та закриту, яка становить комерційну таємницю підприємства. Перша формує поняття фінансового обліку, друга – внутрішнього. Правовий захист комерційної таємниці можливо забезпечити за умови, якщо її власник вживатиме відповідних заходів для збереження конфіденційності інформації, що є необхідною умовою правового захисту складових комерційної таємниці, адже при розкритті сутності таємниці втрачається будь-яке значення її захисту. Незахищеність інформації в ринкових умовах може призвести підприємство до банкрутства та повного його знищення.

Результати досліджень висвітлені в працях [280; 281; 293; 294; 295; 298; 299; 300; 303; 304; 309; 311; 312; 314; 317; 322; 323; 340; 472].

## **РОЗДІЛ 2.**

# **ОРГАНІЗАЦІЯ І ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНИЙ ПІДХІД**

### **2.1. Складові організації бухгалтерського обліку як інструменти ефективного управління переробкою сільськогосподарської продукції**

Ефективне функціонування системи бухгалтерського обліку підприємств з переробки сільськогосподарської продукції значною мірою визначається наявними та чинними складовими (елементами) його організації. На сьогодні не вироблено єдиного підходу до їх переліку внаслідок, по-перше, відсутності однозначного підходу до трактування поняття «організація бухгалтерського обліку», по-друге, наявності галузевих характеристик і специфіки, котрі також позначаються на складі її елементів.

Підсумовуючи дослідження наявних позицій щодо трактування поняття «організація бухгалтерського обліку», слід вказати на різноплановий характер підходів. Так, деякі автори розглядають організацію бухгалтерського обліку як об'єкт, процес, явище, складову організаційної функції управління; інші – як виконання цілей, завдань та функцій обліку [135, 36].

Дійсно, це поняття має різні смислові відтінки, на що акцентовано увагу в першому розділі дисертаційної роботи. Проте для встановлення оптимального переліку складових організації бухгалтерського обліку важливо виокремити той факт, що в найзагальнішому вигляді це упорядкування, налагодження певної системи, яка передбачає досягнення та збереження стану певної впорядкованості елементів (вузлів) системи загалом, підтримки її визначеності. У цьому контексті галузевий аспект більшою мірою позиціонується як визначальний чинник організації бухгалтерського обліку.

Не вдаючись до детального аналізу існуючих авторських поглядів, відзначимо найбільш аргументовані твердження. Зокрема, А. Н. Кашаєв [135, с. 92] підкреслював, що досить цікаво було поставлено питання проф. О. С. Бородкіним, який запропонував розробити типові проекти організації обліку і контролю в кожній галузі, особливо у зв'язку з переходом до нової структури управління, підприємства при цьому мали б розробляти індивідуальні проекти з урахуванням їх специфіки. При цьому О. С. Бородкін зазначав, що в обліковій літературі викладається техніка обліку, але немає відповіді на питання, як організувати облік.

У цьому сенсі варто звернути увагу на можливу вирішенні дилеми через врахування визначень поняття «організація бухгалтерського обліку» у широкому й вузькому розумінні. Так, В. А. Шпак [434, с. 38] розглядає поняття організації у широкому розумінні як діяльність зі створення та удосконалення зв'язків між частинами цілого, у вузькому – це діяльність зі створення й удосконалення структури і правил функціонування її елементів.

У широкому розумінні до трактування даного поняття підходить і В. В. Сопко [371], який слушно зауважує, що організація має різні смислові відтінки: у найзагальнішому вигляді це упорядкування, налагодження певної системи, з іншого, організація може розглядатися як система, що складається із сукупності впорядкованих, взаємопов'язаних, взаємодіючих частин цілого.

Як упорядкування і налагодження системи організацію розглядає і М. Ю. Карпушенко [134, с. 6], додаючи, що вона передбачає досягнення та збереження стану певної впорядкованості елементів системи загалом та підтримку якісної визначеності. Остання характеристика в сучасних умовах є найбільш затребувана суб'єктами управління. Варто також визнати, що в контексті можливостей її досягнення й обґрунтування – це найбільш складний процес, який вимагає врахування великої кількості взаємозв'язків з різним семантичним змістом. Так, А. Д. Ларіонов зазначає, що організація бухгалтерського обліку [48, с. 9], включає в себе: по-перше, об'єднання людей у вигляді спеціально створеного апарату і, по-друге, здійснення створеним

апаратом облікового процесу для досягнення цілеспрямованої діяльності, тобто організацію цієї системи слід розглядати у взаємодії її структурно-організаційних і технологічних елементів.

У цьому контексті С. В. Івахненко спробував поділити визначення організації бухгалтерського обліку на три групи. Перша група – це підходи, в яких організація бухгалтерського обліку тлумачиться як побудова системи обліку, друга – в яких використовується системний підхід до організації обліку як функції управління, і третя – в яких організація бухгалтерського обліку визначається як управління обліковим персоналом [125, с. 114-118].

Доказом, що ключовим елементом організації обліку є його методологічне і методичне забезпечення може слугувати те, що саме воно визначає зміст і порядок функціонування всіх елементів системи – процесу обліку та праці задіяних у ньому людей. Адже система – це цілісна сукупність пов'язаних між собою елементів, тому зрозумілим є той факт, що без методологічного і методичного забезпечення облікова система не зможе існувати.

На наш погляд, саме акцент на елементах організації дає змогу предметно розглянути їх склад і обґрунтувати оптимальне співвідношення.

Водночас, процес організації обліку можна ототожнювати з функцією управління, тому необхідно дослідити завдання обліку як інформаційного джерела для прийняття дієвих управлінських рішень. Даний підхід до організації обліку як до управління обліковим персоналом спонукає зосередитися на розгляді посадових обов'язків бухгалтерів і плануванні облікового процесу (документообігу, проведення інвентаризації, складанні звітності, робочого плану рахунків та їх кореспонденція тощо). Загалом наявність таких доволі різних позицій спричинила відповідні відмінності у трактуваннях предмета, об'єктів і методу організації бухгалтерського обліку.

Автори, досліджуючи питання організації обліку, часто намагаються виокремити її об'єкт, предмет і навіть метод, щоправда їхні думки з цього приводу суттєво різняться. Так, М. Ю. Карпушенко [134, с. 8] вважає, що



предмет організації бухгалтерського обліку охоплює: обліковий процес; працю людей, які здійснюють облік; забезпечення достовірності обліку, контролю й аналізу. На думку В. А. Шпака [434], предметом організації обліку є структура та процес бухгалтерського обліку. Об'єктами організації бухгалтерського обліку, з точки зору М. Ю. Карпушенка [134, с. 8], можуть бути: технологія облікового процесу; праця бухгалтерів; розвиток і удосконалення обліку; організаційне, технічне, інформаційне та інше забезпечення обліку.

Такі автори, як В. В. Сопко та В. П. Завгородній [371] об'єктами організації облікового процесу називають номенклатури облікового процесу, матеріальні носії облікових номенклатур, технологію облікового процесу та забезпечення. В. А. Шпак [434, с. 314] крім предмета, виділяє ще й метод організації обліку, під яким розуміє сукупність регулятивних норм чи правил, способів і прийомів вирішення завдання теоретичного, практичного, пізнавального та управлінського характеру. Метод організації обліку визначає власник підприємства і лише певні особливості мають місце в бюджетних установах. Тому норми, правила, способи і прийоми тут не задіяні. Такий підхід є помилковим, оскільки свій об'єкт, предмет і метод дослідження може мати лише окрема наука, тоді як організація обліку є лише складовою облікової науки, тому нема потреби окремо виділяти об'єкт, предмет і метод організації обліку. Не може бути окремого предмета і методу досягнення організації, наприклад, посіву гречки і ячменю, а існує організація виробничої діяльності в рослинництві.

Аналіз визначень свідчить, що організація бухгалтерського обліку позиціонується як наукова і практична діяльність і досліджує проблеми створення умов для здійснення облікового процесу й управління ним. Предмет організації бухгалтерського обліку обмежується лише межами підприємства та при цьому майже всі автори з певними нюансами трактують організацію бухгалтерського обліку як цілеспрямоване впорядкування й удосконалення обліку та функціонування як системи, тобто управління обліком [164, с. 21, 436, с. 19].

Розглядаємо це як помилкову думку. Якщо вести мову про предмет організації обліку, то слід підкреслити, що ним є діяльність власника зі створення облікової системи. З врахуванням великої варіантності можливостей організації обліку, визначення є узагальненими, а для конкретизації сутності даного поняття необхідно розглянути його складові, щодо яких думки науковців також не збігаються.

Дослідниця С. В. Свірко виділяє такі основні елементи (складові, напрями) організації бухгалтерського обліку в бюджетних установах: розвиток бухгалтерського обліку; забезпечення облікового процесу; рух носіїв облікової інформації; облікових номенклатур; вибір носіїв інформації; фіксування інформації на відповідних носіях; роботи апарату бухгалтерії [347].

Колектив авторів у складі Є. Д. Чацкіса, А. Н. Лисюк, І. А. Лукашової, Т. П. Михайлової [47, с. 18] обґрунтовує думку, що організація обліку включає в себе такі складові: хто є суб'єктом ведення обліку (чисельність, структура облікового апарату, його підпорядкованість та розміщення); як ведеться облік (за допомогою яких рахунків, документів, форм обліку, які реєстри обліку використовують, яка техніка ведення обліку та технологія обробки облікової інформації); у які терміни та як здійснюється збір, обробка, узагальнення та надання інформації.

У сучасних умовах відповідь на питання, як ведеться облік, повинна враховувати розвиток і впровадження комп'ютерних технологій. Тому їх також варто розглядати як складові організації бухгалтерського обліку.

Це не суперечить твердженням жодного з авторів, зокрема позиціям щодо того, що організація праці облікового персоналу потребує здійснення управління ним та створення сприятливих умов для функціонування бухгалтерії підприємства [435, с. 393], а також виокремленням поряд зі структурними елементами організації обліку (стосуються організації роботи облікових працівників) [435, с. 393], технологічних, які торкаються безпосередньої організації облікового процесу.

На наш погляд, еволюція організації бухгалтерського обліку пов'язана саме з видозміною її складових елементів, що відбувається під впливом галузевих особливостей, стану різних видів забезпечення, вимог системи управління, розвитку технічної та ресурсної (у т.ч. кадрової) бази, а також суспільних економічних відносин. Об'єктивним результатом комплексного впливу названих чинників є удосконалення організації обліку, яке виявляється у зникненні (відмиранні) одних її елементів і появі інших. На це вказує узагальнення існуючих підходів та оцінка потреб системи управління діяльністю підприємств, що займаються переробкою сільськогосподарської продукції.

Проведені дослідження свідчать, що найбільш прийнятним узагальненим переліком складових організації бухгалтерського обліку, який підтримується більшістю науковців і практиків є перелік, запропонований С. В. Івахненковим [125], що передбачає організацію:

- забезпечення бухгалтерського обліку;
- технології облікового процесу;
- роботи працівників-обліковців;
- розвитку бухгалтерського обліку.

У більш деталізованому вигляді з відповідними доповненнями, які відповідають сучасним управлінським запитам, пропонується уточнити склад окремих традиційних складових організації обліку (рис. 2.1).

Позиціонування елементів організації бухгалтерського обліку в такому контексті й виокремлення у ній низки уточнень формально пов'язано зі зміною середовища і запитів, які висувуються в сучасних умовах до інформаційної бази управління. Більш предметно слід пов'язати доповнення переліку складових організації бухгалтерського обліку з впливом інформаційної економіки, потребою врахування глобальних викликів (зокрема впровадженням міжнародних стандартів обліку), розвитком ресурсного забезпечення та іншими чинниками.

Щодо глобальних викликів, то слід вказати, що на них акцентовано увагу в Концепції Державної цільової програми розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року [149]. Її аналіз уможливив виявлення низки недоліків, пов'язаних із проблемою підвищення якості функціонування створених робочих груп, що займаються реалізацією різних напрямів, визначених названою цільовою програмою та мають безпосереднє відношення до предмета нашого дослідження.



**Рис. 2.1. Основні складові елементи організації бухгалтерського обліку, що забезпечують формування інформації для потреб управління діяльністю**

Примітка: 1-10 – послідовність здійснення; - - - - - запропоновані автором елементи та їх складові.

Узагальнено автором самостійно за результатами досліджень потреб підприємств з переробки сільськогосподарської продукції.

Особливо це стосується діяльності робочої групи 1: Наближення законодавства України в агропромисловому комплексі до законодавства ЄС. Визначені у складі цієї групи повноваження підгрупи 1.2, щодо вирішення питань, передбачених у плані заходів реалізації згаданої Концепції через вжите у назві підгрупи слово «зокрема», обмежені подальшим поданням назви відповідного нормативного правового документа. У зв'язку з цим поза увагою залишається така важлива складова адаптації, як законодавство з питань бухгалтерського обліку. Ігнорування цього факту вкрай негативно позначиться на загальних тенденціях міжнародного та європейського спрямування національної економіки. У зв'язку з цим доцільно негайно виправити такий недолік.

Зокрема, для робочої групи 1: Наближення законодавства України в агропромисловому комплексі до законодавства ЄС, слід уточнити назву підгрупи 1.2, замінивши слово «зокрема», словосполученням «у тому числі» та подати її у такій редакції: «Інші питання, у тому числі ті, що визначені планом заходів, затверджених розпорядженням Кабінету Міністрів України № 847-р».

Таке формулювання уможливило розширення напрямів діяльності робочої підгрупи та дає можливість включити до її повноважень низку важливих пунктів. Одним із них слід визнати проблематику, пов'язану обліком і його організацією. У свою чергу, для включення цих питань у склад напрямів, які потребують вирішення, необхідно доповнити їх таким формулюванням «Імплементация міжнародних і європейських вимог у законодавство з питань бухгалтерського обліку з метою удосконалення його організації в агропромисловому комплексі».

Зважаючи, що в розділі 1 дисертаційної роботи обґрунтовано доцільність включення до складу факторів виробництва в агропромисловому комплексі науки та інновацій, відповідним чином варто уточнити повноваження також робочої групи 3 через формування у ній підгрупи 3.5 з однойменною назвою («Наука та інновації»).

Рациональність такого підходу обґрунтована впливом сучасної науки на всі процеси, що відбуваються в агропромисловому комплексі, включаючи формування ефективної інформаційної бази управління, яка визначається рівнем організації бухгалтерського обліку.

Такі доповнення й уточнення сприятимуть включенню до переліку державних заходів питань, пов'язаних з бухгалтерським обліком, і врахуванню наукових здобутків у цій сфері. Це, у свою чергу, дасть додатковий поштовх і стимул для розвитку досліджень і подальшого удосконалення вітчизняної облікової системи та її організації, яка має у своєму складі різні елементи (складові), котрі умовно можна об'єднати у дві групи, зокрема:

1) структурні, які передбачають вибір форми організації обліку та організації роботи працівників, що його вестимуть у суб'єктах господарської діяльності (в нашому випадку з переробки сільськогосподарської продукції);

2) технологічні, які передбачають безпосередню організацію облікового процесу відповідно до наявних технічних можливостей (рис. 2.2).



**Рис. 2.2. Процес організації бухгалтерського обліку на переробному підприємстві**

*Узагальнено автором.*

На підтвердження логіки запропонованої схеми процесу організації бухгалтерського обліку можна навести твердження М. Ю. Карпушенка [134, с. 7], який зазначає, що організація бухгалтерського обліку повинна здійснюватися в момент створення підприємства, оскільки вона в подальшому безпосередньо впливає на ефективність ведення обліку. Проте варто зауважити, що організація обліку не закінчується на етапі її створення, а передбачає моніторинг і постійне її вдосконалення.

Як впливає з теоретичних обґрунтувань, узагальнених у першому розділі дисертаційної роботи, організаційна структура системи обліку має будуватися з урахуванням структури підприємства; інформаційних потреб власника і керівництва; технічних можливостей та особливостей комп'ютерної інформаційної системи; кваліфікації працівників бухгалтерської служби тощо.

Загальний підхід автора до організації обліку відображає рис. 2.3.



**Рис. 2.3. Загальний підхід до організації бухгалтерського обліку на переробному підприємстві**

*Узагальнено автором.*

Слід вказати на той факт, що практичний досвід засвідчує справжнє усвідомлення ролі, місця та функцій обліку вже після того, як були вирішені питання його організації на підприємстві. Виявлені в процесі ведення обліку прогалини в його організації вимагають вжиття відповідних заходів для негайного їх усунення. Часто це вимагає зміни структури організації бухгалтерського підрозділу, введення (виведення зі складу) облікових посадових осіб, вирішення питання робочого місця тощо. Такі ситуації вказують на певні недоліки на етапі планування організаційної структури суб'єкта господарювання в частині формування обліково-аналітичних служб.

Загалом, чим швидше керівництво залучить до роботи потрібного фахівця, який зможе організувати правильний облік, і створить йому всі умови для продуктивної праці, тим меншими будуть моральні та матеріальні втрати, оскільки відновити стан обліку за минулий період буває складно або навіть неможливо.

Для опрацювання концепції організації бухгалтерського обліку важливо, насамперед, правильно визначити мету діяльності. Вироблення системи цілей підприємства не є завданням бухгалтерського обліку, але їх досягнення стає практично неможливим без участі облікових працівників. Власне, без такої підтримки та її комплексного поєднання з управлінськими важелями досить складно приймати будь-які рішення, тим більше спрямовані на певну господарську проблему. Правильним рішенням є таке, що максимально сприяє досягненню поставлених цілей. Принципову роль у даному процесі відіграє організація інформаційних потоків усередині підприємства і способів надання економічної інформації, тобто облік, який дозволяє своєчасно і правильно приймати управлінські рішення. Тому запобігання помилок при веденні обліку через формування належної його організації впливає на те, наскільки ефективно підприємство досягне своїх цілей.

Організація обліку залежить від того, яка форма реалізації обраних цілей доцільна для даного підприємства. Щоб правильно організувати систему обліку й уникнути помилок у його веденні, керівництво має визначити форму організації діяльності підприємства. Виділяють три його структури: унітарну з



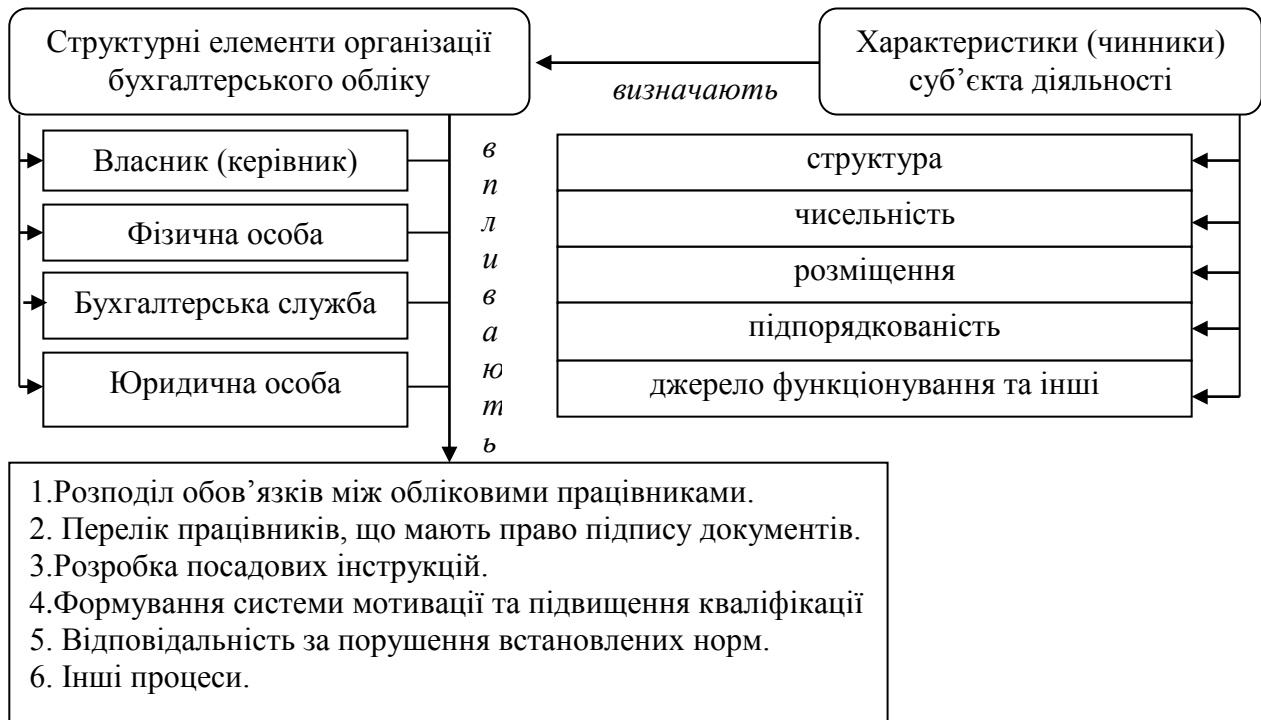
встановленою ієрархією взаємовідносин і відповідальності; холдингову, що являє собою групу самостійних підрозділів, об'єднаних загальним фінансовим керівництвом і відносинами власності; матричну, в якій підрозділи самостійні у виконанні своїх завдань.

Відповідно, під організацією бухгалтерського обліку варто розуміти порядок формування в процесі створення підприємства на підставі визначеної мети його діяльності або інтегрованого в систему управління самостійного структурного підрозділу зі своїми функціями і завданнями для збору, реєстрації, узагальнення фінансово-господарської діяльності та складання звітності, здійснення функціонального контролю та надання інформації користувачам для ухвалення управлінських рішень, або використання підходу, що передбачає отримання бухгалтерських послуг (обслуговування на договірних засадах).

Для підприємств з переробки сільськогосподарської продукції здебільшого характерне формування структурного підрозділу підприємства – бухгалтерії – на підставі визначеної мети його діяльності та поставлених завдань перед обліком. З цього моменту починається діяльність підприємства. Без бухгалтера не можна здійснити жодної операції зі створення підприємства. Зауважимо, що попри об'єктивну вагомість цей момент мало висвітлений в наукових публікаціях. Залежно від того, хто веде бухгалтерський облік, розрізняють структурні елементи його організації (рис. 2.4).

Значною мірою організація обліку, вибір суб'єкта його ведення та складові елементи залежать від розміру й організаційної форми підприємства, що пов'язано з потребами відображення тих операцій, що відбуваються в ньому (рис. 2.5.).

Облікові школи тривалий час усвідомлювали й аналізували цей зв'язок. Ще в 1977 р. Ямей простежував історичну еволюцію організаційних і облікових форм. Також цим питанням у світі займалися Р. Скайнер [461, с. 25, 26] та А. Літелтон [458, с. 183, 188].

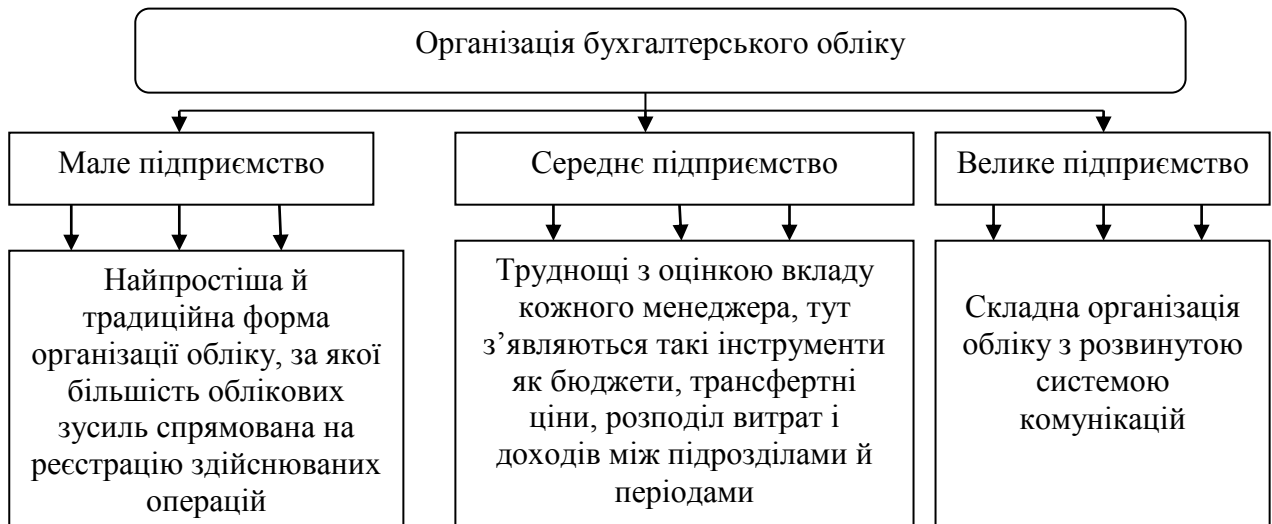


**Рис. 2.4. Структурні елементи організації бухгалтерського обліку та чинники, що їх визначають**

*Узагальнено автором.*

Вчені відзначали, що загалом організація бухгалтерського обліку на підприємстві є дуже складним процесом та вимагає уваги і знань. На її створення впливає багато чинників: інформаційні потреби підприємства; наявність відповідних знань і досвіду в суб'єкта організації; структура підприємства, взаємозв'язки між структурними підрозділами; макроекономічні процеси та явища; можливості підприємства щодо кадрового забезпечення й використання комп'ютерної техніки; технологія, специфіка, обсяги виробництва; галузь діяльності.

Ще у 1911 р. І. П. Бабенко виділяв такі фактори, які впливають на організацію бухгалтерського обліку [11]: господарські функції і відносини, притаманні підприємству, технологія виробництва; предмет бухгалтерського обліку; наявність відповідних знань і досвіду в суб'єкта організації; інформаційні потреби.



**Рис. 2.5. Залежність організації бухгалтерського обліку від розміру підприємства**

*Узагальнено автором.*

Порівнюючи погляди І. П. Бабенка з поглядами Є. Д. Кірюшина [138], зазначимо, що останній не виділяє такі фактори, як предмет бухгалтерського обліку та інформаційні потреби, проте окремим фактором називає структуру підприємства.

Організація обліку суттєво залежить і від етапу її здійснення. Так, варто зосередити увагу на тому, що на етапі створення підприємства виникають витрати, пов'язані з організацією бізнесу, засновницькими процедурами. Такі витрати потребують окремої уваги у формуванні моделі облікової системи створюваного підприємства, оскільки виникають до моменту здійснення діяльності. У цей момент уже потрібен бухгалтер. Основним завданням бухгалтера на етапі створення підприємства є достовірна оцінка, аналіз та обґрунтування одержаної інформації для правильного визнання об'єктів бухгалтерського обліку. Вирішуючи проблему визначення способу відображення в обліку організаційних витрат на етапі створення підприємства, Сідней Дж. Грей та Белверд Е. Нідз зазначають, що теоретично ці витрати є джерелом вигод протягом усього періоду існування корпорації, тому пропонують обліковувати їх як нематеріальні активи та амортизувати упродовж

усього терміну [349]. Цей підхід відображає поширену західну практику, коли організаційні витрати включають до складу активів, у тому числі й нематеріальних, та амортизують протягом перших років роботи.

Вважаємо, що найдоцільнішим варіантом є віднесення організаційних витрат на етапі створення підприємства до витрат майбутніх періодів і їх пропорційне віднесення до адміністративних витрат упродовж першого року існування підприємства, коли відбувається його формування як бізнес-структури. Таким чином, витрати, понесені протягом першого місяця, необґрунтовано не занижуватимуть фінансовий результат та не будуть перебувати на балансі підприємства як нематеріальний актив, що також убезпечить підприємство від порушення принципу обачності, який застерігає від завищення активів.

Свої особливості має й організація бухгалтерського обліку на етапі її удосконалення, адже на підприємствах повинен відбуватися постійний пошук забезпечення можливостей оптимального задоволення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, удосконалення облікового процесу для конкретного підприємства (рис. 2.6).

Оптимальне підлаштування системи обліку під потреби конкретного підприємства за допомогою використання елементів її організації дасть змогу швидше досягти мети підприємства, оперативніше отримувати необхідну інформацію у зручному вигляді та раціонально використовувати ресурси підприємства. Специфіка технології виробництва, організації, економіки переробних підприємств є настільки суттєвою, що не може не впливати на форми організації, способи і об'єкти бухгалтерського обліку підприємств переробної галузі.

Дослідження основних проблем організації обліку підприємств аграрної сфери було і в центрі уваги В. М. Жука [109, с. 534], який здійснив опитування понад двох тисяч бухгалтерів сільськогосподарських підприємств. Варто зауважити, що в опитуванні були запропоновані критерії недосконалої організації обліку на мікро-, та макрорівні. Серед основних проблем бухгалтери

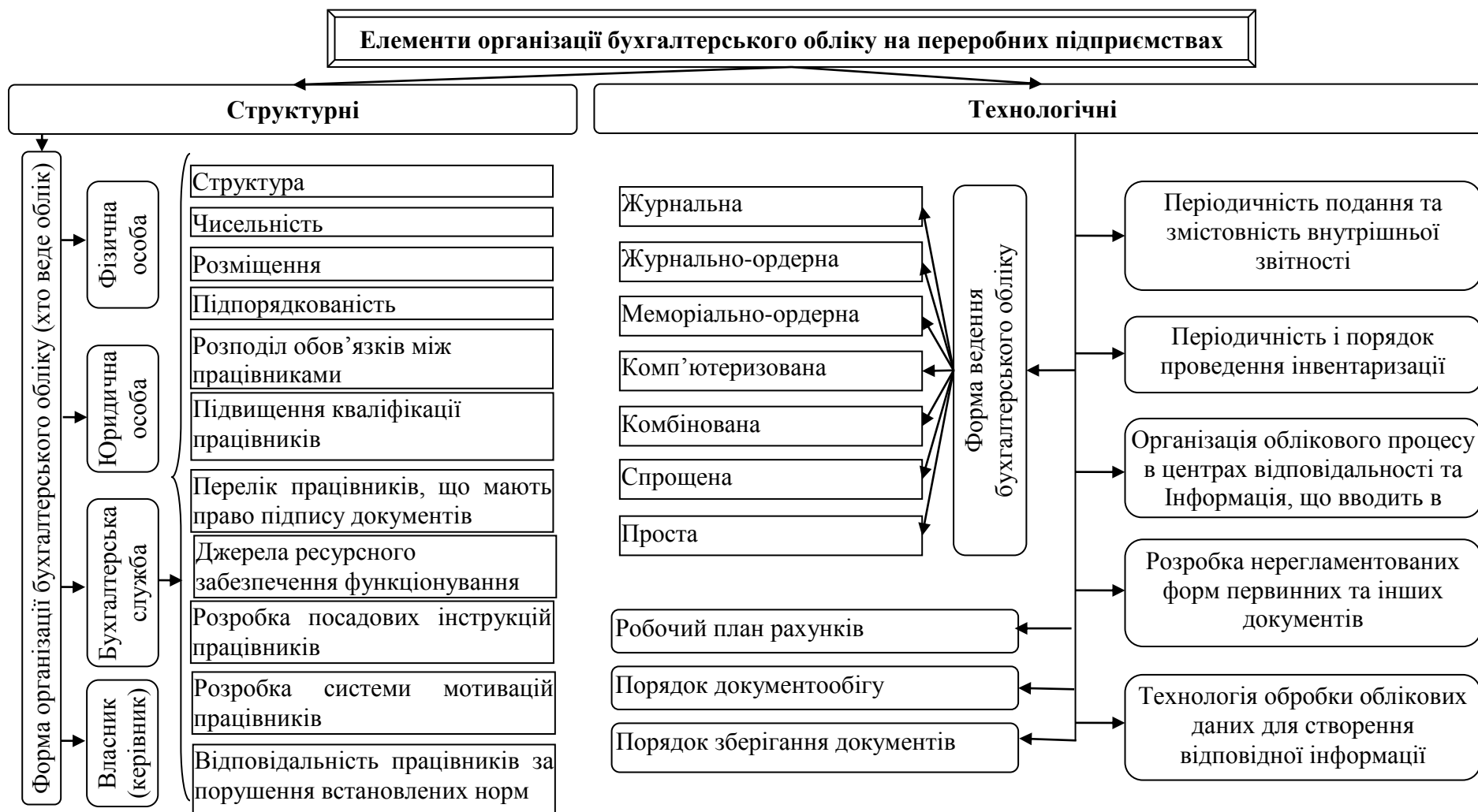
виділяють недостатній рівень комп'ютеризації обліку та послаблення ролі головного бухгалтера в управлінні підприємством.



**Рис. 2.6. Етапи удосконалення організації обліку для цілей управління**

*Узагальнено автором.*

На підставі дослідження автором дисертаційної роботи структури і вивчення практики організації та ведення бухгалтерського обліку на 64-х переробних підприємств Тернопільської області можна зробити висновок, що існують структурні та технологічні елементи (складові) побудови організації обліку та визначення форми його ведення (рис. 2.7).



**Рис. 2.7. Елементи організації бухгалтерського обліку і його ведення**

*Узагальнено автором.*

При цьому слід акцентувати увагу на тому, що ведення обліку і його організація є двома окремими процесами, якими займаються окремі суб'єкти: організацією – власник, який залучає до цього компетентного працівника (зазвичай головного (старшого) бухгалтера), а веденням – власне той самий компетентний працівник – бухгалтер. Таким чином, розмежування організації і ведення бухгалтерського обліку полягає в тому, що організація передбачає його формування, налагодження й удосконалення і покладається на власника підприємства, а ведення – процеси збору даних, їх обробка та видача інформації, виконується головним бухгалтером та підпорядкованим йому персоналом. Однак без урахування позиції облікових працівників у питаннях організації керівник фактично не зможе налагодити ефективну організацію бухгалтерського обліку.

Без організації неможливе ведення обліку. Недотримання цього правила веде до порушення всієї системи підготовки об'єктивної та достовірної інформації. Однак необхідно усвідомити принципову різницю між цими двома поняттями (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

### Різниця між організацією і веденням бухгалтерського обліку

Критерії	Система бухгалтерського обліку	
	Організація	Ведення
Суб'єкт	Власник (керівник)	Головний бухгалтер, штат бухгалтерії
Елементи	Організація праці бухгалтерів та облікового процесу закріплюється в таких внутрішніх документах: – положення про організацію бухгалтерського обліку; – посадові інструкції працівників бухгалтерії; – робочий план рахунків; – положення про інвентаризацію; – графік документообігу – наказ про облікову політику – інструкції з обліку окремих об'єктів	Безпосереднє ведення обліку: – спостереження, збір даних, реєстрація фактів господарського життя; – обробка даних; – надання інформації управлінському персоналу та зовнішнім користувачам у вигляді звітності

*Узагальнено автором.*

Ведення обліку – це застосування бухгалтерською службою узгодженої з керівництвом підприємства методології та технології відображення в обліку фактів господарського життя і складання фінансової звітності за чинними стандартами обліку [395, с. 16-17]. При належному використанні облікової технології – процес ведення обліку дозволяє досягти таких переваг: менеджери мають можливість приймати рішення на своєму рівні, не залучаючи вищий рівень (але в межах встановлених правил); менеджери можуть побудувати дієву систему ключових показників ефективності, щоб стежити за виконанням планів он-лайн; стимулювати менеджерів до досягнення цілей діяльності за допомогою показників ефективності. Взаємозв'язок між порядком ведення та організацією бухгалтерського обліку, окрім ідентифікованих вище загальних засад, значною мірою визначається галузевою специфікою та технологічними особливостями виробництва суб'єктів господарської діяльності. У цьому контексті діяльність підприємств з переробки сільськогосподарської продукції надзвичайно показова.

Зокрема, при організації обліку на переробних підприємствах слід враховувати характер виробництва, який визначається способом отримання готового продукту з вихідної сировини або матеріалу, складністю виробництва (передільного, тривалістю і характером виробничого циклу), наявністю або відсутністю незавершеного виробництва тощо.

Суттєвий вплив на організацію обліку має також спосіб отримання готової продукції галузі та виробництва на переробних підприємствах, які поділяються на три групи: ті, що вилучають цінні речовини з вихідної сировини; ті, що видаляють вологу з сировини і підвищують концентрацію харчових речовин у продукті (виробництво сухих овочів, томатної пасти, первинна обробка листя тютюну, виробництво сухарів та ін.); так звані комплектуючі, які виготовляють готову продукцію з різних компонентів і напівфабрикатів первинного виробництва (кондитерські, хлібобулочні, пивоварні, парфюмерно-косметичні, тютюнові, чайні та ін.) При цьому, відносячи виробництво до тієї чи іншої групи, необхідно враховувати



особливості технологічних процесів, що мають вирішальне значення у виготовленні продукції. Слід наголосити, що у багатьох економічних університетах майбутні фахівці цього не вивчають, а тому і не розуміють сутності ефективних засад організації обліку виробництва.

Інша особливість переробних підприємств – це технологічний режим. На окремих заводах обробка сировини відбувається безперервно з моменту його завантаження до отримання готового продукту. Технологія окремих виробництв передбачає наявність від десяти до п'ятнадцяти виробничих фаз. При цьому технологічний режим не дозволяє переривати процес на жодній стадії, а також здійснити вимір, облік та калькулювання собівартості напівпродукту, оскільки весь процес виробництва протікає безперервно і в закритому автоматизованому режимі та з використанням відповідної технологічної апаратури. У разі виникнення перерви в роботі можливий брак і псування сировини та вихідних матеріалів. У цих умовах необхідна організація обліку зношеності виробничих потужностей, величини і структури браку (на предмет можливості його виправлення і подальшого використання у виробничому процесі) .

На окремих переробних підприємствах слід враховувати і характер незавершеного виробництва, яке має відносно простий склад, нескладну структуру й незначні розміри порівняно з обсягом випуску готової продукції. Тут можна не розшифровувати незавершене виробництво за видами затрат. Воно може бути оцінено за вартістю вихідної сировини з додаванням нормативної вартості обробки. У разі перегляду норм витрат не потрібно робити переоцінку незавершеного виробництва. Таким чином, облік у даному випадку можна організувати за типом контролю й аналізу норм і відхилень від них, а також обґрунтованості встановлених раніше норм (для виявлення і перегляду застарілих) .

Ще однією особливістю окремих переробних підприємств є наявність у них великої кількості побічних продуктів. Своєчасне виявлення попиту і цін на такі продукти дозволить визначити величину додаткового прибутку

підприємства у разі їх продажу. Цьому також має відповідати організація обліку.

Сільськогосподарська продукція, як основний стратегічний ресурс життєзабезпечення в людському суспільстві, з огляду на природні характеристики, в сучасних умовах вимагає посилення уваги до організації її переробки та зберігання. Основне завдання суб'єктів, які займаються такими видами діяльності, полягає в тому, щоб максимально зберегти якісні параметри такої продукції та не допустити її втрат. Економічно обґрунтована оптимізація використання цих ресурсів – одна з найактуальніших проблем глобального інформаційного суспільства. В умовах швидкого технологічного розвитку, ускладнення міжструктурних управлінських зв'язків до цього процесу долучаються практично усі служби, у тому числі й бухгалтерська. Без їх чіткої взаємодії у питаннях забезпечення якісних параметрів сировини і вихідної продукції після її переробки підприємства в умовах конкуренції приречені стати банкрутами.

Використання організації обліку для досягнення названих цілей – один із найбільш дієвих важелів, здатних максимально оптимізувати функціонування усіх структурних підрозділів підприємства і мобілізувати їх на ефективну діяльність. Враховуючи, що діяльність підприємств з переробки сільськогосподарської продукції характеризується наявністю низки галузевих особливостей, які можна умовно розділити на дві групи – загальні (для всіх підприємств) та індивідуальні. У дослідженні, яке має на меті розгляд методологічних засад, доцільно акцентувати увагу на перших. Формування узагальнених основ організації бухгалтерського обліку для підприємств з переробки сільськогосподарської сировини в подальшому доцільно деталізувати з урахуванням індивідуальних особливостей та формувати ефективні організаційні структури з ведення обліку для мікрорівня (конкретних підприємств). Дослідження суб'єктів, що стали базою наукових пошуків, свідчить про наявність певного переліку пунктів галузевих особливостей першого типу (загальні для всіх підприємств), кожен з яких впливає на організацію обліку (рис. 2.8).



**Рис. 2.8. Вплив галузевих особливостей діяльності підприємств**

### **з переробки сільськогосподарської продукції на організацію обліку**

За текстом спочатку подаються вимоги, а після знака «/» - існуючі та курсивом рекомендовані шляхи реалізації організації бухгалтерського обліку для їх задоволення; (1) для забезпечення врахування (при зберіганні в спеціальних умовах) слід уможливити вимірювання затрат енергії, освітлення, опалення через наявність відповідних лічильних приладів. Розподіл витрат проводити за об'ємом місця зберігання. Потребу розмежованого обліку продукції за партіями виготовлення пропонується врахувати в обліку через застосування автоматизованого методу контролю дат виготовлення; (2) - наприклад в цукровій галузі кормова меляса містить близько 50 % цукру, тому її використовують для виробництва спирту етилового.

Наведені на рис. 2.8 галузеві особливості вимагають розвитку науково обґрунтованих підходів і рішень в площині обліку. З позиції організації вони потребують теоретичного узагальнення та вироблення загальних засад. У цьому контексті частина з них ідентифікована в процесі дисертаційного дослідження. На цій основі запропоновано можливі шляхи вирішення, які на рисунку позначені курсивом.

У подальшому реалізація цих пропозицій на практиці вимагатиме розробки відповідних методик (у т.ч. оцінки, організації документального й рахункового відображення тощо). Розроблений підхід уможливить комплексне вирішення проблеми підвищення якості інформаційної бази управління через удосконалення організації обліку та врахування нових її складових, що, як свідчать проведені дослідження, мають значний вплив на результати діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції.

Проте слід зауважити, що позитивні наслідки трансформації організації обліку відповідно до окреслених напрямів вимагають належного нормативно-правового регулювання. Без вирішення цієї проблеми неможливе законне використання дійсно дієвих інструментів підвищення не лише якості облікової системи та інформаційної бази управління діяльністю, а й виробництво високоякісної життєво необхідної продукції.

## **2.2. Теоретико-методологічні основи удосконалення нормативно-правового забезпечення організації обліку діяльності підприємств переробної галузі**

Бухгалтерський облік є найбільш регламентованим видом управлінської діяльності. Закони, укази, накази, розпорядження, положення, порядки, інструкції, методичні вказівки встановлюють правила ведення бухгалтерського обліку та обов'язкові до виконання. Ця консервативність дещо звужує рамки прояву індивідуальності, творчості, проте організовує систему бухгалтерського обліку й облік загалом, дозволяє їй за єдиними правилами виконувати основні

функції – інформаційне забезпечення системи управління, контролю за збереженням ресурсів, аналізу фінансового стану та контролю результатів діяльності. Так, В. М. Пархоменко зазначає, що одним з основних факторів є регламентація бухгалтерського обліку, яка являє собою елемент системи, що не виступає частиною системи обліку, але зміни в якому можуть спричинити зміни в стані системи [234, с. 5].

У вітчизняній науці не склалося єдиної уяви про місце і роль облікових норм у загальній системі обліку. Багато дослідників відносять бухгалтерський облік і звітність до різновиду інформаційних відносин. Акцентуючи увагу на правовому регулюванні бухгалтерського обліку, Я. В. Соколов взагалі вважав, що повинна сформуватися окрема галузь – бухгалтерське право. У Росії вийшла друком книга «Правова бухгалтерія» (2001 р.), яка включає в себе не тільки юридичні, але й економічні знання.

Загальні правила організації бухгалтерського обліку регламентуються на державному рівні, проте керівництво підприємства має можливість конкретизувати їх залежно від умов та галузі діяльності, технічного оснащення, зумовлює потребу в розробці облікової політики, яка й поєднує державне регулювання і деяку самостійність підприємства в частині організації та ведення бухгалтерського обліку. Регулювання бухгалтерського обліку в частині його методології – це своєрідний організаційний аспект, який практично не досліджується в сучасних умовах. Нагальною потребою такі дослідження стали лише в період переходу економіки України до ринкових умов господарювання. Реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів, створення його нової нормативної бази вимагає вирішення проблеми регулювання бухгалтерського обліку на національному рівні. Міжнародний досвід свідчить про різні підходи до цього питання в різних національних системах обліку. Обрання оптимального варіанта для України можливе лише після проведення відповідного аналізу [184].

Поділяємо думку Я. В. Соколова, що регулювання обліку постійно супроводжує облікову діяльність загалом є неминучим [363, с. 61]. При цьому

під правовим регулюванням бухгалтерського обліку слід розрізняти нормативні акти, тобто відображені в належній формі правила, які видаються від імені держави й конкретні норми права у вигляді окремих положень, які містяться в цих актах. Здійснюючи свою діяльність з внесення організованості та впорядкованості в бухгалтерський облік, держава застосовує специфічний набір прийомів юридичного впливу, складовий метод його правового регулювання.

Діючи в інтересах суспільства, держава, як правоутворюючий початок, встановлює єдині для всіх та однозначні норми бухгалтерського обліку. При цьому як основні елементарні способи правового впливу вона використовує поєднання загальних юридичних заборон і позитивних зобов'язань з переважанням останніх. Однак у чинному обліковому законодавстві застосовуються, причому досить широко, і юридичні дозволи – в частині, що стосується облікової політики та бухгалтерського обліку на малих підприємствах [235]. Використання дозволів надає обліковими відносинам певний диспозитивний характер.

Бухгалтерський облік на кожному підприємстві виконує функції, які є однаковими незалежно від особливостей діяльності та країни його розташування. До загальних завдань обліку можна віднести такі: відображення усіх задокументованих фактів господарського життя; збереження майна власника; визначення фінансового результату; надання звітності управлінському персоналу та зовнішнім користувачам. Усі вони враховані в чинному законодавстві з питань ведення бухгалтерського обліку. Однак на кожному підприємстві власник організовує облік і визначає завдання, що є індивідуальними і залежать від потреби й мети підприємства, галузі, розміру, структури та технології виробництва. Організація обліку має бути підлаштована під визначені власником завдання, виходячи із мети діяльності підприємства. Останні формуються відповідно до мети підприємства та його потреб. Однак для досягнення зіставності економічних показників і уникнення різноплановості їх трактування (у т.ч. через різні підходи до оцінки об'єктів обліку) слід дотримувати певних чітко встановлених базових правил, що

позиціонуються як принципи. Отже, організація бухгалтерського обліку, як і його ведення, ґрунтується на певних принципах, під якими слід розуміти загальні закони і правила, прийняті або оголошені як спонукання до дій; погоджену позицію або основу поведінки чи практики [14, с. 24]. Проте, як і у випадку складових організації бухгалтерського обліку, одностайної позиції щодо переліку принципів організації обліку не досягнуть. Основні підходи до виділення принципів організації та ведення бухгалтерського обліку розглянуті в додатку Л.

У такому разі доцільним буде розмежування принципів ведення обліку та принципів його організації. Перші визначено Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і вони є гарантами того, що облікове відображення здійснюється з дотриманням встановленого законодавчого поля, порушення якого тягне за собою не лише адміністративну, а й кримінальну відповідальність. Другі – теж повинні бути спрямовані на виконання чинних законодавчих норм, однак можуть мати індивідуальне векторне спрямування, тобто уможливлювати виконання потреб керівництва у підготовці облікових даних, необхідних йому для прийняття управлінських рішень. Найбільш складним і важливим завданням є узгодження обох спрямувань, оскільки часто інтерес власника не збігається з інтересом призначення актів державного регулювання бухгалтерського обліку.

Велике значення для характеристики методу правового регулювання мають принципи – найбільш загальні, стійкі положення, що визначають особливості впливу держави на певні суспільні відносини: однаковість ведення обліку всіма підприємствами; порівняність облікової інформації різних підприємств; достовірність облікової інформації будь-якого підприємства. Якщо кожне підприємство на свій розсуд використовуватиме різні способи ведення обліку, то про однаковість не може бути й мови. При цьому облікова інформація різних підприємств виявляється абсолютно несумісною. Крім того, в цій ситуації така характеристика інформації, як достовірність повністю втрачає свій сенс, оскільки одній і тій самій господарській діяльності може

відповідати будь-яка інформація, залежно від бажання підприємства. Дійсно, організація бухгалтерського обліку є різною для різних підприємств, проте вона базується на певних загальних принципах, серед яких П. С. Безруких [19, с. 64] базовим вважає принцип державного регулювання організації бухгалтерського обліку. С. В. Івахненко [127, с. 31] до основних принципів як організації, так і ведення обліку окрім принципу державного регулювання цілком обґрунтовано відносить принцип економічності обліку. Загалом, автори виділяють від 2 до 12 принципів організації обліку та від 4 до 13 принципів його ведення. Найчастіше серед принципів організації обліку вони називають принцип безперервності та цілісності, а серед принципів ведення – автономності, безперервності, нарахування і відповідності доходів і витрат та періодичності. Незважаючи на наявність різних позицій щодо складу принципів, багато авторів слушно схиляються до думки, що порядок ведення бухгалтерського обліку має бути підпорядкований тим принципам, які визначені Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Щодо принципів організації бухгалтерського обліку, які не так чітко позиціоновані чинним законодавством, вважаємо, що їх перелік слід обґрунтувати з урахуванням критеріїв доцільності й ефективності.

Організуючи систему бухгалтерського обліку, необхідно пам'ятати, що однією з важливих умов належної організації облікової служби є раціональне використання адміністрацією наявного облікового персоналу. Для кожного облікового працівника повинні бути точно встановлені в письмовому порядку обов'язки, що випливають із відповідних правил. Діяльність облікового персоналу має бути розділена на логічні функції відповідно до індивідуальних обов'язків кожного. Дії виконавців повинні бути згруповані так, щоб виконання їх поєднувалося з ефективністю виробництва. Отже, при організації обліку слід дотримувати принцип раціональності. Причому остання має стосуватися не лише праці бухгалтерів і обліковців, а й усіх інших складових організації.

У науковій літературі, як свідчать проведені дослідження, не визначено єдиного підходу до переліку принципів, котрі слід застосовувати при



організації бухгалтерського обліку. Незважаючи на те, що ми позиціонуємо себе як прихильники позиції індивідуалізму організації обліку через притаманність їй адаптивності до галузевої специфіки, в цілому це питання повинно обов'язково підлягати регламентації через вироблення загальних принципів і вимог. Обґрунтуванням цього, насамперед, слугує факт регламентованості ведення обліку. Іншими чинниками є: потреба забезпечення не лише індивідуальної, але і впорядкування колективної відповідальності за ведення обліку, допомога в оптимізації та виборі структури (складових) організації обліку, досягнення її певної уніфікації, важливої, передусім, з позиції суб'єктів, які співпрацюють між собою (у т.ч. контрагентів з постачання та збуту, а також розробників програмного й інших видів забезпечення). Окрім того, наявність єдиних принципів побудови створює зручні умови взаємодії з державними інституціями, зокрема з контролюючими органами.

Проблемою, яка постала на перешкоді реалізації формування єдиного підходу, є відсутність чіткого законодавчого регулювання питань організації обліку (перманентні аспекти присутні в різних нормативно-правових актах, але немає прямого розмежування між організацією і веденням бухгалтерського обліку) та наявність різних наукових позицій з даного напрямку. Як доведено в розділі 1 дисертаційного дослідження, відсутній єдиний підхід навіть до визначення поняття «організація обліку». Основою якісної організації бухгалтерського обліку, на наше переконання, є встановлення базових правил її формування. У цьому контексті слід акцентувати увагу на принципах як ключовому їх атрибуті. Варто наголосити що, в науковій літературі також відсутній єдиний підхід до їх переліку.

Прийнятним способом обґрунтування доцільності встановлення переліку принципів організації обліку, які слід відповідним чином оформити з метою надання їм юридичного статусу, є систематизація й аналіз існуючих авторських підходів. Результати такого дослідження узагальнено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Результати дослідження чинних позицій щодо складу принципів  
організації обліку**

№ з/п	Принцип	Кількість рекомендацій застосування	Примітки
1	Адаптивності	12	+
2	Автономності	18	+
3	Безпеки даних	4	+
4	Безперервності	22	-
5	Відмовостійкості (1)	1	+
6	Випереджувального відображення	7	-
7	Відповідності доходів і витрат	27	-
8	Всебічності	15	-
9	Динамічності	12	+
10	Доцільності (2)	1	+
11	Економічності (ефективності)	11	+
12	Ешелонування	3	+
13	Комплексності	16	+
14	Кооперування	13	+
15	Модульності (3)	1	+
16	Оптимальності та структурної збалансованості (4)	1	+
17	Паралелізму	14	+
18	Паралельності	9	+
19	Полікритеріальності (5)	1	+
20	Раціональності (6)	1	+
21	Субординації	6	+
22	Системності (7)	1	+
23	Цілісності	10	+

*Позиція щодо належності (більшого тяжіння) принципу до поняття організація бухгалтерського обліку: «+» - належить, «-» - не належить (відноситься до поняття принцип ведення бухгалтерського обліку).*

*Узагальнено автором на основі додатка Л, дослідження наукових публікацій та запитів керівників базових підприємств [14; 43; 164; 165; 168; 184; 235].*

За результатами проведених досліджень можна стверджувати, що до переліку принципів організації бухгалтерського обліку (окрім пропонованих автором і виділених у табл. 2.2 курсивом) слід віднести: адаптивність,

автономність, динамічність, економічність (ефективність), комплексність, кооперування, паралелізм, паралельність, субординацію.

Максимальну юридичну впливовість вказаних принципів уможливить їх ідентифікація у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Однак у зв'язку з його прийняттям і потребою внесення уточнень через додаткове голосування у Верховній Раді, такий порядок достатньо ускладнений. Тому логічним виходом може стати визначення переліку принципів бухгалтерського обліку у складі Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку, яке варто затвердити у встановленому порядку під назвою «Організація бухгалтерського обліку суб'єкта діяльності» (Розділ III. Якісні характеристики організації бухгалтерського обліку та принципи їх забезпечення).

Відсутність стандарту, який би регламентував основні засади формування ефективної організації бухгалтерського обліку, негативно позначається на результативності діяльності суб'єктів з переробки продукції сільського господарства загалом. У зв'язку з цим запропоновано проект Національного стандарту (положення) бухгалтерського обліку «Організація системи обліку суб'єкта діяльності», який за структурою має чотири розділи: загальні положення; склад та елементи організації бухгалтерського обліку; якісні характеристики організації бухгалтерського обліку та принципи їх забезпечення, критерії та оцінка заходів з удосконалення організації бухгалтерського обліку (рис. 2.9).

Пропонований стандарт містить необхідні регламентуючі положення, в тому числі пов'язані з оцінкою ефективності проектованої системи та її критеріями. Характеристики перерахованих принципів у запропонованому стандарті (додаток М) позиціонують організацію обліку як систему. Натомість аналіз найважливіших нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку засвідчив, що в жодному з них бухгалтерський облік не розглядається як система, що має певну структуру й в тому числі включає підсистеми (методичну, інформаційну, організаційну, кадрову, технічну – кожна,

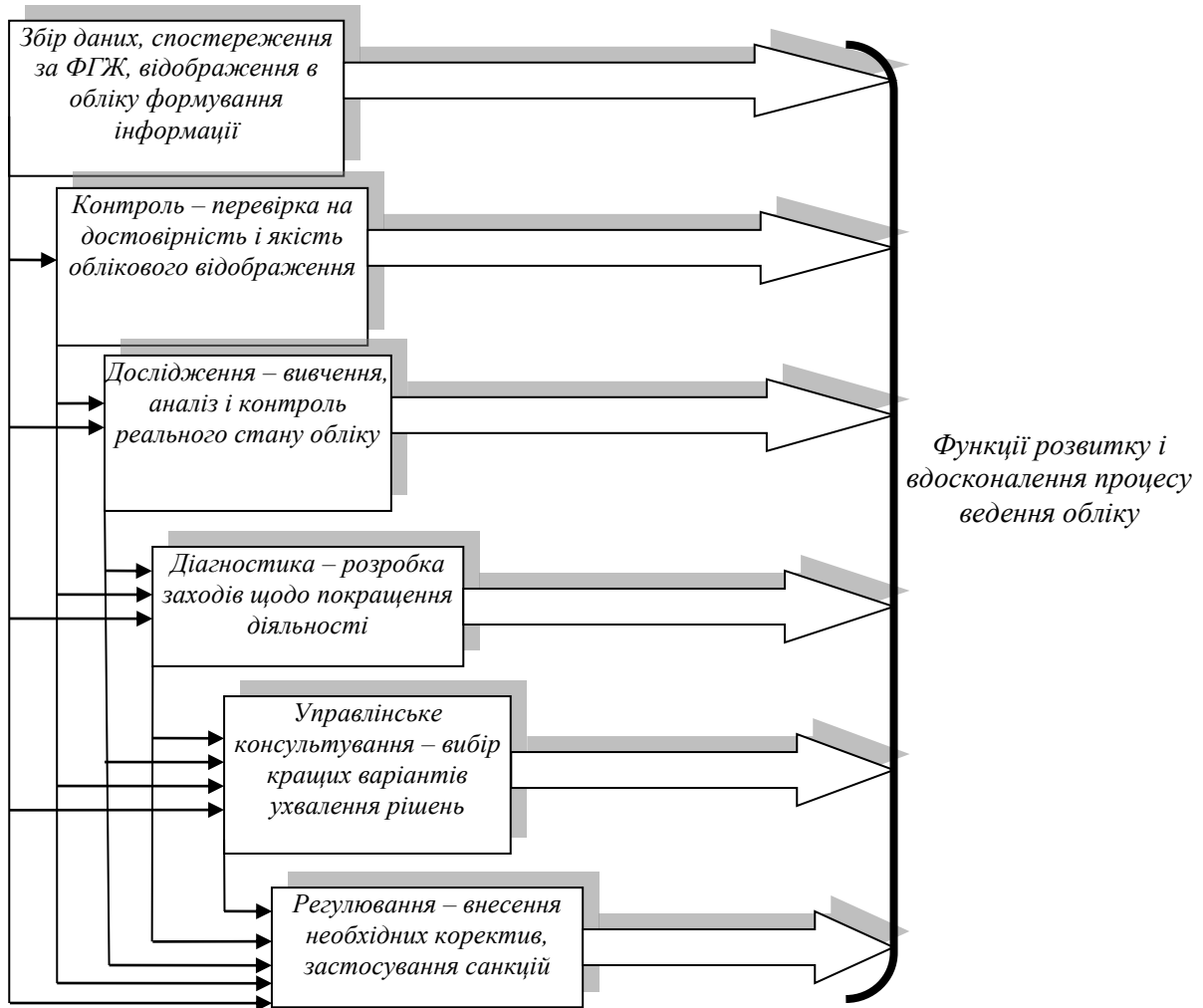
відповідно зі своєю структурою), що забезпечують її функціонування (рис. 2.10).



**Рис. 2.9. Структура пропонованого Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 36 «Організація бухгалтерського обліку суб'єкта діяльності»**

*Узагальнено автором самостійно*

Кожна з перерахованих функцій розвитку або вдосконалення обліку, будучи самостійною, тісно пов'язана з іншими певною послідовністю виконання. При цьому всі вони мають істотний вплив на розвиток (вдосконалення) процесу організації бухгалтерського обліку, що передбачає:



**Рис.2.10. Функції розвитку і вдосконалення організації ведення обліку як процесу**

*Запропоновано автором.*

а) збір інформації про процеси, що відбуваються в управлінській, обслуговуючій і виробничій діяльності, у сфері неформальних відносин;

б) порівняння її з прийнятими нормами, правилами і стандартами, тобто фактичний контроль отриманої інформації. Якщо ж виявляться суттєві відхилення, то розвиток або вдосконалення організації обліку необхідні;

в) дослідження отриманої інформації на ступінь її впливу однієї функцій на іншу і на результативні характеристики процесу (виявляють головну і другорядну інформацію, визначають можливості впливу для її зміни в необхідний бік);

г) діагноз процесу за результатами дослідження сильних і слабких сторін розглянутого процесу;

д) консультування при відомому діагнозі процесу і необхідному стані процесу, тобто розробляють набір рішень або щодо створення нового процесу (розвиток), або з посилення сильних сторін реального процесу і зменшенню слабких (вдосконалення);

е) регулювання – якщо існує вибраний варіант рішень, то він практично реалізується або самими працівниками підприємства, або консультантами, або спільно. Мета вибирається з деякої безлічі альтернатив, виходячи із знань дослідника, тобто мета несе в собі елементи невизначеності.

У такому разі необхідно обґрунтувати можливі шляхи вирішення дилеми ідентифікованих вище складових розвитку й вдосконалення організації обліку. Одним із найбільш прийнятних варіантів у цьому контексті є використання юридичних важелів. Тому можливим шляхом досягнення балансу інтересів в облікових відносинах і сприяння формуванню ефективної взаємодії різних структурних одиниць (суб'єктів обліку) в питаннях ведення обліку є чітке розмежування рівнів правового регулювання (табл. 2.3).

Вводячи облікові норми, держава створює своєрідне інформаційно-правове поле, в межах якого взаємодіють учасники економічних відносин – підприємства, які зобов'язані складати й подавати облікову звітність, та контролюючі органи як державні інституції. Зв'язок між ними підтримується (гарантується) примусовою силою держави. У цьому сенсі виникає правовий зв'язок, який носить абсолютний характер. На відміну від відносин власності, в центрі цього зв'язку лежить абсолютний обов'язок перед невизначеним колом суб'єктів. Він полягає не в забороні, а в позитивних зобов'язаннях – обов'язках вчиняти певні дії щодо складання та подання облікової інформації. Аналогічно периферійним елементом цього зв'язку виступають не обов'язки утримання від дій (заборони), як в абсолютних цивільно-правових відносинах, а права вимоги. На відміну від адміністративно-правових відносин в облікових правовідносинах

вимоги виникають, існують і реалізуються у невизначеного кола осіб, що потенційно є користувачами облікової інформації.

Таблиця 2.3

### Розмежування рівнів правового регулювання

№ з/п	Найменування	Визначення
1	Мінімальний імперативний облік	Обов'язків для здійснення всіма підприємствами за єдиними і однозначним для всіх правилами, встановленими державою
2	Факультативний облік за угодою	Ведеться підприємством як доповнення до мінімального імперативного обліку в рамках угоди з іншою особою, за правилами, визначеним сторонами
3	Факультативний облік за рішенням підприємства	Вид обліку, який підприємство може на свій розсуд вводити і здійснювати в розвиток інших видів обліку, за власними правилами.

*Запропоновано автором на основі узагальнення наукових позицій і чинного законодавства.*

Особливість правового регулювання бухгалтерського обліку виявляється в сукупності юридичних фактів, які є підставою виникнення, зміни та припинення облікових правовідносин. Зазвичай облікові правовідносини носять складний характер і реалізуються на основі складних юридичних складових, що являють собою нерозривну єдність різних обставин економічної діяльності підприємства (дій, подій, станів).

Метод правового регулювання бухгалтерського обліку характеризується специфічними видами санкцій, своєрідністю способів і процедур їх застосування. Ця обставина пов'язана з важливою особливістю облікових норм. Як інформаційні норми вони обслуговують дію інших норм, що належать до різних галузей права. При цьому облікові норми виступають своєрідним другим рівнем регулювання – забезпеченням правового регулювання економічної діяльності через регулювання його відображення. Цей досить важливий момент більшість дослідників залишають поза увагою. Тільки відображення фінансово-господарської діяльності є основною відмінністю від інших економічних дій. Зважаючи на інформаційний характер облікових норм, їх порушення тягне за

собою інші правопорушення – цивільно-правові, податкові тощо, залежно від видів обслуговуваних ними правовідносин. У свою чергу, це є підставою для застосування певних видів відповідальності та санкцій, які водночас виступають як санкції за облікові правопорушення. Саме тому багато облікових норм-розпоряджень (тобто фактичних норм, формально відображених у нормативному акті) мають двоелементний склад і не містять у своїй структурі санкцій. Попри це, навіть у випадках, коли порушення облікових норм не призводять до інших правопорушень, санкція все одно є: законодавством передбачено адміністративну відповідальність за загальне порушення правил бухгалтерського обліку.

Процедура застосування санкцій за облікові правопорушення досить складна. Захист порушених прав і застосування відповідальності здійснюються в адміністративно-процесуальному або в судовому порядку, що, як правило, вимагає проведення спеціальних контрольних заходів для виявлення і документування фактів правопорушень.

Міністерства і відомства можуть видавати накази та інструкції, що містять норми права, у випадках і межах, передбачених законами України. Видання будь-якого відомчого акта має бути засноване на спеціальній вказівці вищих органів. Акти цієї групи дуже численні й різноманітні. До них належать: накази та інструкції; постанови; положення; листи і т. д. Нормативні акти, що стосуються прав, свобод та інші законних інтересів громадян, а також будь-які міжвідомчі акти підлягають державній реєстрації в Міністерстві юстиції України.

Локальні нормативні акти державних і недержавних організацій різних форм власності – це юридичні акти, які містять норми права, прийняті суб'єктами управління. До таких актів відносять статути та положення, що видаються керівником підприємства, на основі яких здійснюється фінансово-виробнича діяльність. Подібні акти складають нижню ланку підзаконних правових актів.



Нормативні акти міністерств і відомств у сфері бухгалтерського обліку представлені положеннями (стандартами) з бухгалтерського обліку (ПСБО) і актами методичного характеру – вказівками, рекомендаціями, інструкціями з окремих питань його ведення та складання звітності. Акти методичного характеру мають уточнюючий і рекомендаційний характер щодо окремих питань бухгалтерського обліку та звітності. Вони обов'язково повинні проходити реєстрацію в Міністерстві юстиції України, для того щоб їх використання підприємствами у вигляді нормативних стало правомірним. Різниця між вказівками і рекомендаціями полягає в ступені обов'язковості практичного застосування їхніх вимог. Як правило, вимоги методичних вказівок є максимально конкретними і предметними і, по суті, обов'язкові до виконання. За наявності вказівок з відповідного приводу (ведення обліку на окремих ділянках і т. д.) підприємство не має права застосовувати інші підходи до відображення врегульованих господарських операцій або інших об'єктів обліку в обліку чи звітності.

На основі методичних вказівок підприємства розробляють внутрішні положення, інструкції, інші організаційно-розпорядчі документи, необхідні для належної організації обліку та контролю за використанням активів. Акти методичного характеру умовно можна розділити на дві групи: 1) ті, що роз'яснюють застосування окремих положень (стандартів) з бухгалтерського обліку на основі ПСБО; 2) ті, що встановлюють порядок організації обліку окремих господарських операцій чи інших об'єктів бухгалтерського обліку – неврегульовані ПСБО.

Правове регулювання бухгалтерського обліку охоплює такі об'єкти: облікову політику підприємства; обліковий процес; використання документів у бухгалтерському обліку; використання в бухгалтерському обліку уніфікованих бланків (документів) суворої звітності: документообіг у бухгалтерському обліку і зберігання документів; бухгалтерську звітність; інвентаризацію в бухгалтерському обліку; бухгалтерський контроль; аналіз фінансового стану та платоспроможності підприємства; аудиторську діяльність і систему

внутрішнього контролю; облік основних засобів, нематеріальних активів; касових операцій та розрахунків готівковими коштами; облік затрат і доходів підприємства тощо.

Формально описані види регулювання вписуються в певну багаторівневу модель, яка містить низку взаємопов'язаних складових. Для її ідентифікації щодо об'єкта і предмета дисертаційного дослідження та здійснення відповідного узагальнення слід акцентувати увагу не лише на вітчизняному, а й зарубіжному досвіді.

Відмітною рисою системи бухгалтерського обліку в економічно розвинених країнах є нежорстка регламентація процедурної сторони. Простежується відсутність єдиних національного плану рахунків і методологічного центру, потоку інструктивних матеріалів, що є обов'язковими до виконання тощо. Бухгалтерський облік необхідний для захисту прав та інтересів власника, на відміну від вітчизняного, який спрямований насамперед на дотримання норм податкового законодавства.

У світі склалися два напрями правового регулювання бухгалтерського обліку, що розрізняються за типом законодавства і ступенем його впливу на різні сторони життя [419]. До першого напрямку відносяться країни, які мають розгалужений кодекс законів, що стосуються бухгалтерського обліку, до другого – країни, що використовують законодавство загальноправової орієнтації (рис. 2.11). У першому випадку закони носять жорстко визначальний характер і є серією розпоряджень. Це означає, що фізичні та юридичні особи повинні неухильно дотримуватися закону. Процедури ведення обліку при цьому деталізують і досить жорстко регламентують. За такої ситуації головним завданням обліку є обчислення державних податків і контроль за їх сплатою. Друга група країн вводить закони лише загального права, що визначають межі, в яких суб'єкти господарювання мають право діяти. У таких країнах облікові стандарти не регулюються державою, а визначаються різними професійними організаціями бухгалтерів. При цьому стандарти гнучкіші та схильні до впливу різних новацій. Регулювання бухгалтерського обліку, зокрема, у

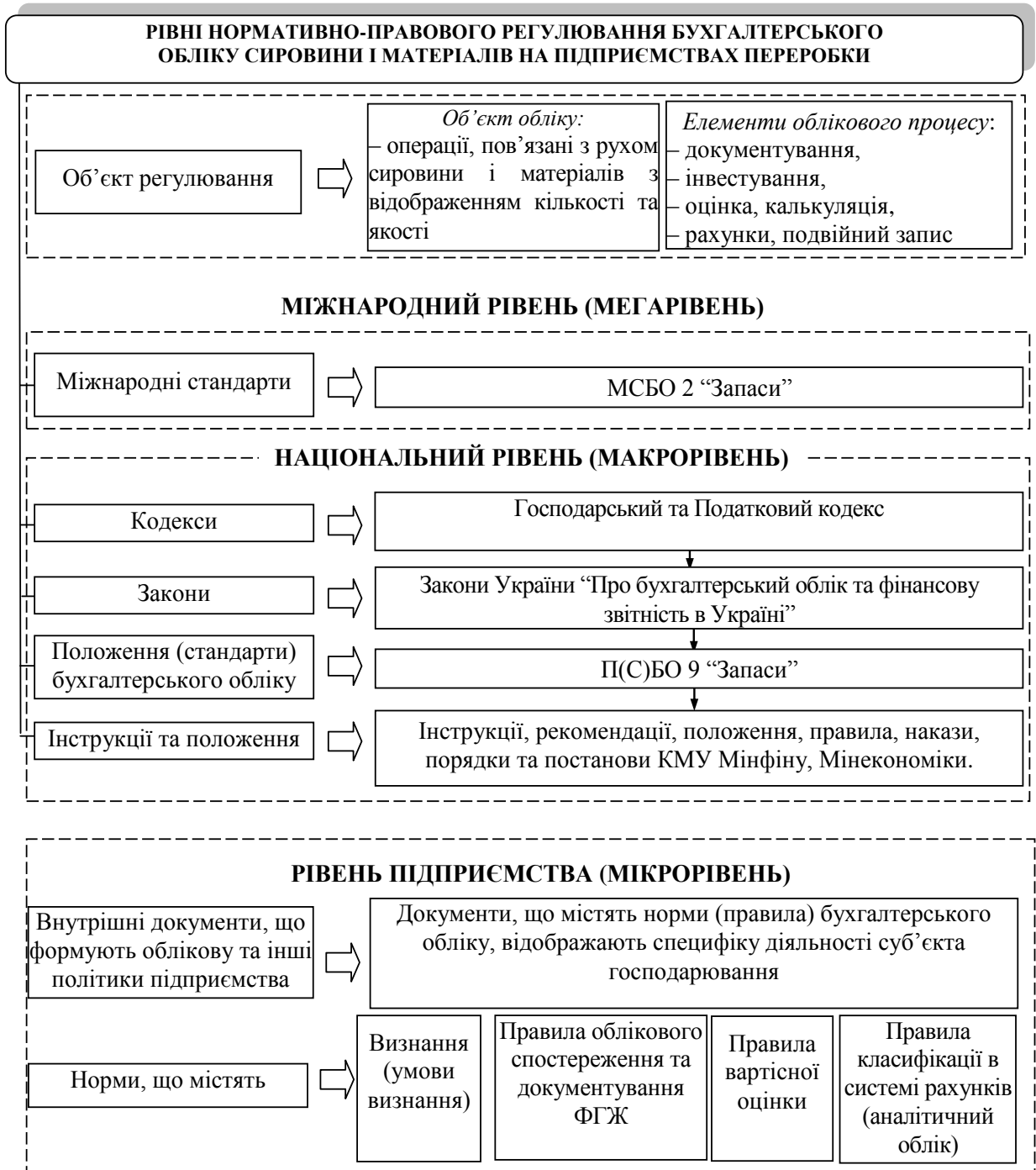
Великобританії, як і в США, є функцією вільної облікової професії. Бухгалтерські норми і принципи розробляє Рада зі стандартів бухгалтерського обліку.



**Рис.2.11. Підходи до правового регулювання бухгалтерського обліку**

*Узагальнено автором на підставі аналізу чинних норм регулювання бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах.*

Суттєво відрізняється від такого підходу правове регулювання бухгалтерського обліку, що діє в Україні, що можна проілюструвати на прикладі будь-якого об'єкта обліку. У зв'язку з надзвичайно високою матеріаломісткістю досліджуваної галузі нами визначено порядок нормативно-правового регулювання на прикладі запасів (рис. 2.12).



**Рис. 2.12. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку операцій з рухом виробничих запасів**

*Узагальнено автором на підставі аналізу чинних норм.*

Загалом, Україна, як констатує І. А. Белоусова [23], єдина країна, принаймні в Європі, що в питанні нормативного регулювання обліку шукає свій унікальний шлях розвитку, оскільки законом визначений єдиний метод

регулювання бухгалтерської діяльності – державний. Ні про жодне саморегулювання, суспільне регулювання професії не йдеться.

На цьому наголошує і А. В. Озеран [222], доводячи, що Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» не визначає організаційних аспектів, зокрема ролі, функцій та прав професійного бухгалтерського співтовариства у створенні нормативної бази обліку. Якщо проаналізувати зарубіжний досвід, то можна переконатися, що у таких країнах, як США та Великобританія професійні організації займаються безпосередньо розробкою стандартів фінансового обліку. Такий шлях у процесі реформування системи бухгалтерського обліку обрала й Польща, де серед органів, що займаються регулюванням бухгалтерського обліку, важливе місце належить Комітету з бухгалтерських стандартів (КБС). Основне завдання КБС полягає у підготовці та публікації національних бухгалтерських регламентацій незалежно від функцій, які здійснює Міністерство фінансів. Становить інтерес і досвід деяких країн СНД. У резолюції засідання Координаційної ради з бухгалтерського обліку при Виконкомі СНД (грудень 2008 р.) рекомендовано з метою підвищення якості фінансової інформації про діяльність суб'єктів господарювання передбачати у відповідних законодавчих актах такі вимоги до головних бухгалтерів: наявність вищої професійної освіти; наявність стажу роботи, пов'язаної з веденням бухгалтерського обліку, складанням бухгалтерської (фінансової) звітності або аудиторською діяльністю, не менш як три роки з останніх п'яти календарних років; відсутність судимості за здійснення злочинів у сфері економіки або навмисних злочинів; членство в саморегульованій організації (обов'язкове).

Тобто практично в усіх країнах, на відміну від України, саморегулювання бухгалтерської професії є обов'язковою складовою (табл. 2.4).

## Порівняння підходів різних країн до розробки норм бухгалтерського обліку

Країна	Головне джерело регулювання	Базові нормативні акти	Загальна характеристика регулювання	Вплив державних органів	Роль професійної спільноти	Характер нормативних актів
США	Законодавчий орган та професійні організації	US GAAP	Гнучка	Не так явно, як в інших країнах	Значна	Рекомендаційний
Великобританія	Законодавчий орган та професійні організації	Закон про компанії, UK GAAP	Гнучка, але з тенденцією впливу законодавства	Присутній	Значна	Рекомендаційний
Франція	Законодавчий орган	Закон про бухгалтерський облік	Домінування консервативного підходу та податкового законодавства	Значний	Допомога при підготовці законодавчих актів та підготовка власних, не обов'язкових для виконання, рекомендацій	Обов'язковий
Німеччина	Законодавчий орган	Торговий кодекс	Надзвичайний консерватизм при домінуванні податкового законодавства	Суттєвий	Забезпечення відповідності практики до чинного законодавства, а не розробка нового	Обов'язковий
Росія	Законодавчий орган	Закон про бухгалтерський облік	Домінування консервативного підходу та податкового законодавства	Суттєвий	Роз'яснення серед практиків прийнятих нових правил бухгалтерського обліку та розробка облікових прийомів і їх застосування	Обов'язковий
Україна	Законодавчий орган	Закон про бухгалтерський облік	Домінування консервативного підходу та податкового законодавства	Суттєвий	Підготовка аналітичних матеріалів	Обов'язковий

Розроблено на основі [222].

Тож перспективним напрямом розвитку національної системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні є широке залучення професійної бухгалтерської та аудиторської спільноти до створення методологічного і методичного його забезпечення шляхом обов'язкової участі в дорадчих органах при профільних міністерствах.

Україна, працюючи з міжнародними фінансовими інститутами, такими як Світовий банк, Міжнародний валютний фонд, Європейський банк реконструкції і розвитку, Міжнародна фінансова корпорація, бере на себе певні зобов'язання економічного й організаційного характеру, в тому числі у сфері бухгалтерського обліку. Також до бухгалтерської професії в Україні висуває свої вимоги і Міжнародна федерація бухгалтерів.

Однак, на думку І. А. Белоусової [23], вирішити перелічені вище завдання можливо тільки в тому разі, якщо в Україні буде створено належний механізм регулювання бухгалтерської діяльності, в якому системно працюють усі складові – методологія, система нагляду й контролю виконання, системи навчання, санкцій, мотивацій.

Критично розглядаючи сучасну регулятивну систему бухгалтерського обліку, дослідниця зазначає відсутність у країні координації діяльності в цій сфері, а саме: регуляторів, виконавців, користувачів інформації, а чинна система державного регулювання надто застаріла й у цьому вигляді нездатна продукувати своєчасну, якісну та достовірну інформацію для прийняття рішень як на рівні підприємств, так і на рівні регіонів, галузей, держави.

Дослідники виділяють від двох до п'яти рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку та звітності. Так, А. П. Бархатов [14] виокремлює три рівні: національний, регіональний та міжнародний. Вважаємо, що до них доцільно додати рівень підприємства, оскільки й на мікрорівні приймаються важливі локальні акти, зокрема в сфері організації ведення окремих об'єктів бухгалтерського обліку (рис. 2.13.).

Зважаючи на особливості діяльності конкретного підприємства, окремі питання повинні регулюватися нормативними актами керівника, які формують четвертий мікрорівень нормативного регулювання бухгалтерського обліку.



**Рис. 2.13. Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку**

*Узагальнено автором на підставі аналізу чинних нормативно-правових регламентів.*

Усі норми чинного законодавства з питань нормативно-правового регулювання обліку можна поділити на дві групи: одно- та багатоваріантні. Першими передбачено єдиний порядок відображення в обліку господарських фактів, які є обов'язковими для всіх підприємств. Одноваріантні (однозначні) вимоги законодавчих актів та нормативних документів, що застосовуються у системі обліку, не потрібно відображати в обліковій політиці підприємства, однак в обліковій політиці повинні знаходити відображення тільки ті облікові положення, які мають різні варіанти застосування. Однозначні вимоги законів, положень, інструкцій, що використовуються в обліку, не повинні повторюватися в Положенні про облікову політику.

Якщо законодавчі акти та нормативні документи містять кілька варіантів обліковування певних господарських фактів (багатоваріантні норми), при відображенні конкретних господарських фактів бухгалтер може вибрати і використати будь-який із передбачених законодавством варіантів. Слід зауважити, що обрані методичні прийоми, способи та процедури мають бути узгоджені з особливостями діяльності підприємства, а для цього їх необхідно не лише обрати чи розробити, але і детально проаналізувати.

Варто констатувати, що організація системи бухгалтерського обліку регламентується нормативно-правовими актами національної системи



правового забезпечення обліку, які є обов'язковими та загальноприйнятими для кожного суб'єкта господарювання. Наявність єдиної національної системи нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку існує для того, щоб складання фінансової звітності і ведення бухгалтерського обліку здійснювалося із дотриманням єдиної форми і принципів ведення обліку для всіх суб'єктів господарювання.

Цьому порядку максимально відповідає стандартизація бухгалтерського обліку в Україні. Однак, незважаючи на її загальну позитивну оцінку, яка підтверджується посиленням довіри до облікових показників підприємств з переробки сільськогосподарської продукції у зв'язку із застосуванням національних стандартів обліку, що відповідають міжнародним, слід вказати на наявність основного недоліку – відсутності системності.

Ця негативна риса пов'язана з тим, що окрім затверджених у встановленому порядку стандартів (положень) бухгалтерського обліку, в Україні є чинною низка інших регламентуючих норм різних рівнів. Проте вони не зведені до категорії «стандарти», тому між ними немає достатньо тісного зв'язку. У зв'язку з цим доцільним кроком слід вважати формування відповідної чотирирівневої моделі організації нормативно-правового забезпечення обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції (рис. 2.14).



**Рис. 2.14. Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку**

*Узагальнено автором на підставі проведеного дослідження чинних нормативно-правових регламентів і запитів системи управління різних рівнів.*

Пропонована модель сформована на підставі аналізу характерних помилок в організації та веденні обліку, а також дослідженні їх причин (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Найбільш поширені помилки в обліку та причини, що їх спонукають**

<b>Найбільш поширені помилки в діючих системах обліку</b>	<b>Причини, що спонукають помилки у веденні обліку</b>
<p>Відсутність чітких стратегічних цілей;  Неправильне визначення завдань відповідно до мети діяльності підприємства;  Відсутність у підприємстві єдиної нормативної бази та термінології;  Неправильний розподіл обов'язків між співробітниками, відповідальними за впровадження відповідних підсистем обліку;  Відсутність чіткого механізму взаємодії між центрами витрат доходів і фінансової відповідальності;  Відсутність механізмів внутрішнього контролю;  Неможливість отримання користувачами точної та своєчасної інформації;  Фальсифікація даних</p>	<p>Небажання керівництва надати повну (конфіденційну) інформацію;  Опір з боку окремих співробітників, які вбачають у фахівцях з обліку контролерів, конкурентів або осіб, що заважають їм працювати;  Необхідність звертатися до великої кількості різних співробітників, кожен з яких знає тільки свою ділянку і, отже, незамінний;  Відсутність адекватних підсистем обліку та обліку руху об'єктів обліку (наприклад, якісного комп'ютерного обліку руху запасів);  Розпливчастість організаційної структури та відповідальності;  Незнання про те, хто чим займається і яку інформацію може дати;  Ігнорування рекомендацій і запитів фахівця, що займається постановкою або веденням обліку;  Необґрунтовано завищені вимоги керівництва до термінів та якості наданих управлінських звітів за відсутності з їхнього боку допомоги у вирішенні відповідних організаційних проблем;  Мінливість або невизначеність вимог керівництва до обліку;  Суперечності між власниками і вищим менеджментом підприємства.</p>

*Узагальнено автором.*

Як свідчить інформація, узагальнена в табл. 2.5, основною причиною виникнення помилок є відсутність систематизації рівнів правового поля, а також неправильний розподіл повноважень через незнання або відсутність регламентації питань професійної субординації та компетенції в питаннях документування. З огляду на виключну вагу останнього в системі організації обліку на підприємстві, яка підтверджується тезою, що на документування господарських операцій та обробку первинних документів припадає понад 50% обсягу обліково-розрахункових робіт [380], вважаємо за необхідне акцентувати увагу на питаннях регулювання цього процесу на рівні суб'єкта господарювання. У зниженні трудомісткості виписки й обробки облікових документів приховуються суттєві резерви підвищення продуктивності праці. У зв'язку з цим для раціоналізації роботи з документами пропонується дотримувати 10 розроблених у процесі дослідження правил (додаток Н).

Окрім того, доцільно регламентувати низку інших важливих питань, зокрема вибір правильного способу обліку. Практика свідчить, що навіть за умови високої кваліфікації бухгалтера в багатьох випадках це завдання досить складне (табл. 2.6).

Зазначимо, що в системі міжнародних стандартів набагато більше ситуацій, за яких бухгалтеру потрібно застосувати професійне судження, ніж у системі вітчизняних стандартів. Автором обґрунтовується можливий підхід до формування професійного судження бухгалтера на основі використання запропонованої класифікації ситуацій, пов'язаних з вибором варіанта обліку. Даний підхід ґрунтується на припущенні, що при виборі способу обліку бухгалтер керується виключно прагненням до формування достовірної інформації, корисної користувачам, а не іншими мотивами, пов'язаними зі штучним завищенням або заниженням показників чи з прагненням до зниження відмінностей в обліковій політиці для бухгалтерського, фінансового та податкового обліку, на наявність яких вказують автори багатьох публікацій [17; 86; 245; 264; 388].

### Типи ситуацій при виборі варіантів обліку

№ з/п	Типи ситуацій	Значення або варіант обліку
1	На основі відповідних вказівок у нормативних документах	Для такого вибору необхідно знання регламентацій нормативних документів про допустимі варіанти, критерії їх використання і належне застосування останніх до конкретних господарських операцій. Ступінь застосування професійного судження бухгалтера в даній ситуації найменший
2	На основі професійного судження з обмеженого переліку допустимих варіантів	Необхідно знання переліку цих варіантів обліку та вміння застосувати професійне судження для вибору відповідного варіанта з урахуванням особливостей конкретної господарської операції. Ступінь застосування професійного судження тут вище, ніж у першій ситуації, оскільки бухгалтеру необхідно самому сформулювати критерії вибору варіанта обліку
3	На основі професійного судження з діапазону значень, встановленого в нормативних документах	Необхідно знання цього діапазону значень, а також вміння застосувати професійне судження для вибору з цього діапазону такого показника, прийняттого для конкретної господарської операції. Ступінь застосування професійного судження тут вище, ніж за першої та другої ситуації, оскільки бухгалтеру необхідно сформулювати критерії вибору довільного значення показника, хоча і з обмеженого діапазону значень, тобто кількість можливих конкретних значень показника зростає необмежено
4	Залежність професійного судження бухгалтера від нормативних документів	Ступінь застосування професійного судження бухгалтера тут найвищий. Для визначення необхідного варіанта обліку бухгалтеру потрібно застосувати знання загальних принципів бухгалтерського обліку до конкретної ситуації з урахуванням особливостей господарської операції

*Узагальнено автором.*

Однак в умовах, коли професійне судження бухгалтера тільки починає використовуватися у вітчизняному обліку, особливого значення набуває вироблення загальноприйнятих підходів до його формування. Застосування професійного судження бухгалтера – основа сучасного бухгалтерського обліку, а рішення пов'язаних з ним проблем – один з найважливіших напрямків

подальшого розвитку вітчизняних бухгалтерських стандартів і регулювання організації обліку на мікрорівні, яке здійснюється за посередництва формування облікової політики підприємства.

### **2.3. Облікова політика переробного підприємства як основа вирішення питань організації обліку на мікрорівні**

Потреба у формуванні облікової політики на рівні суб'єктів господарювання пов'язана з наявністю в законодавчих нормативно-правових актах альтернативних варіантів обліку, серед яких бухгалтер повинен обрати оптимальний і організувати відповідним чином його структурні складові, завдяки чому він стає активним учасником здійснення господарських операцій, а не тільки їх реєстратором.

Термін «облікова політика» включає слова облік і політика. Сутність обліку є добре відомою у професійній сфері. Слово ж «політика» характеризує мистецтво управляти державою, однак притаманне також і економічній діяльності, в якій вживаються такі словосполучення, як економічна та фінансова політика, соціальна політика тощо. Власне саме тому словосполучення «облікова політика» є цілком виправданим.

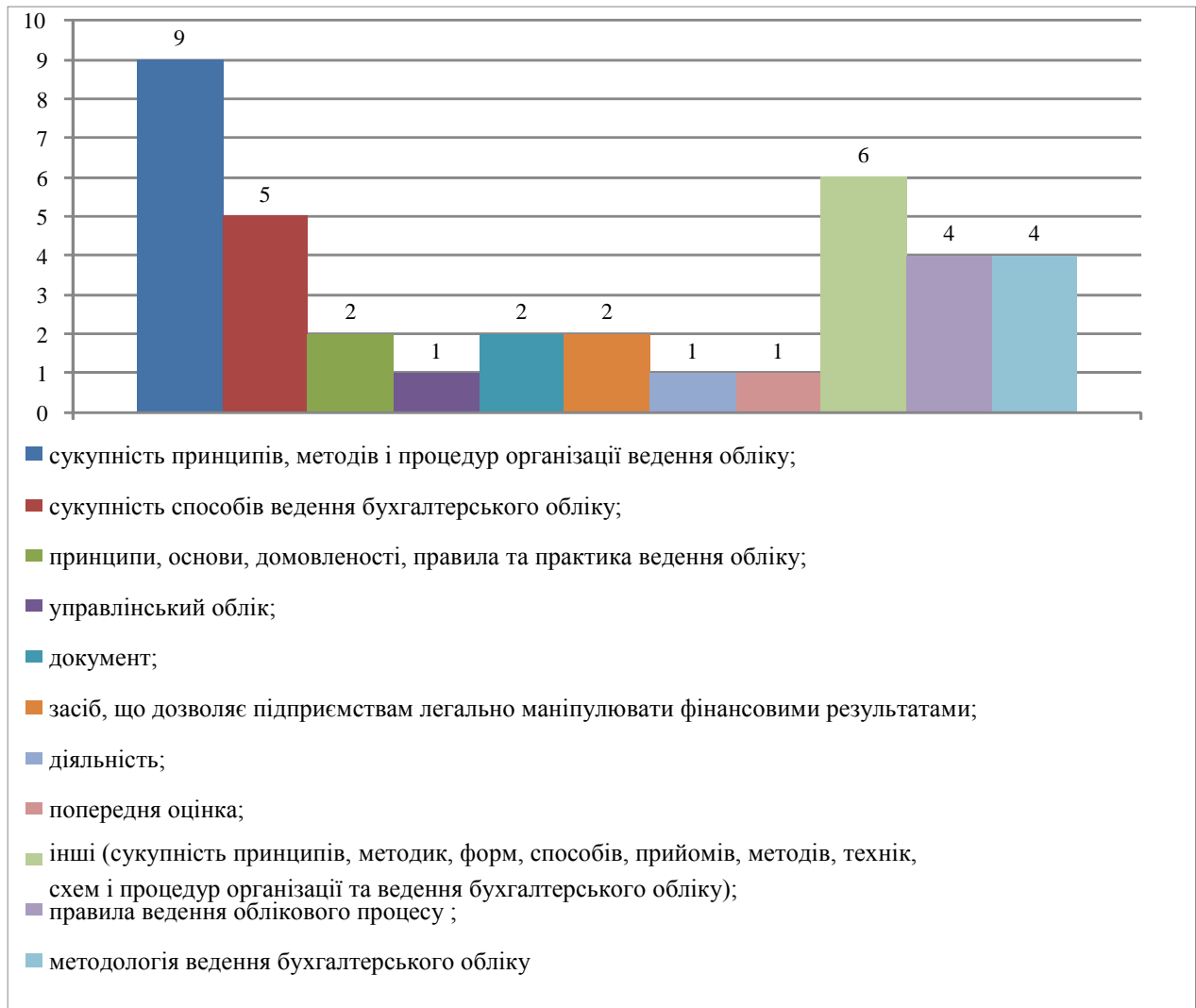
Наразі в Україні не існує чітких правил і вимог до формування облікової політики на законодавчому рівні. При її розробленні підприємства за основу беруть правила, закріплені в міжнародних стандартах. Розглянемо детальніше окремі визначення. Трактуювання поняття «облікова політика» як у МСФЗ, так і в українському законодавстві передбачає, що підприємство до початку звітного періоду обирає в межах, передбачених стандартами або іншими нормативними документами, певні методи, методики, способи оцінки, форми організації обліку тощо, які використовуються ним для ведення поточного обліку і складання фінансової звітності. Це забезпечує, з одного боку, однозначність тлумачення показників фінансової звітності, а з іншого – створює умови для здійснення фінансового менеджменту підприємства [184].

Деякі вчені вказують на існування концепції облікової політики, під якою М. С. Пушкар [261, с. 384] розуміє регламентацію процесу підготовки інформації про діяльність підприємства, яка корисна для прийняття управлінських рішень щодо розподілу та ефективного використання наявних ресурсів і отримання результативної інформації. Серед учених, що досліджували питання облікової політики, досить поширеним є підхід, який передбачає її розгляд у широкому та вузькому розумінні. Щоправда, саме трактування як у широкому, так і у вузькому сенсі в поглядах різних учених суттєво різняться. Так, Л. І. Белоусова [21, с. 14–17] у широкому розумінні обліковою політикою вважає управлінський облік, у вузькому – сукупність способів ведення обліку. Вчені М. Т. Білуха [25], Ф. Ф. Бутинець [41], Б. В. Гринів [85], Т. В. Барановська [12] вважають облікову політику правилами ведення облікового процесу, включаючи при цьому до її складу питання організації інших елементів системи бухгалтерського обліку (посадові інструкції) й об'єкти організації облікового процесу (носії інформації, їх рух) (додаток Л).

Паралельно з обліковою політикою науковці виділяють балансову, податкову, фінансову, амортизаційну, емісійну, договірну, цінову, інноваційну, інвестиційну, кадрову, дивідендну політику підприємства тощо [439, с. 123]. Загалом облікова політика підприємства позиціонується як сукупність способів і прийомів ведення бухгалтерського обліку, що прийняті на підприємстві та відповідають особливостям його діяльності [375, с. 429]. Але дослідники висловлюють й інші думки з цього приводу (рис. 2.15).

Дані рис. 2.15 дають змогу досягнути широку варіативність підходів учених до сутності облікової політики. Переважна більшість авторів визначають її як сукупність принципів, методів і процедур організації ведення обліку. На другому місці за поширеністю визначення облікової політики стоїть сукупність способів ведення бухгалтерського обліку. В поодиноких підходах до переліку елементів, які визначають облікову політику, передбачено сукупність правил, методик, форм, способів, прийомів, технік і схем організації та ведення бухгалтерського обліку, що обираються підприємством з-поміж загальноприйнятих або розробляються самостійно, виходячи з особливостей

його діяльності. Існують і суттєво відмінні від наведених погляди, зокрема, розгляд облікової політики як діяльності підприємства, документа, інструменти маніпулювання фінансовими показниками, власне управлінського обліку тощо.



**Рис. 2.15. Підходи дослідників до трактування сутності поняття «облікова політика»**

*Узагальнено автором на основі [12; 21; 25; 41; 85; 375; 439].*

Існують розбіжності й у визначенні рівнів облікової політики. Переважна більшість учених, що розглядають питання облікової політики, висловлюють одностайну думку, що облікова політика існує на двох рівнях – державному та на рівні підприємства (М. С. Пушкар [261, с. 384], Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга [39, с. 8], А. А. Пилипенко, В. І. Отенко [241, с. 50], М. І. Кутер [174], Л. З. Шнейдман [433, с. 13, 14]). Серед інших вирізняється

думка М. С. Пушкаря [379, с. 241], який пропонує виділяти п'ять рівнів формування та застосування облікової політики: міжнародний, міждержавний, державний, галузевий та рівень підприємства. Дослідники Л. К. Сук та П. Л. Сук [375] виокремлюють три рівні облікової політики – рівень підприємства, державний та міждержавний. У законодавстві країн, які утворилися на території колишнього Радянського Союзу, визначення облікової політики подібне до визначення, наведеного в МСФЗ, або відсутнє взагалі.

Погоджуючись з позицією наявності різних рівнів облікової політики, вважаємо, що відповідно до обраного об'єкта дисертаційного дослідження наші наукові пошуки більшою мірою тяжіють до мікрорівня. У цьому контексті слід приділити увагу юридичному аспекту облікової політики, що передбачає виконання таких функцій: усунення суперечностей у чинному законодавстві; використання облікової політики як способу захисту в судових спорах.

При виборі варіанта щодо конкретного питання ведення й організації обліку на підприємстві слід використовувати єдиний підхід (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

### Елементи, принципи та фактори облікової політики

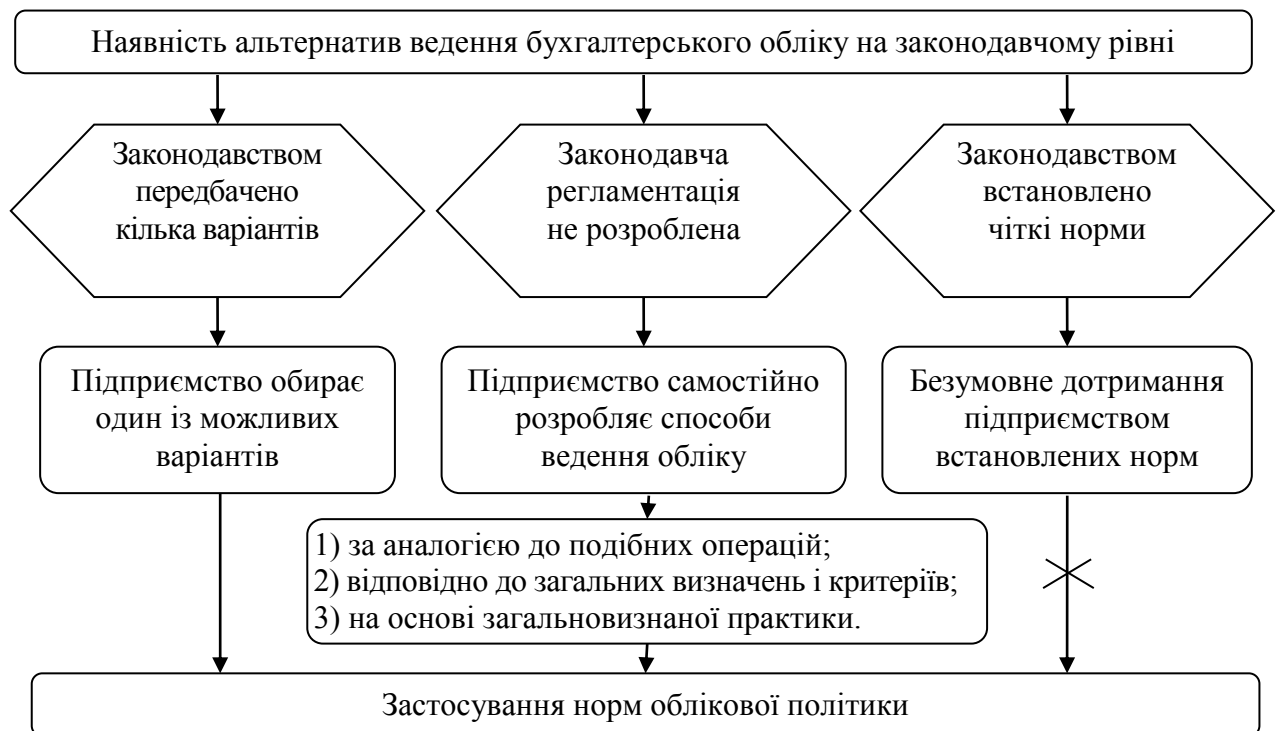
№ з/п	Назва	Характеристика
1	Елементи	
	Обов'язкові	Розкриваються у примітках до фінансової звітності
	Необов'язкові	Не розкриваються у примітках до фінансової звітності
2	Принципи	
	Законність	Методичні прийоми, способи та процедури ведення бухгалтерського обліку не повинні суперечити чинному законодавству та правовим нормам
	Адекватність	Облікова політика повинна відповідати особливостям умов діяльності підприємства, його галузевій спрямованості, технології виробництва
	Єдність	Облікова політика єдина для підприємства незалежно від кількості його підрозділів, філій або дочірніх підприємств
3	Фактори	
	I	Вплив економічного, податкового та бухгалтерського законодавства на підприємство
	II	Правовий статус підприємства
	III	Плани розвитку підприємства – поточні та перспективні
	IV	Кадрове та матеріально-технічне забезпечення бухгалтерської служби

*Узагальнено автором.*



Ідентифікація елементів, принципів і факторів облікової політики створює передумови для вирішення питання розробки відповідних нормативно-правових основ регулювання цього питання, зокрема може бути основою створення стандарту під назвою «Облікова політика». Актуалізація такого аспекту пов'язана і з наявністю дискусії щодо питання про те, хто повинен здійснювати вибір методів і способів при формуванні облікової політики. Низка вчених наполягає, що цей вибір повинен проводитися адміністрацією, а не бухгалтерією [98, с. 13]. Вирішення такої дилеми, на наш погляд, визначає потребу створення робочої групи для узгодження питань, пов'язаних з обґрунтуванням вибору методів і способів формування облікової політики.

Варто наголосити, що це існують певні умови, які вимагають застосування облікової політики. Щодо переробних підприємств такими умовами є відсутність регламентації багатьох облікових питань та наявність альтернатив в обліку (рис. 2.16).



**Рис. 2.16. Визначення моменту необхідності застосування облікової політики на переробних підприємствах**

*Запропоновано автором.*

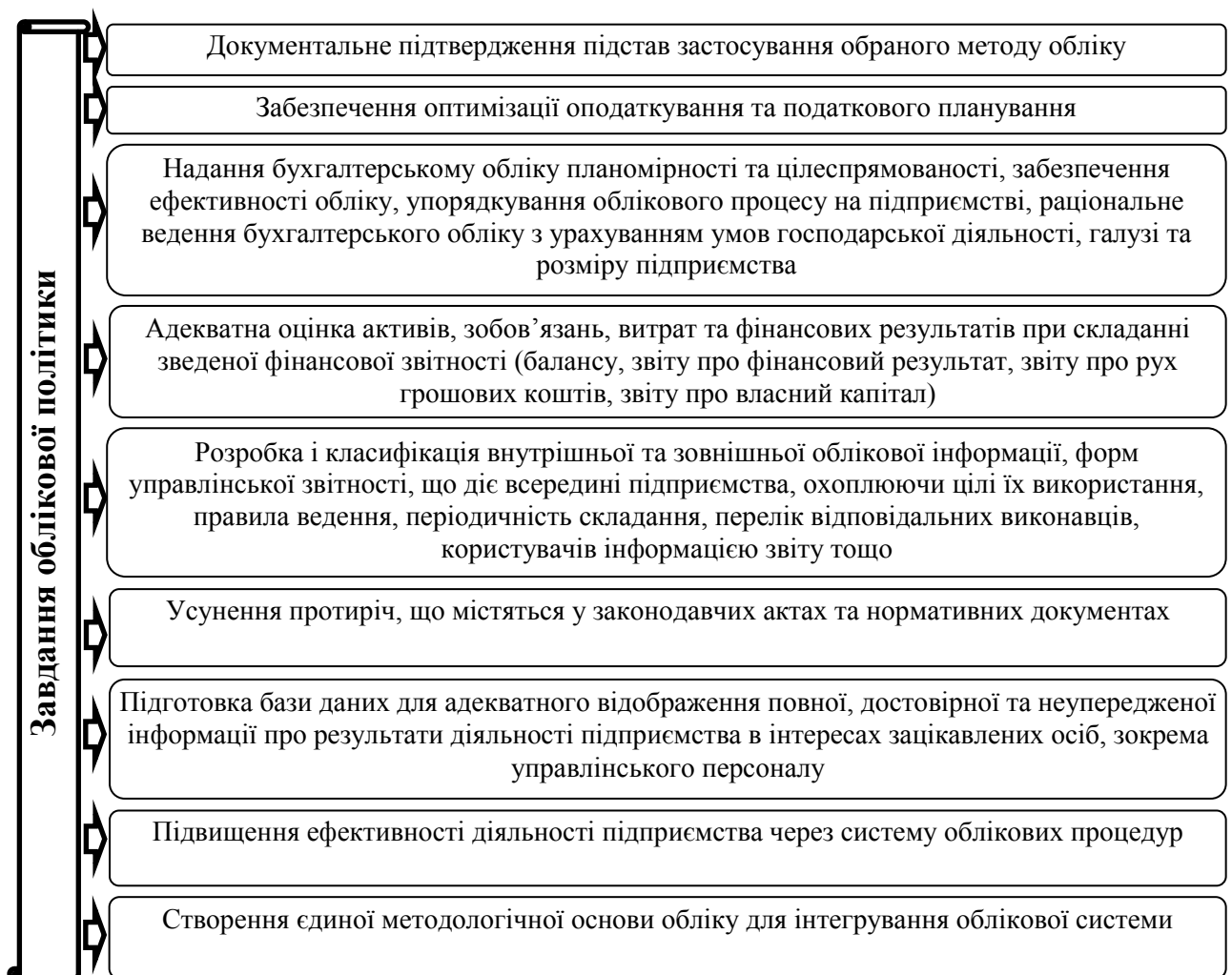
У законодавстві України вважаємо за доцільне також передбачити відповідальність головного бухгалтера за дії щодо вибору облікової політики, адже на практиці саме головний бухгалтер фактично її розробляє та вирішує питання організації обліку, керуючись своїми професійними знаннями, а керівник найчастіше лише візує розроблені документи.

Підприємство самостійно визначає параметри та напрями облікової політики; обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації й узагальнення інформації в них із дотриманням єдиних методологічних засад та з урахуванням особливостей господарської діяльності й наявної технології обробки облікових даних; розробляє систему і форми звітності та контролю господарських операцій, обліку для управління і визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів; затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку; може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, із наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства і обирає форму організації та ведення бухгалтерського обліку; розробляє робочий план рахунків, організацію інвентаризації матеріальних цінностей, коштів і розрахунків тощо.

Процес формування облікової політики підприємства є складним та трудомістким. Основна мета діяльності підприємства бути досяжною, якщо правильно організовано систему бухгалтерського обліку, для чого потрібно обрати необхідні, методи обліку та правильно розподілити обов'язки між працівниками підприємства. Варто зауважити, що від вдало обраної облікової політики великою мірою залежать ефективність управління господарською діяльністю підприємства та стратегія його розвитку на тривалу перспективу. Вдало обрана облікова політика позитивно впливає на діяльність підприємства, забезпечує ефективну роботу бухгалтерії.

При формуванні облікової політики підприємства переробної промисловості обов'язково слід дотримувати наступних основних вимог: повнота; законність; несуперечність; пріоритет змісту над формою; достовірність; раціональність; обачність.

Мета будь-якої діяльності досягається шляхом постановки та вирішення певних завдань. Питання завдань облікової політики розглядали такі учені, як Ф. Ф. Бутинець, Н. В. Гордополова, Н. В. Сєкіріна, О. А. Хаблюк, Л. З. Шнейдман, С. Р. Яцишин. Основні з виділених завдань представлено на рис. 2.17.



*Рис. 2.17. Завдання облікової політики*

*Узагальнено автором на основі [40 ;41, с. 48-49; 81; 348; 452, с. 174;].*

Основною метою формування облікової політики є: підвищення фінансової стійкості організації, посилення її незалежності від зовнішніх

факторів у результаті нарощування джерел власних коштів; цільове накопичення і використання накопичених грошових і матеріальних ресурсів переважно на розвиток організації, її оновлення й технічне переозброєння тощо.

Обов'язковою умовою ефективного формування облікової політики є мета, задля реалізації якої вона здійснюється. Метою формування облікової політики в найзагальнішому вигляді, на думку С. Р. Яцишиної [452, с. 174], повинно бути одержання максимального сумарного ефекту від діяльності підприємств. Визначення мети облікової політики має включати пріоритети, стратегічну, тактичну й оперативну мету діяльності підприємств. У процесі формування мети облікової політики необхідно враховувати фінансову, інвестиційну, амортизаційну політику конкретного підприємства.

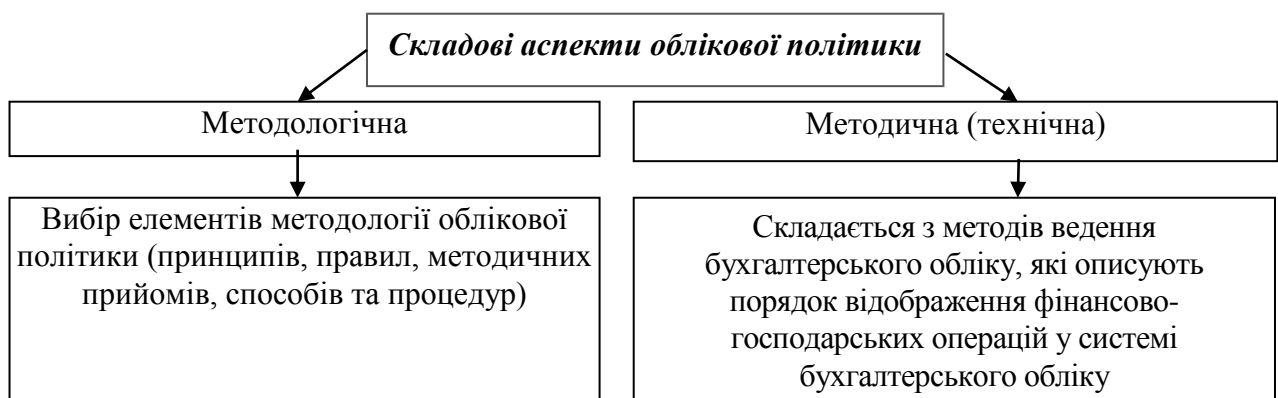
Використовуючи облікову політику, власник та адміністрація забезпечують максимальну ефективність господарської діяльності підприємства. Формування й реалізація облікової політики є тим інструментом, який дозволяє власникам вибудувати бухгалтерський облік так, щоб максимально задовольнити їхні потреби в інформації для управління своєю власністю.

Щодо питань облікової політики, то різні автори розглядають від двох до чотирьох її складових на підприємстві. Так, Н. А. Криштоп [159, с. 42] виділяє організаційно-технічну та методичну складові облікової політики, С. В. Свірко [347, с. 26] – методологічну й організаційну, Н. Б. Андрухів [224] – організаційну та технічну, проте підхід останнього є недосконалим, тому що до технічної складової він відносить вибір елементів методології облікової політики (принципів, правил, методичних прийомів, способів та процедур), які доцільніше було б виокремити в методологічну складову. Дослідники Г. О. Партин і А. Г. Загородній пропонують розробляти її в двох аспектах – стосовно методики облікових робіт і щодо їх організації [232, с. 54–60]. М. С. Пушкар [379, с. 239-240] виділяє чотири складові: теорію облікової політики, методологію організації, техніку та технологію обліку. Такий підхід

слід визнати дискусійним, оскільки наявність теорії бухгалтерського обліку, яка розглядає всі облікові проблеми, виключає існування теорії облікової політики.

Беручи до уваги наповненість складових, В. Д. Новодворський та Р. Л. Сабанін [217, с. 20, 21] пропонують до методологічної складової облікової політики відносити методи, вибір яких впливає на показники фінансової звітності (метод списання запасів, метод амортизації основних засобів), а до методичної складової – методи, які не впливають на показники фінансової звітності (наприклад, використання чи невикористання певних рахунків). За допомогою організаційних елементів облікової політики, на думку цих авторів, вибирають форму, за якою ведуть облік, спосіб організації бухгалтерської служби, функції працівників апарату тощо.

Загалом складовими облікової політики є методологічні та методичні аспекти (рис. 2.17).



*Рис. 2.17. Складові аспекти облікової політики*

*Згідно [217].*

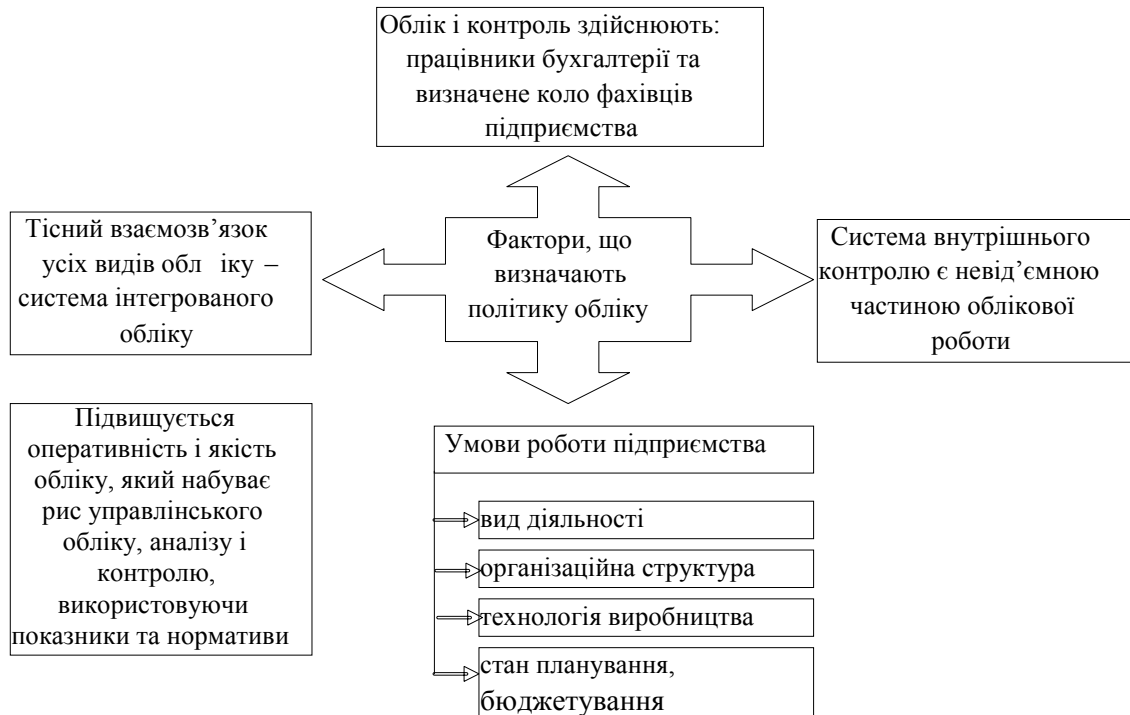
Таким чином, облікова політика повинна охоплювати всі аспекти облікового процесу, в тому числі методичний та організаційно-технічний: під методичним аспектом слід розуміти обрані організацією конкретні способи та методи ведення бухгалтерського обліку, наприклад, методи групування й оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, способи застосування рахунків бухгалтерського обліку тощо; під організаційно-технічним – систему побудови бухгалтерської служби, організації внутрішньогосподарського обліку, звітності та контролю; технологію обробки

облікової інформації, наприклад, прийоми організації документообігу, інвентаризації, системи облікових реєстрів та інші відповідні способи, методи і прийоми. При розробленні облікової політики підприємство повинно прагнути до формування такої політики, яка б забезпечувала досягнення оптимальних (з погляду стратегії розвитку) кінцевих результатів фінансово-господарської діяльності.

На вибір та обґрунтування облікової політики впливають такі основні фактори: організаційно-правова форма і форма власності; галузева приналежність та вид діяльності; організаційна структура і структура управління підприємством (концерн, об'єднання, підрозділ або філіал підприємства тощо); ступінь залежності від головного керуючого органу; показники, що характеризують обсяги й ефективність діяльності суб'єкта господарювання (обсяг виконання робіт, надання послуг, товарообіг, середньооблікова чисельність працюючих, рентабельність) і т.д.

Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що за умови збереження тенденцій, які виявлятимуть себе в майбутньому, професійне судження бухгалтера матиме ще більшу значимість для облікової політики. І, як зазначалося раніше, цілком можливо, що підприємствам буде надано більшу свободу при виборі методів і прийомів ведення обліку (у широкому сенсі), а отже, збільшиться кількість і зміниться якість елементів облікової політики, на які впливають і процес господарювання, і організаційна структура підприємства, і вид діяльності та технологія виробництва (рис. 2.19).

Слід зазначити, що ці складові, однак, на більшості обстежених нами підприємств не враховуються. Формування облікової політики підприємства залежить від інтересів різних груп користувачів облікової інформації і є одним із важливих етапів функціонування підприємства в ринкових умовах господарювання, адже від прийнятої облікової політики, як зазначають С. Р. Яцишин та О. А. Хаблюк [452, с. 172], залежить не лише фінансовий результат, а й фінансовий стан підприємства. Тому важливість формування основного регламентуючого документа мікрорівня – Наказу про облікову політику – важко переоцінити.



**Рис. 2.19. Процес господарювання, що визначає політику обліку підприємства**

*Узагальнено автором.*

Можна погодитися з думкою Л. Городянської [82, с. 13] стосовно того, що Наказ про облікову політику формується за трьома етапами – організаційним, технологічним, заключним. Однак включення широкого спектру питань організації обліку до Наказу про облікову політику є невиправданим, оскільки це значно розширює його зміст. Так, Л. В. Якуніна [448, с. 109] вказує на те, що деталізований опис елементів обліку (наприклад щодо витрат, доходів, фінансових результатів, обліку інвестицій тощо) в Наказі про облікову політику може порушувати принцип конфіденційності інформації. Дана проблема може бути вирішена з допомогою створення додаткових розпорядчих документів.

Наказ про облікову політику підприємства (табл. 2.10) після його затвердження набуває статусу юридичного документа. Він є основним внутрішнім документом, який регулює організацію облікового процесу на

підприємстві та є обов'язковим для виконання всіма його службами і працівниками.

Якщо до процесу формування Наказу про облікову політику дослідники підходять відносно однотайно, то думки щодо наповненості технологічного етапу дещо різняться. Беручи до уваги лист Міністерства фінансів України [182] з переліком відомостей, що включають 21 пункт, які необхідно наводити в наказі про облікову політику, аналіз фахової літератури дав змогу сформуванню три підходи науковців до визначення змісту і структури зазначеного документа (рис. 2.20).

Таблиця 2.10

**Рекомендовані основні розділи наказу про облікову політику  
на переробному підприємстві**

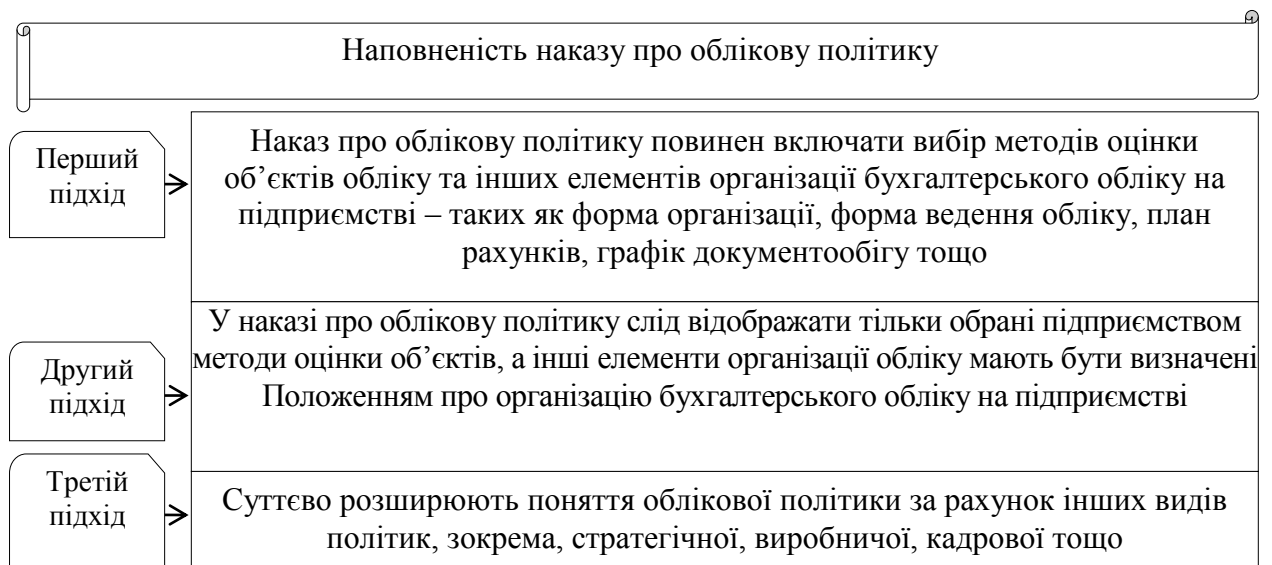
№ п/п	Назва розділу	Характеристика
1	Загальні положення	Мета облікової політики, обов'язки керівника і головного бухгалтера щодо ведення бухгалтерського обліку
2	Форма обліку	Зазначається форма обліку, яку застосовує підприємство
3	Робочий план рахунків	Перелік рахунків, якими користується підприємство, створений на підставі чинного плану рахунків
4	Графік документообігу	Затверджений графік документообороту на підприємстві
5	План проведення інвентаризації	Перелік планових інвентаризацій та час їх проведення з зазначенням основних об'єктів
6	Склад фінансової, податкової, статистичної та іншої звітності	Перелік звітності, порядок її складання, затвердження і подання. Перелік посадовців, відповідальних за складання та подання звітності
7	Положення про зберігання архіву підприємства	Порядок зберігання архіву документів підприємства, відповідальний посадовець
8	Методика ведення обліку	Встановлення мінімальної вартісної межі основних засобів, вибір методу нарахування амортизації та оцінки вибуття запасів, створення резервів на оплату відпусток, резервів за дебіторською заборгованістю тощо, спосіб обліку і розподілу загальновиробничих витрат, застосування класів рахунків, інші особливості методики ведення обліку відповідно до конкретних умов підприємства – галузі та технології виробництва

*Запропоновано автором.*

Дотримуючись другого підходу (див. рис. 2.20), вважаємо, що зміст Наказів про облікову політику на даний час значно розширений та включає всі



питання, що стосуються організації бухгалтерського обліку. Водночас до його змісту повинен включатися лише вибір одного з передбачених законодавством методів обліку. Всі інші питання слід розглядати в Положенні про організацію бухгалтерського обліку. Пропонуємо розділити положення, що регулюють ведення та організацію обліку, і віднесемо перший до Наказу про облікову політику, а другий – до Положення про організацію бухгалтерського обліку. Детальний перелік відомостей вказаних нормативних документів наведено в додатку П.



**Рис. 2.20. Підходи науковців до змісту Наказу про облікову політику**

*Узагальнено автором на основі [82; 448; 452 та ін.].*

Комплекс завдань, які покладають на облікову політику, надзвичайно великий. До неї відносять усі питання організації бухгалтерського обліку. Виходячи з цього, нами запропоновано розділити інформаційне навантаження між двома документами – Наказом про облікову політику та Положенням про організацію бухгалтерського обліку підприємства. До змісту першого пропонується вносити виключно вибір методу обліку окремих активів серед альтернатив, запропонованих законодавством, які залежать від галузі та специфіки діяльності конкретного підприємства (метод амортизації основних засобів, списання запасів, нарахування резерву сумнівних боргів). Другий охоплюватиме всі інші питання, що стосуються безпосередньо організації обліку – форму організації, форму ведення бухгалтерського обліку, розробку

робочого плану рахунків та порядку документообігу. В його основу слід покласти норми статі 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», що визначають порядок організації і ведення бухгалтерського обліку. З урахуванням усіх вищезазначених аспектів нами розроблений приклад Наказу про облікову політику переробного підприємства (додаток Р), що не містить положень, які дублюють зовнішні чи внутрішні щодо підприємства нормативні документи.

Окрім цього, відповідно до розроблених положень стандарту «Організація бухгалтерського обліку» та його вимог щодо її ефективності розроблено форму додатка до Наказу про облікову політику, необхідну для розрахунку показників оцінки (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Додаток до Наказу про облікову політику

Вибір альтернативних підходів організації та ведення бухгалтерського обліку

(найменування об'єкта обліку)

Вид облікової роботи	Затрати часу в чинній організації системи обліку, хв.	Затрати часу в удосконаленій організації системи обліку, хв.	Відхилення	У вартісному вимірі, грн.*	Вигоди та шляхи подальшого поліпшення
Узагальнення даних про витрати на виробництво продукції, в т.ч.:					
1) формування відомості обліку витрат	15	25	+10	+2,25	Не вигідно, слід шукати шляхи спрощення
2) підготовка пояснювальних записок і обґрунтувань показників	60	10	-50	-11,25	Вигідно
....					
....					
Разом	180	95	-85	-191,25	
Комплексна оцінка (висновок)***	х	х	х	х	Запровадити

\* - за основу взято середню вартість години праці облікового працівника вищого рівня (головного чи старшого бухгалтера) у Тернопільській області.

Розроблено автором.

Використання в якості обґрунтування обраного підходу до організації обліку запропонованої форми додатка до Наказу про облікову політику дозволить на етапі проектування вирішити проблему ефективності запровадження заходів для удосконалення організації бухгалтерського обліку переробних підприємств. Вона також передбачає можливість контролю затрат за допомогою виявлення щомісячних відхилень, що базуються на стандартах, розроблених здебільшого з використанням інженерних оцінок і нормативних затрат. Тому в подальшому можна провести перевірку стосовно того, як працівники дотримують запропонованих процедур, що обмежує їх роль у пошуку шляхів удосконалення виробничого процесу та інших питань.

Отже, підсумовуючи всі описані визначення, можна стверджувати, що облікова політика підприємства – це сукупність методів обліку обраних ним серед законодавчо дозволених, враховуючи його специфіку діяльності та стратегічну мету.

Проектування облікової політики на підприємстві є складним, трудомістким і відповідальним процесом, оскільки воно вимагає виконання складних аналітичних процедур, потребує врахування особливостей діяльності підприємства в конкретному середовищі. У статі 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» наводиться 10 чинників, якими слід керуватися при визначенні облікової політики [114].

Виходячи з існування щонайменше 20 факторів зовнішнього та внутрішнього впливу на облікову політику підприємства, можемо стверджувати, що вона є індивідуальною й повинна максимально підлаштовуватися під потреби конкретного підприємства.

Саме тому рекомендовано створити відповідну комісію на підприємстві, яка б відповідала за розробку всієї облікової політики. До її складу можуть увійти: головний бухгалтер, головний технолог, головний механік, головний економіст, внутрішній аудитор, ревізор тощо. Якщо при розробці облікової політики звернутися до стороннього підприємства (аутсорсинг), існує ризик, що така фірма, не повністю зорієнтувавшись в усіх нюансах обліку

підприємства, може вказати принципи обліку, які виявляться для нього неприйнятними.

Нині потребує уваги питання розроблення облікової політики за МСФЗ, основні аспекти якого розкрито в додатку С, яка є досить важливим методичним чинником підготовки звітності за міжнародними стандартами, що набуває додаткової актуальності в контексті сучасних трансформаційних тенденцій у сфері вітчизняного бухгалтерського обліку. При переході на МСФЗ доцільно максимально наблизити облікову політику, що формується за МСФЗ, до чинної облікової політики за П(С)БО. Це дозволить скоротити трудові та фінансові витрати на трансформацію звітності. Проте облікова політика, що формується за міжнародними стандартами фінансової звітності, суттєво відрізняється від облікової політики за П(С)БО, що обумовлює здійснення трансформаційних бухгалтерських проводок.

На відміну від вітчизняної нормативно-правової бази, МСФЗ передбачає порядок дій у разі, якщо для конкретної операції немає відповідного стандарту. Параграфом 10 МСБО 8 передбачено, що якщо немає МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал повинен застосовувати судження під час розробки і реалізації облікової політики. Тобто, якщо в стандартах не передбачено необхідних норм, підприємство може застосовувати відповідні норми з інших джерел або шукати аналогічні ситуації, до яких в МСФЗ містяться конкретні вказівки. Ще одна особливість, що відрізняє процес формування облікової політики за МСФЗ, полягає в тому, що є можливість відхилитися від вимог стандартів, якою, втім, можна користуватися нечасто, коли управлінський персонал доходить висновку, що відповідно до вимоги МСФЗ може настільки вводити в оману, що це суперечитиме меті фінансової звітності, вказаній в Концептуальній основі (§ 19 МСБО 8). Природно, що в такому разі необхідно детально розкривати ситуацію, що склалася, як того вимагають §§ 20–23 МСБО 8.

Незважаючи на непереоціненну роль облікової політики підприємства, на практиці вона часто все ж нівелюється, про що свідчать дані анкетування згаданого нами дослідника В. М. Жука [109, с. 531] (рис. 2.21). Таким чином,

можна стверджувати, що, незважаючи на те, що на 87 % підприємств є розроблений наказ про облікову політику, здебільшого він має формальний характер і не виконує функцій врегулювання найважливіших питань організації бухгалтерського обліку.



**Рис. 2.21. Результати анкетування бухгалтерів щодо використання Наказу про облікову політику підприємства**

*Узагальнено автором на основі [109, с. 531].*

Практичне дослідження питання формування та реалізації облікової політики дало змогу виявити низку проблем, зазначених на рис. 2.22.

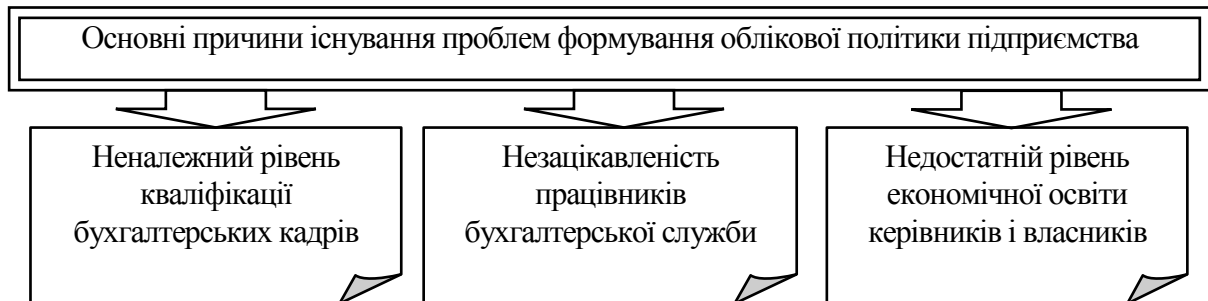


**Рис. 2.22. Проблеми формування та дотримання на підприємстві облікової політики**

*Узагальнено автором з урахуванням чинної практики.*

На даний час дослідники (О. М. Бондаренко [33], І. М. Гончаренко [80], С. Р. Яцишин [452, с. 171]) обґрунтовано підкреслюють, що на практиці спостерігається формальний, вузько спрямований підхід до формування облікової політики, який зводиться до складання фінансової звітності відповідно до загальних вимог П(С)БО та зовнішніх користувачів. Це спричинено відсутністю практичного досвіду діяльності в ринкових умовах та недостатнім законодавчим врегулюванням цього питання, а також неналежним вивченням даної проблеми науковцями.

Ситуацію, що склалася, можна пояснити основними причинами, зазначеними на рис. 2.23.



**Рис. 2.23. Основні причини існування проблем формування облікової політики підприємства**

*Узагальнено автором на основі [34].*

Узагальнюючи стан і рівень дослідження проблеми формування облікової політики загалом і підприємств з переробки сільськогосподарської продукції зокрема, слід визнати основними причинами негативних тенденцій при формуванні облікової політики такі:

– неналежний рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів. Бухгалтери, у зв'язку з недостатньою кваліфікацією, обмеженням компетенції професійними обов'язками, перевантаженістю поточною роботою з ведення обліку та формування податкової звітності, нечітким інструментарієм та методичним забезпеченням вибору й оптимізації варіантів облікової політики, не в змозі ефективно формувати облікову політику;

– незацікавленість працівників бухгалтерської служби, оскільки формування облікової політики на підприємстві – це трудомісткий і

відповідальний процес, який потребує складних математичних розрахунків, інформації про середньогалузеві показники та показники аналогічних підприємств;

– недостатній рівень економічної освіти керівників і власників, які не розуміють можливостей впливу через облікові інструменти на результати діяльності підприємства, як наслідок, неготовність керівників і власників виділяти додаткові ресурси для ведення цієї роботи.

Для пошуку шляхів удосконалення вітчизняної системи побудови облікової політики варто звернутися до зарубіжного досвіду. Зокрема, вважаємо за доцільне введення в Україні окремого Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку «Облікова політика», як це зроблено в багатьох країнах СНД та за міжнародними стандартами, адже самотійність, надана вітчизняним суб'єктам господарювання у цьому питанні, не дала позитивних результатів, а сприяла тому, що при формуванні облікової політики керівники і бухгалтери спираються на власне суб'єктивне судження й не оцінюють результат використання того чи іншого методу обліку.

Положення повинно увібрати та систематизувати всі питання, які стосуються облікової політики, розкривати методологічні та методичні основи її формування й організаційного забезпечення, порядок розробки, формування і розкриття змін в обліковій політиці підприємства, що суттєво знизить витрати часу на її формування на кожному конкретному підприємстві, оскільки чинні законодавчі акти потребують додаткових коментарів, які повинні деталізувати окремі норми інструктивних вказівок про порядок і технічні особливості, прийоми їх практичного застосування в системі бухгалтерського обліку. Вважаємо, що у такому документі слід узагальнено сконцентрувати організаційно-методичні основи та методичні особливості, порядок і систему процедур, які застосовуються в процесі формування облікової політики.

У стандарті варто також закріпити норму, відповідно до якої облікова політика формується керівником підприємства або затвердженою робочою групою й оформляється внутрішнім розпорядчим документом.

Облікова політика може бути змінена у зв'язку із нововведеннями в нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку, впровадженням кардинально відмінних методів ведення обліку або здійснення нових видів економічної діяльності чи реорганізації.

Формування облікової політики кожним переробним підприємством сприятиме покращенню системи обліку, зміцненню його економіко-правової бази, що в кінцевому підсумку забезпечить належну ефективність ухвалення економічних рішень і господарської діяльності підприємства загалом та його структурних підрозділів зокрема, адже вона формується не лише для обліку. Вся функціональна діяльність, зумовлена обліковою політикою, повинна здійснюватися з метою розвитку і вдосконалення виробничої системи. Саме тому до її розробки слід ставитися відповідально, розраховуючи ефект від вибору кожного конкретного методу.

Особливо актуальною є проблема формування облікової політики щодо доходів, які відносяться до найбільш вагомих в економічному категорій та враховувати при цьому такий важливий принцип ведення обліку як нарахування та відповідно доходів і витрат. Цей момент тісно пов'язаний з існуючими в сучасній науці та практиці дискусіями з приводу виокремлення податкового обліку.

Прихильниками виділення податкового обліку в самостійну систему є представники податкових органів. Поряд із цим більшість фахівців у сфері бухгалтерського обліку відкидають їх повне розмежування з ряду причин, серед з яких можна виділити: втрату інтересу до фінансової звітності однією з найбільших груп користувачів – державних податкових органів, що призводить до виникнення небезпеки ліквідації системи так званого «традиційного» бухгалтерського обліку й порушення його цілісності; значне збільшення документообігу та підвищення трудомісткості бухгалтерської роботи; витрати часу на обробку інформації, які перевищують економічний ефект від її використання; відсутність в податковому обліку вироблених протягом тривалого часу та перевічених практикою прийомів і способів формування



інформації, які враховують галузеву специфіку підприємств, що призводить до ускладнень при обчисленні оподаткованої бази і, як наслідок, зниження наповнюваності бюджету та ін.

Загалом підсистема податкового бухгалтерського обліку орієнтована на зовнішніх користувачів. Тому, щоб забезпечити однаковий підхід до формування бази оподаткування, слід законодавчо регламентувати правила обліку, методика і способи його ведення, зміст облікових реєстрів, регламентація має здійснюватися через документи другого рівня, якими можуть бути Положення (методичні вказівки, інструкції) Міністерства фінансів України.

Проте підтримуємо позицію вчених стосовно того, що бухгалтерський облік є єдиною інформаційною системою підприємства, яка забезпечує необхідні дані про його майновий стан для внутрішнього управління господарською діяльністю, ділового спілкування з клієнтами й інвесторами, а також дані для складання податкових розрахунків. Для узгодження системи бухгалтерського обліку й інтересів оподаткування необхідно формувати єдину інтегровану (комбіновану) систему обліку, здатну задовольняти всі управлінські запити (рис. 2.24).

Якщо в реєстрах бухгалтерського обліку міститься недостатньо інформації для визначення податкової бази відповідно до вимог, платник податків має право самостійно доповнювати застосовувані реєстри бухгалтерського обліку додатковими реквізитами, формуючи тим самим реєстри податкового обліку, або вести окремі реєстри [59].

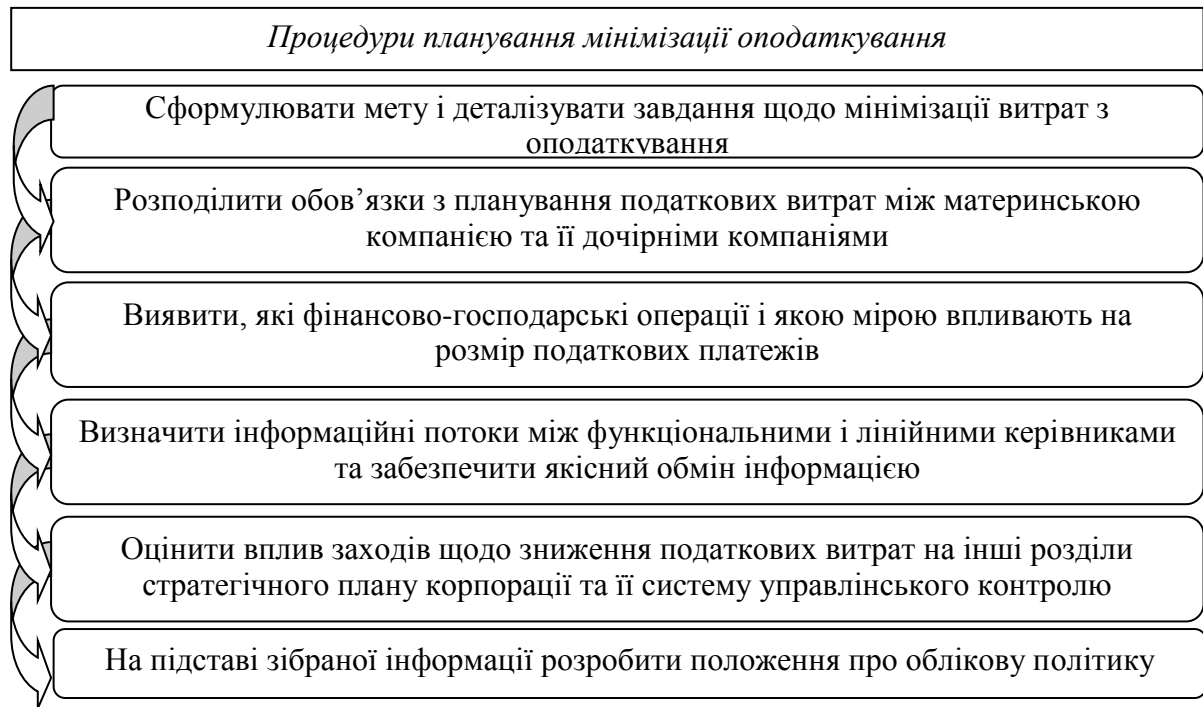
У цьому разі податковий бухгалтерський облік як підсистема інтегрованого бухгалтерського обліку може використовувати вироблену протягом тривалого часу бухгалтерську методологію. При цьому не виключається можливість розвитку власної теоретичної бази.



**Рис. 2.24. Основи податкового обліку в системі інтегрованого бухгалтерського обліку**

Узагальнено автором з урахуванням [59].

Призначення такої системи полягає в оптимізації витрат на основі використання легального бухгалтерського інструментарію. Плануючи заходи з мінімізації оподаткування, доцільно виконати процедури, зазначені на рис. 2.25.



**Рис. 2.25. Обліково-аналітичні процедури організації мінімізації оподаткування**

*Узагальнено автором [242].*

При формуванні змісту облікової політики для оподаткування слід розглядати ті податки та обов'язкові платежі до бюджету, які здійснює підприємство та його філії. Оскільки філії та структурні підрозділи є частиною підприємства, дія прийнятої облікової політики також поширюється і на них. Однак варто зауважити, що при формуванні облікової політики для цілей оптимізації оподаткування на підприємстві слід відображати лише ті питання, які мають для нього практичну значимість. Зокрема, якщо в підприємства відсутні відокремлені підрозділи і найближчим часом такі підрозділи створювати не планують, в обліковій політиці немає потреби відображати порядок обчислення і сплати податків за місцем знаходження відокремлених підрозділів.

Впливати на фінансові результати в межах облікової політики можна різними шляхами. Н. А. Нестеренко [214, с. 106]. Наприклад, основними з них вважає регулювання оцінок активів, розподіл доходів і видатків між суміжними звітними періодами.

Ефект податкової економії, який розглядався в працях Т. Бодрової [27, с. 96], Н. А. Нестеренко [214, с. 106] та інших досягається, по-перше, за рахунок зменшення розміру податкових платежів і, по-друге, за рахунок їх сплати в пізніші терміни. Завдяки цій економії зберігаються доходи підприємства і скорочується потреба в оборотних коштах.

Інформація щодо основних видів податків у Наказі про облікову політику може подаватися у тексті, виділятися в окремий пункт або ж надаватися в додатку.

Щодо оптимізації оподаткування у розрізі податку на додану вартість, то одним із найпоширеніших на практиці способів є вибір контрагентів – платників ПДВ, що забезпечує можливість відображення податкового кредиту. Однак цей спосіб не регулюється обліковою політикою. Відповідно до того, який метод нарахування ПДВ обере підприємство, залежатиме відображення сум податкового кредиту та податкового зобов'язання з ПДВ у бухгалтерському обліку. Крім того, в межах облікової політики мають бути визначені рахунки бухгалтерського обліку, на яких відобразатимуться суми податкових зобов'язань та кредиту із зазначенням синтетичних і аналітичних розрізів, що застосовуються відповідно до специфіки діяльності й рішення суб'єкта господарювання.

З організаційного погляду, графік документообігу, що повинен наводитися в додатку до Наказу про облікову політику, має містити інформацію і про рух документів, що підтверджують операції, пов'язані з оподаткуванням. Вважаємо за доцільне в обліковій політиці для оподаткування ПДВ зазначити заходи зі зниження можливих податкових ризиків. Для підприємства такі ризики можуть мати як зовнішній, так і внутрішній характер (табл. 2.12). При можливому передбаченні виникнення ризику в тій чи іншій

частині діяльності суб'єкта господарювання можна буде уникнути його і пов'язаних з цим наслідків.

Таблиця 2.12

**Умови виникнення і заходи запобігання податкових ризиків,  
пов'язаних з ПДВ**

<b>Умови виникнення податкових ризиків</b>		<b>Заходи запобігання податковим ризикам</b>
<b>В Н У Т</b>	Співпраця з контрагентами, про діяльність яких немає достовірної інформації	Перевірка відомостей про контрагента на юридичному та фінансовому рівні: 1) юридичний статус (Реєстрація підприємства, Свідоцтво платника ПДВ); 2) репутація на ринку (позитивні відгуки та рекомендації); 3) фінансова спроможність (гарантія оплати)
	Незнання особливостей та вимог податкового законодавства України платником ПДВ	1) забезпечення підвищення кваліфікації відповідних працівників; 2) можливість відвідування лекцій та семінарів; 3) забезпечення необхідною нормативно-правовою базою
	Заповнення документів без дотримання законодавчо встановлених вимог	Періодична перевірка навиків працівників із залученням стороннього фахівця з можливістю надання рекомендацій
<b>І</b>	Податкова оптимізація з єдиною метою – сплачувати якомога менше податків	1) застосування лише законодавчо дозволених методів оптимізації; 2) консультації фахівців
<b>З О В Н І</b>	Зміни в законодавчих актах, що стосуються формування ПЗ та ПК з ПДВ	1) відстеження змін та нововведень; 2) аналіз можливих змін та їхній вплив на діяльність; 3) урахування змін у визначені та дозволені терміни
<b>Ш Н І</b>	Виявлення порушень ДФСУ	Ведення обліку відповідно до вимог законодавства

*Узагальнено автором на основі [242].*

Отже, в обліковій політиці переробного підприємства є можливість зафіксувати всі особливості обліку податку на додану вартість, які відповідатимуть вимогам чинного законодавства.

Розглядаючи облікову політику для оподаткування в контексті податку на прибуток, доцільно дослідити альтернативні варіанти для обліку доходів і витрат підприємства, адже облікова політика підприємства, здійснюючи вплив на розмір фінансових результатів суб'єкта господарювання, впливає й на базу оподаткування податком на прибуток.

У результаті дослідження було встановлено, що вплив елементів облікової політики на фінансові результати діяльності підприємства неоднаковий. Такі елементи облікової політики, як склад доходів за видами, визнання доходу від надання послуг, списання доходів на фінансовий результат збільшують фінансовий результат. Вплив фінансового результату в бік його зменшення здійснюють такі елементи: собівартість реалізованої продукції, витрати діяльності, склад та розмір постійних і змінних витрат, що формують собівартість продукції, обрана база розподілу, яка впливає на величину собівартості на місяць, списання витрат.

Аналіз наукової літератури показав, що автори мають різні уявлення щодо того, які питання обліку доходів повинні розкриватися в обліковій політиці. Так, Н. П. Кондраков [148, с. 427] вважає, що в обліковій політиці підлягає розкриттю інформація про порядок обліку позареалізаційних доходів, умови визнання доходів за видами діяльності, використання чистого прибутку підприємства. Цю тему досліджував і Є. Д. Чацкіс [47, с. 408], який розробив етапи організації обліку доходів, передбачивши значно ширший перелік питань. На думку Л. В. Ковальчук [144, с. 40-43], до питань облікової політики підприємства щодо доходів доречно віднести також періодичність віднесення доходів на фінансові результати, адже порядок віднесення – єдиний, а періодичність може бути різною. Згідно з принципом відповідності доходи на фінансові результати підприємство може відносити щомісяця, а може робити це й щоквартально.

Перелік із семи пунктів щодо обліку доходів пропонує включати до наказу про облікову політику Т. М. Чорнявська [421], поміж яких і питання класифікації доходів, умови їх визнання, перелік та склад доходів кожної класифікаційної групи. Варто зазначити, що в контексті досягнення мінімізації оподаткування важливу роль відіграє й договірна політика, адже момент переходу права власності, в який згідно з чинним законодавством визнається дохід, обумовлюється договором. Тому такий інструмент може стати в нагоді за потреби розподілу отриманих доходів між звітними періодами.

Крім доходів, рівнозначною складовою бази оподаткування є затрати. Зазначимо також, що при формуванні облікової політики неможливо передбачити всі операції, які відбудуться на підприємстві протягом року, або ж кількох років. Саме тому суттєву роль відіграє і безпосереднє оформлення первинних документів, насамперед тих, що підтверджують здійснення затрат підприємства. Якщо документ міститиме докази віднесення затрат до господарської діяльності, то він буде підставою для зменшення бази оподаткування податком на прибуток та виступатиме провідним інструментом оптимізації сплати податків.

У процесі розробки облікової політики в частині затрат одним із найважливіших питань є їх групування – поділ на затрати, що формують вартість запасів, тобто належать до собівартості, і затрати періоду. Необхідність такого групування спричинена принципом відповідності й неможливістю ідентифікувати затрати на збут, адміністративні та інші операційні затрати з продукцією, що вироблена, або виконаними роботами та послугами.

Щодо обліку витрат, то як зазначається у Податковому кодексі України, в обліковій політиці підприємства необхідно окреслити питання щодо переліку та складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» [246] підприємства також повинні їх установлювати самостійно.

Отже, відокремлення об'єктів обліку витрат і калькуляції належить до компетенції підприємства і залежно від облікової політики конкретного

підприємства можливою є їх повна відповідність, паралельне існування або розширення калькуляційними об'єктами об'єктів обліку витрат [38 с.187].

Одним з основних способів податкової оптимізації в межах витрат на тепер є нарахування різних видів резервів (на майбутні відпустки, на ремонт основних засобів), що за наявних сум відхилень у структурі собівартості дає можливість рівномірно розподілити податкові платежі в часі.

Крім того, загально визнаним елементом оптимізації оподаткування є вибір методу амортизації необоротних активів, зокрема основних засобів. Проте на практиці бухгалтери не часто використовують цей інструмент, надаючи перевагу простоті застосування прямолінійного методу амортизації.

Зауважимо, що стосовно способів формування податкової бази, не передбачених податковим законодавством, або варіантність яких зумовлена суперечливістю відповідного законодавства, затвержені Наказом з облікової політики норми в обов'язковому порядку повинні супроводжуватися аргументованим обґрунтуванням, яке може наводитися в спеціальних додатках до облікової політики.

Таким чином, при формуванні облікової політики підприємства надається можливість аргументовано обґрунтувати обраний варіант обчислення податкової бази, а отже, мінімізувати свої податкові ризики. Облікова політика нині перетворилась у реальний інструмент управління підприємством, на її підставі здійснюється фінансове і податкове планування діяльності підприємства, що суттєво допомагає знижувати податковий тягар, підвищує гнучкість, оперативність та ефективність прийнятих управлінських рішень.

## **Висновки до розділу 2**

Дослідження проблеми організації та ведення бухгалтерського обліку, здійснення контролю і аналізу на переробних підприємствах дає підстави зробити наступні висновки:

1. Дотепер відсутня чітко визначена межа між поняттям організації та ведення обліку. Їх розмежування полягає в тому, що організація передбачає



формування, налагодження та удосконалення обліку і покладається на власника підприємства, а ведення як процес збору даних, їх обробка та видача інформації виконується головним бухгалтером і підпорядкованим йому персоналом. Ведення обліку та його організація є двома окремими процесами, якими займаються різні суб'єкти: організацією – власник, веденням – бухгалтер.

2. Потреба в обліку є причиною створення самостійної системи, але потреба первинна по відношенню до мети підприємства. Система обліку створюється після того, як обрано варіант задоволення потреби, тобто визначено мету. Основної мети діяльності підприємства можливо досягнути лише в разі правильно організованої системи обліку, аналізу та внутрішнього контролю. Власник організовує облік і визначає його завдання, що є індивідуальними на кожному підприємстві й залежать від потреби та мети підприємства, галузі, його розміру, структури та технології виробництва.

3. Бухгалтерія підприємства створює продукт – інформацію, на яку має бути попит. Якщо на обліковий продукт попит відсутній, то бухгалтерія працює непродуктивно. Виконати роботу й одержати продукцію можна лише за допомогою облікової технології, яка включає в себе прийоми, способи і методи застосування засобів і техніки при виконанні функцій збору, обробки, зберігання, передачі та використання даних. Система бухгалтерського обліку повинна містити необхідні дані для аналітичного обґрунтування ухвалювальних рішень.

4. Організація обліку вимагає докорінного та всебічного вивчення технології й організації виробництва, особливостей побудови виробничих підрозділів підприємства. Організація і ведення обліку підлаштовуються власником під визначені завдання, виходячи із мети діяльності підприємства. Організація обліку є складовою бухгалтерської науки, тому нема потреби окремо виділяти об'єкт, предмет і метод організації обліку. Під організацією бухгалтерського обліку слід розуміти цілеспрямовану діяльність власника підприємства з формування в процесі його створення на підставі визначеної мети діяльності інтегрованого в систему управління самостійного структурного підрозділу зі своїми функціями і завданнями для збору, реєстрації,

узагальнення фактів господарського життя і складання звітності, здійснення функціонального контролю та надання інформації користувачам для ухвалення управлінських рішень. З цього моменту бере початок своєї роботи створене підприємство.

5. Простежується різниця між формою організації обліку і формою його ведення. Організація і ведення обліку – це єдине ціле, але облік не ведуть, поки його не організують. Підприємству надано можливість самостійно обирати одну з чотирьох форм організації бухгалтерського обліку. При виборі форми організації обліку слід дотримувати єдиних методологічних принципів побудови та ведення бухгалтерського обліку, передбачених Законом. Ведення обліку – це застосування бухгалтерською службою узгодженої з керівництвом підприємства методології та технології відображення в обліку фактів господарського життя, оперативне надання користувачам інформації та складання відповідної звітності. Технологія організації обліку передбачає наявність трьох компонентів – це люди, процедури та технологічні документи. Побудова технологічного облікового процесу ведення обліку повинна включати послідовність його фаз, визначення потоків документообігу, порядок контролю документів, які надходять від підприємств та інших юридичних і фізичних осіб. Характеристику технічних процедур визначають способи та прийоми, вибір яких залежить від галузевих і технологічних особливостей конкретного підприємства. Ефективність ведення обліку залежить від вибору його методики, закріплюється в документах організаційного характеру (наказах, розпорядженнях), які є обов'язковими для фахівців, що працюють в системі обліку. Регулювання обліку в частині його методології є організаційним аспектом.

6. Підприємство самостійно встановлює внутрішні правила документування операцій, документообігу, ведення облікових реєстрів, проведення інвентаризації. Перспективний шлях удосконалення документообігу переробних підприємств – автоматизація процесу, яка забезпечує реєстрацію, облік і зберігання документів, оперативний доступ до них та звітної інформації, ефективне управління процесами руху та обробки

документів, скорочення часу процедур узгодження документів і прийняття рішень, підвищення виконавської дисципліни, скорочення витрат робочого часу співробітників; мінімізацію фінансових витрат на документообіг і діловодство. Не можна погодитись з назвою «первинний облік». Бухгалтерія не здійснює реєстрації операцій на етапі їх виникнення. Їх документують певні особи – підрозділи та зовнішні контрагенти. Бухгалтерія лише перевіряє сам факт оформлення фактів господарського життя і відображає його в обліку. Це – норма закону.

7. Бухгалтерський облік є найбільш регламентованим видом управлінської діяльності, ведення його обов'язкове для всіх підприємств, він регламентується на державному рівні й забезпечений нормативно-правовою базою. Законодавством передбачено правила ведення бухгалтерського обліку, обов'язкові до виконання, що сприяє організованості та впорядкованості в різних сферах бухгалтерського обліку. Основний нормативний акт, що регулює діяльність бухгалтерського обліку, має ряд неузгодженостей. Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» ґрунтовно не визначає сутності державного регулювання обліку, хто є його суб'єктом, що таке об'єкт обліку та які складові входять до національної системи обліку. Метод правового регулювання бухгалтерського обліку характеризується специфічними видами санкцій, своєрідністю способів і процедур їх застосування.

8. На вибір та обґрунтування облікової політики впливає досить велика низка чинників: організаційно-правова форма та форма власності; галузева належність і вид діяльності; організаційна структура підприємства; ступінь залежності від головного керуючого органу тощо. На практиці розробка облікової політики покладається на головного бухгалтера, який не може охопити всі її ділянки, а в деяких випадках – і зробити правильний вибір. Така ситуація зумовлює необхідність створення відповідної комісії, яка б відповідала за розробку облікової політики підприємства. Не бажано звертатись до стороннього підприємства при розробці облікової політики, існує ризик, що така фірма, не повністю зорієнтувавшись в усіх нюансах обліку підприємства,

може визначити принципи обліку, які виявляться неприйнятними. Формування облікової політики підприємства залежить від інтересів різних груп користувачів облікової інформації і є одним із важливих етапів його функціонування в ринкових умовах господарювання. При опрацюванні облікової політики підприємства доцільною є участь практично всіх структурних підрозділів за напрямками їх діяльності. Робота з підготовки та вдосконалення облікової політики повинна вестися планомірно протягом року. Облікова політика підприємства є досить індивідуальною і повинна максимально підлаштовуватися під потреби конкретного підприємства. До неї відносять усі питання організації ведення обліку. Виходячи з цього, нами запропоновано розділити інформаційне навантаження між двома документами – Наказом про політику (балансову, податкову, фінансову, амортизаційну, емісійну, договірну, цінову, інноваційну, інвестиційну, кадрову, дивідендну) діяльності підприємства та Положенням про організацію і ведення бухгалтерського обліку. Все це повинно регламентуватись одним документом – Положенням про політику діяльності підприємства, який складається із відповідних розділів. Визначено складові облікової політики підприємства: методологічну (об'єкти, функції та завдання бухгалтерського обліку); методичну (моделі облікового відображення операцій за їх етапами); організаційні аспекти роботи облікового персоналу; технічну (бухгалтерські рахунки, форми внутрішньої звітності);

9. Облікова політика для оподаткування характеризує специфіку підприємства щодо визначення об'єктів оподаткування, особливостей відображення операцій, пов'язаних з оподаткуванням в обліку та податковій звітності. Вона має місце тоді, коли податковим законодавством передбачено варіативність, встановлено тільки загальні норми, але не вказано конкретних способів обчислення податків, або ж воно містить суперечності та незрозумілості.

Основні наукові результати розділу опубліковані в працях автора [272; 278; 282; 283; 284; 285; 286; 288; 292; 293; 297; 301; 307; 309; 310; 317; 329; 332; 338; 341; 342; 343].

## **РОЗДІЛ 3.**

# **ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ З ПЕРЕРОБКИ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА**

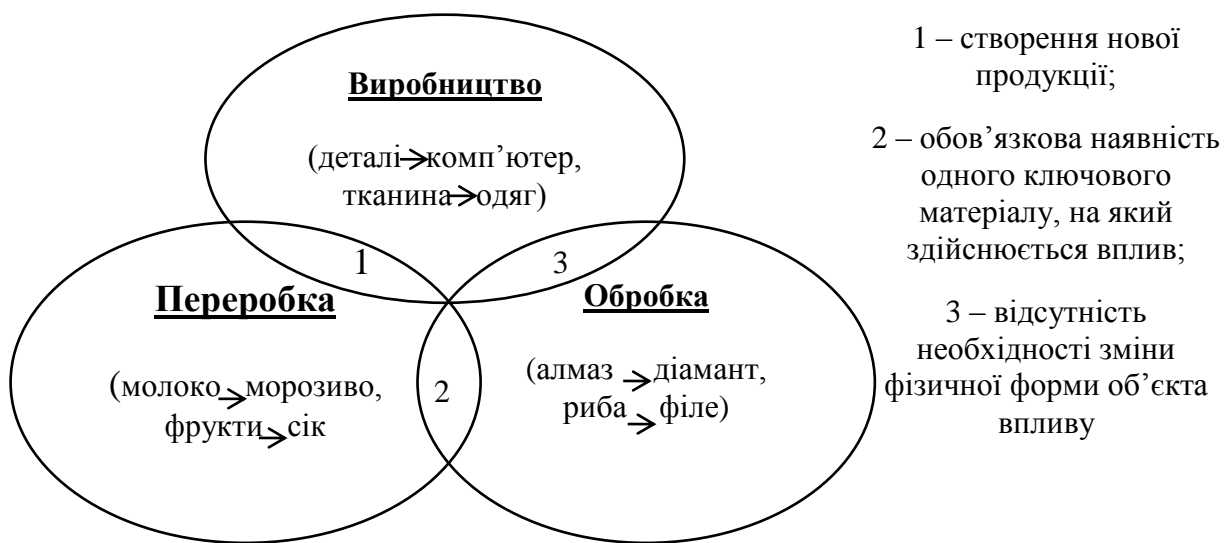
### **3.1. Організація бухгалтерського обліку процесу переробки сільськогосподарської продукції в умовах зміни сутнісних компонентів управління**

Орієнтація суб'єктів діяльності, в тому числі з переробки сільськогосподарської продукції, на підвищення ефективності їх роботи через використання обліково-аналітичного інструментарію та відповідна підготовка підґрунтя для цього гальмується наявністю низки проблем організаційного характеру. Найпершою з них є обґрунтування вибору об'єкта бухгалтерського обліку, на який буде спрямований управлінський вплив і реалізовані відповідні організаційні заходи щодо його обліку.

Дослідження особливостей організації бухгалтерського обліку на переробних підприємствах вимагає, насамперед, з'ясування сутності поняття «переробка», визначення якого наведено в Цивільному кодексі України, де зазначено, що переробка – це використання однієї речі (матеріалу), в результаті чого створюється нова річ (ст. 332). Існує ще й поняття «обробка», яке також доволі близьке як за звучанням, так і за значенням. Електронний словник «Словопедія» трактує обробку (оброблення) як надання чомусь потрібного вигляду, доведення до певного стану; упорядкування, удосконалення тощо [354], тобто фактично знову йдеться про вплив на певний матеріал для надання йому заданих якостей, створення речі вищого рівня. Обробка відрізняється від переробки тим, що вона не передбачає створення нового продукту. Проте вона має спільні риси як з виробництвом (відсутність необхідності зміни фізичної форми об'єкта впливу), так і з переробкою (необхідна умова – наявність одного ключового матеріалу, на який здійснюється вплив). Морфологічне дослідження

даних понять також свідчить про їх подібність, адже слова «виробництво», «переробка» та «обробка» мають спільний корінь «роб», що вказує на певну дію, проте відмінність префіксів свідчить про різноманітність цілей та методів цих дій.

Таким чином, автором зроблено висновок про те, що повністю ототожнювати вище наведені поняття не можна, оскільки, незважаючи на явну подібність значень, відмінності все ж існують. Співвідношення описуваних понять зображено на рис. 3.1.



*Рис. 3.1. Співвідношення понять «виробництво», «переробка» та «обробка»  
Узагальнено автором на основі [354].*

Отже, поняття «виробництво», «переробка» та «обробка» співвідносяться наступним чином. Переробка та виробництво є досить подібними процесами, оскільки в кожному з них йдеться про створення нової речі, проте вони не є синонімічними, оскільки мають різні смислові відтінки. Причому дане визначення є дуже подібним до визначення поняття «виробництво», наведене в Економічній енциклопедії [103, с. 703]. Вважаємо, що поняття «виробництво» є ширшим від «переробки», оскільки будь-яка переробка є виробництвом, але не все виробництво можна назвати переробним. Виробництвом є створенням нового продукту з необмеженої кількості сировини та матеріалів, які в сукупності в результаті утворюють нову річ.

Кожен з перелічених в додатку У видів переробки має свою специфіку організації виробництва і, як наслідок, специфіку організації бухгалтерського обліку. У свою чергу вдосконалення технології виробництва, зниження втрат і зменшення відходів, підвищення якості продукції є основними резервами нарощування обсягів виробництва та здешевлення продукції, що в свою чергу забезпечує зростання прибутковості підприємств. Класифікацію переробних виробництв наведено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

### Класифікація видів виробництва

№ з/п	Вид виробництва	Характеристика
1	Індивідуальне виробництво	Виробництво одиничних, якісних, особливих видів продукції згідно за замовленнями споживачів. Об'єктом калькуляції собівартості є одинично виготовлені вироби
2	Серійне виробництво – дрібносерійне – великосерійне	Виробництво, в якому виготовляється заздалегідь певна кількість (партія, серія) даного типу виробу. Об'єктом калькуляції є середня собівартість одиниці даної серії. Дрібносерійне виробництво (однорідна продукція виготовляється відносно невеликими партіями; літакобудування) Великосерійне виробництво (виготовлення однорідної продукції великими партіями)
3	Масове виробництво	Безперервно оновлюване виробництво однорідної продукції. Об'єктом калькуляції є середня собівартість одиниці виготовлених у звітному періоді однорідних виробів

*Узагальнено автором з урахуванням [231].*

Підприємства можуть мати вузьку та широку спеціалізацію виробництва. Вузькоспеціалізовані підприємства випускають один або два однорідних видів продукції, а ті, що мають виробництва широкої спеціалізації (багатономенклатурні чи багатогалузеві), випускають відносно великий асортимент готової продукції. Спеціалізоване виробництво – це зазвичай масове виробництво.

Згідно з чинним законодавством м до підприємств з переробки продукції належать: виробництва з переробки сільськогосподарської продукції (молокопереробні (маслоробні), борошномельні, консервні заводи, пункти по забою та первинній переробці худоби і птиці тощо); виробництва з виготовлення будівельних матеріалів (лісопильні, цегельні та черепичні заводи, столярні майстерні тощо); виробництва з випуску промислової продукції, а також лісорозробки, торфорозробки та добування інших нерудних копалин – вапна, бутового каменю, щебеню і т. д.

Великого значення в умовах ринкової інфраструктури набуває розвиток малої промисловості безпосередньо на місцях виробництва сировини – в підприємствах сільськогосподарської галузі. Економічна доцільність переробки продукції на місці її виробництва полягає в зменшенні витрат на транспортування виробленої продукції від місць виробництва, значному зменшенні втрат продукції, а отже, зростанні прибутків підприємств. З огляду на вагу підприємств з переробки сільськогосподарської продукції з позиції стратегічного значення для життєдіяльності людського суспільства вибір їх як базових суб'єктів для дослідження відповідає логіці, меті й призначенню наукових пошуків. По-перше, вони займають значну питому вагу у складі суб'єктів господарювання, по-друге, в умовах кризи та тотального скорочення виробництва, загалом, організація виробництв з переробки має велике значення для рівномірного використання робочої сили і матеріальних ресурсів протягом року, що згладжує сезонний характер виробництва.

Світовий досвід доводить, що виробник отримує найбільший результат від здійснення діяльності в тому випадку, коли відбувається реалізація не сировини, а продуктів її переробки, кінцевих продуктів споживання. В Україні, однак, переважають неповні цикли виробництва і переробки, поширене постачання сировини за кордон, що зумовлює втрачання великих сум можливого прибутку.



Комплексно аналізуючи ситуацію, що склалася наприклад у молокоперобній галузі України, поряд з низкою недоліків можна відмітити і ряд переваг (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

### Переваги та недоліки вітчизняної молокопереробної галузі

Переваги	Недоліки
Сповільнилося скорочення виробництва молока в сільськогосподарських підприємствах	Сировинний дефіцит (збільшення виробництва молока сільськогосподарськими підприємствами не задовільняє потреби переробної галузі в якісній сировині)
Окреслилася тенденція до зростання продуктивності худоби	Високі ціни на молоко, одержане в сільськогосподарських підприємствах
Збільшився випуск багатьох молокопродуктів після істотного зниження в період фінансово-економічної кризи 2009–2012 р.	Суттєво скоротився випуск традиційних сезонних експортоорієнтованих молокопродуктів (вершкового масла, сухого молока, казеїну)
Відновилося технічне переозброєння переробних підприємств, поступово впроваджуються нові технології	Щорічно припиняє роботу певна кількість переробних підприємств через високі ціни на сировину
Значно розширився асортимент вироблених молочних продуктів	Паралельно з експортом зростає й імпорт молочної продукції
Збільшився експорт низки продуктів молокопереробної галузі	Недостатня державна підтримка молокопереробної галузі

*Узагальнено автором.*

Аналогічними є характеристики щодо інших галузей, які охоплені поняттям «переробні». У такому випадку слід визнати, що у зв'язку з переважанням негативних впливів на суб'єкти, які займаються переробкою

сільськогосподарської продукції, їхнє тяжіння (зважаючи на галузеву специфіку) до місць виробництва сировини, зменшення рівня споживання продукції через зниження споживчих фінансових можливостей населення, а також з огляду на низку інших причин, відбувається зміна позитивної тенденції щодо обсягів виробництва у бік негативної. Свідченням цього є статистичні дані щодо виробництва, наприклад, ковбасних виробів, молока обробленого рідкого та хлібобулочних виробів підприємств Тернопільської області за 2004–2013 рр. (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Виробництво промислової продукції за видами діяльності, тис. т**

Регіон	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
<b>Виробництво ковбасних виробів</b>										
Україна	331,7	308,8	300,8	330,3	335,5	272,2	283,1	292,0	294,4	294,1
Тернопільська	4,2	1,2	3,1	3,3	2,0	1,2	1,2	1,3	1,0	1,0
<b>Виробництво обробленого рідкого молока</b>										
Україна	716,0	863,6	819,6	863,3	808,1	769,6	801,4	888,3	909,5	961,3
Тернопільська	12,5	16,9	21,6	22,9	17,0	35,9	49,9	24,9	25,4	27,2
<b>Виробництво хлібобулочних виробів</b>										
Україна	2307,1	2263,7	2159,7	2033,7	1978,4	1827,5	1807,7	1763,5	1685,6	1559,7
Тернопільська	19,5	18,8	17,7	20,2	19,6	16,5	15,7	15,6	14,4	13,6

Складено за даними [382].

У такій ситуації важливо зорієнтувати основну управлінську функцію на потреби уможливлення прогресивного розвитку промислового виробництва і такої його підсистеми, як переробка сільськогосподарської продукції. Така позиція відповідає соціальному підходу до управління та дає змогу ідентифікувати найважливіші компоненти управління: управлінський вплив, самоорганізацію та організацію загалом. У контексті джерела управління система бухгалтерського обліку, інтегрує в собі дві попередніх компоненти і включає не лише законодавчо встановлені норми та правила, а й той порядок, який складається стихійно у зв'язку з потребою адаптації до умов, що

виникають, а також залежить від нормативно-правової бази та внутрішніх потреб управлінської системи.

Останній, звичайно, не належить до загальних вимог, передбачених чинним законодавством, а визначається внутрішніми потребами системи управління. Саме аналіз специфіки діяльності переробних підприємств дає можливість виділити характерні особливості технології та організації виробництва і характер їх впливу на організацію обліку загалом, а також на ту його структурну складову, яка має суто внутрішнє управлінське значення. У цьому контексті важливо визнати, що дотримання технології сприяє отриманню очікуваних і бюджетних результатів, а її порушення веде до зниження якості продукції. Чим складніша технологія, тим ширшою має бути її відображення системі аналітичних рахунків, що дозволяє накопичувати матеріал для аналізу за кожним видом продукції, а це необхідно для прийняття ефективних управлінських рішень.

У цьому випадку важливою частиною етапу формування вимог до організації і ведення обліку діяльності підприємства є знання бізнес-правил. Помилкові, неповні, неоднозначні та суперечливі вимоги значною мірою ґрунтуються на відсутності або суперечливості бізнес-правил. Реалізація відображення бізнес-функцій та бізнес-процесів вимагає формування моделей правил визначення об'єктів бізнес-процесу і співставних їм показників; класифікації об'єктів бізнес-процесу; управління бізнес-процедурами; визначення структурних взаємозв'язків між елементами бізнес-процесів і взаємозв'язків між відповідними їм показниками.

З огляду на це фактори виробництва на мікрорівні характеризують участь у створенні продукту матеріальних трудових, фінансових, інформаційних та інших ресурсів. Їх перетворення у витрати відбувається в процесі споживання (рис. 3.2).

Процес виробництва знаходиться під контролем системи управління від моменту запуску ресурсів у технологічний процес до моменту одержання готового продукту найбільш ефективним способом. Ефективність виробництва

визначають порівнянням витрат ресурсів з отриманим обсягом продукції за допомогою калькуляції собівартості одиниці продукції.



**Рис. 3.2. Схема перетворення економічних ресурсів у витрати**

*Узагальнено автором.*

Дослідник В.Н. Янков стверджує, що характерним для системи бухгалтерського обліку є те, що в ній, як і у виробничій системі, організаційну основу становить технологічний процес. Зміст його полягає в послідовності застосування взаємозалежних елементів методу бухгалтерського обліку. Тому будь-який недолік технологічного процесу буде позначатися на структурі всієї системи [449, с. 57].

Загалом технології переробки сільськогосподарської продукції включають три компоненти: людей, процедури та технологічні документи. Дотримання технології сприяє отриманню запланованих результатів, а її порушення – зниженню якості здійснюваних робіт, а також суттєво впливає на організацію бухгалтерського обліку переробних підприємств (рис. 3.3).

Особливості підприємств переробної промисловості, які визначають напрямки здійснення організації обліку, контролю і аналізу згруповані в додатку Т. Наведений перелік виробничих особливостей підприємств переробної промисловості не є вичерпним, проте розглянуті особливості є найбільш значущими з погляду організації та ведення обліку здійснення контролю й аналізу.



**Рис. 3.3. Особливості господарської діяльності, що впливають на розвиток системи інтегрованого обліку переробних підприємств**

*Узагальнено автором.*

Індивідуально-організаційні особливості притаманні багатьом підприємствам незалежно від галузевої належності та соціально-економічних умов, в яких вони функціонують. Загалом, якщо не враховувати технологію виробництва, то не буде можливості відрегулювати організацію бухгалтерського обліку готової продукції. Будь-яка нова технологія, її зміни й удосконалення зумовлюють зміни у системі аналітичного обліку, яка залежить від складності технології переробки сільськогосподарської продукції.

Суттєвий вплив на організацію бухгалтерського обліку переробних підприємств має їх розмір, що підтверджено автором на основі результатів аналізу облікових систем переробних підприємств Тернопільської області

виявлено деякі характерні особливості системи обліку, залежно від розміром підприємства, які згруповані в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Особливості організації бухгалтерського обліку  
на переробних підприємствах**

<b>Малі</b>	<b>Середні</b>	<b>Великі</b>
Індивідуальний тип виробництва, займаються виконанням індивідуальних замовлень, застосовується позамовний метод обліку витрат	Наділення працівників бухгалтерії окремими функціями бухгалтера-аналітика, контролера	Масовий тип виробництва
Відсутність посади бухгалтера-аналітика, контролера	Облік виробничих витрат за видами діяльності: в розрізі статей калькуляції; по підприємству в цілому; в розрізі економічних елементів	Виокремлення посади бухгалтера-аналітика, контролера, організація управлінської бухгалтерії
Відсутність ієрархічної системи центрів відповідальності	Нечітка ідентифікація центрів відповідальності (як правило, один центр витрат, який має кілька місць їх виникнення)	Цехова структура управління, яка визначає особливості організації аналітичного і зведеного обліку витрат
Безцехова структура управління, що визначає особливості організації аналітичного і зведеного обліку витрат	Безцехова структура управління, яка визначає особливості організації аналітичного і зведеного обліку витрат	Поліваріантна структура ієрархічної системи центрів відповідальності та місць виникнення витрат, з чіткою ідентифікацією виконуваних функцій
Для простоти обліку не виокремлюють загальновиробничі та загальногосподарські витрати за окремими рахунками, всі витрати, не пов'язані з основним виробництвом, відносять до адміністративних витрат		Застосування внутрішніх стандартів діяльності
Спрощена система обліку і розподілу непрямих витрат		Застосування системи управлінської звітності та уніфікації вимог до її складання в розрізі бізнес-процесів, розробка єдиного графіка документообігу

*Продовження таблиці 3.4.*

Традиційний облік витрат за видами діяльності в розрізі статей калькуляції		Класифікація, облік, аналіз і контроль виробничих витрат в межах облікової системи
		Застосування автоматизованих систем обробки облікової інформації
		Обліково-аналітичне і методологічне забезпечення бізнес-процесів

*Узагальнено автором.*

З аналізу даних табл. 3.4 випливає, що великі переробні підприємства використовують практично всі елементи підсистеми інтегрованого обліку єдиної інформаційної системи управління. Підприємства переробки можуть мати статус самостійної юридичної особи, входити до складу інших підприємств та об'єднань або ж відокремленого структурного підрозділу. Залежно від виробничої потужності, наприклад, хлібопекарські підприємства поділяють на дрібні (добова потужність до 3 т виробів); середні (від 3 до 16 т виробів на добу); великі (понад 16 т виробів на добу). Залежно від обсягу та номенклатури продукції, що випускається, виділяють індивідуальне, серійне і масове виробництво.

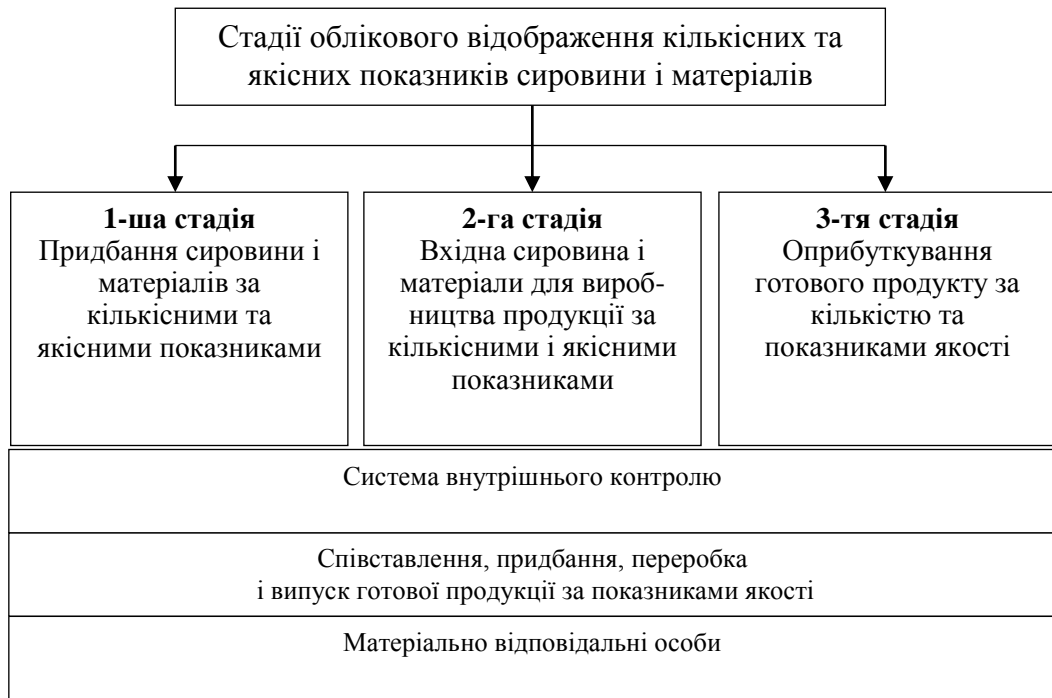
На побудову системи обліку певною мірою впливає структура управління виробництвом, при цьому існують підприємства з цеховою і безцеховою структурою. Переробні підприємства мають різноманітні виробничі цехи та ділянки. Значний вплив на організацію системи обліку має короткочасність виробничого циклу, оскільки процес виготовлення багатьох продуктів займає лише кілька годин, більшість змін мають закінчений виробничий цикл, тому на підприємствах практично не буває незавершеного виробництва, що суттєво полегшує оцінку й облік готової продукції, калькулювання її собівартості. Окрім цього є обмежений термін зберігання продукції, що позначається на

таких елементах системи обліку, як ціноутворення, управління асортиментом, планування.

Однією з виробничо-технологічних особливостей окремих виробництв є збільшення маси готової продукції порівняно з масою основної і додаткової сировини, витрачених на її виготовлення. Однак в обліку і плануванні найбільшого поширення набуло поняття «вихід готової продукції», під яким розуміють відсоткове співвідношення маси готових виробів до маси сировини, витраченої на їх виробництво. Норми виходу готової продукції, наприклад, хлібобулочних виробів встановлюються на базисну вологість борошна (14,5%). Вихід готової продукції визначається за спеціальними формулами. Як особливість хлібопекарського виробництва можна виокремити зменшення маси готових хлібобулочних виробів у результаті охолодження залежно від пори року. Зменшення маси готової продукції в результаті охолодження в літній період (з травня по серпень) становить 2,8%, в інший час – 2,5%. Важливим виробничо-технологічним фактором є висока частка матеріальних витрат у структурі собівартості – понад 60%. Визначати домінуючі види витрат необхідно для розробки механізмів щодо їх управління й оптимізації. Висока матеріалоемність виробництва вимагає розробки науково обґрунтованих норм витрат сировини і матеріалів, а також обліку їх кількісних і якісних параметрів (рис. 3.4).

Значний вплив на організацію обліку має сезонний характер роботи у галузях з переробки сільськогосподарської продукції, зокрема: а) робота на підприємствах переробки плодоовочевої продукції; б) робота на підприємствах цукрової галузі промисловості; в) первинне виноробство, що суттєво впливає на організацію бухгалтерського обліку не лише в частині відображення особливостей в оплаті праці, але і в системі обліку всіх матеріальних витрат. Автор пропонує в умовах комп'ютеризації облікових процесів витрати на готову продукцію відображати в аналітичному обліку за їх складом (за кількістю та якістю).





**Рис. 3.4. Модель організації обліку і бухгалтерського контролю якості продукції, що виготовляється підприємством**

*Узагальнено автором.*

Для теоретичного обґрунтування елементів організації бухгалтерського обліку переробних підприємств виявлено, що її завданням є гарантування захисту інтересів власників і працівників щодо збереження майна підприємства з урахуванням технологічних і організаційних особливостей його діяльності.

В умовах нового конкурентного середовища потрібна точна й своєчасна інформація, щоб зробити виробничий процес більш ефективним і спрямованим на задоволення потреб споживача, але дані контролю й аналізу відхилень часто надходять запізно, щоб можна було швидко та дієво відреагувати на проблеми, що постають.

В умовах інформаційної економіки облік матеріальних об'єктів відходить на другий план. Особливого значення набуває облік фінансово-економічного стану підприємства, зокрема наступна інформація про нього: за якими тенденціям підприємство розвивається; чи має воно певний запас стійкості відповідати за свої борги і взяті зобов'язання; чи достатньо власних коштів; чи платоспроможне воно; чи є джерела для подальшого розвитку; чи становить

дане підприємство певний інтерес для інвесторів. Така інформація дає змогу користувачам, зокрема інвесторам і кредиторам, здійснювати економічний аналіз та визначати доцільність вкладення коштів у певне підприємство. Проте ці показники значною мірою визначаються рівнем сировинного забезпечення. Близько 78% опитаних керівників переробних підприємств Тернопільської області заявили, що відчувають дефіцит сировини для переробки, і практично всі підтвердили, що на якість виробленої продукції впливає якість придбаної сировини.

Значну роль в процесі виробництва відіграє якість сировини. Характерно, що на 64 обстежених підприємствах Тернопільської області при визначенні якості придбаної сировини і матеріалів користуються ДСТУ – 100%, ДЕСТ – 50%, ТУ – 95%. Лише 40% використовують – ISO. Респонденти висловили думку, що найбільш прийнятними є ДСТУ та ТУ. 90% підприємств мають власні лабораторії для перевірки якості сировини. Не якісну сировину та ГМО в основному виявляють експерти (24%) та внутрішній контроль (21%) (додаток У).

Проведене дослідження підтверджує, що успішна діяльність у сфері переробки нині не може бути реалізована без створення надійної системи бюджетування. Бюджетування служить основою для прийняття управлінських рішень і являє собою процес визначення дій, які повинні бути виконані підприємством за деякий період часу. Система бюджетування є одним з основних елементів підсистеми управлінського обліку. У переробних підприємствах бюджет може мати велику кількість видів і форм, адже структура бюджету переробки залежить від того, що є предметом бюджету, розміру підприємства.

Однією з найважливіших цілей обліку є надання допомоги керівництву підприємства при здійсненні ним контролю витрат і результатів господарської діяльності. Названу мету можна досягти шляхом організації ефективної системи обліку за центрами відповідальності, під якими розуміють структурну одиницю підприємства, очолювану менеджером, за якою спеціально

акумулюється облікова інформація. Мета організації обліку за центрами відповідальності зводиться до узагальнення даних про здійснені витрати за кожним центром відповідальності, для того щоб відхилення, які виникають, можна було зарахувати на конкретний підрозділ або на суб'єкт. Виходячи з обсягу визначеної відповідальності, а також виконуваних функцій, центр відповідальності в певних позиціях може бути центром витрат, центром продажу, центром прибутку, і центром інвестицій, що є ефективним для переробних підприємств.

Переробні підприємства виготовляють багато видів продукції, класифікацію якої наведено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

### Класифікація продукції, яку виготовляють переробні підприємства

Ознака	Вид продукції	Характеристика
За складністю	Основна	Продукція, одержана від основного виду діяльності підприємства без врахування відходів
	Супутня	Залишки матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються до інших цехів як повноцінний матеріал для виробництва інших видів продукції
	Побічна	Продукція, яка утворилася з відходів в процесі виготовлення основної продукції (макуха при виробництві рослинної олії або меляса, отримана при виробництві цукру)
	Відходи	Відходи, що утворюються в процесі виробництва продукції, що призначаються для реалізації.
За ступенем готовності	Готова	Продукти та вироби, які пройшли всі стадії виробництва, відповідають встановленим технічним умовам і стандартам, передані на склад для зберігання або продажу
	Напівфабрикати	Продукт, який не пройшов усіх стадій виробничого процесу перш ніж стати готовою продукцією, але на відповідному етапі він буде вважатися закінченим продуктом
	Незавершене виробництво	Продукція, виготовлення якої в межах окремого виробничого цеху підприємства не завершено

*Сформовано автором з урахуванням чинних підходів.*

Одним із найважливіших критеріїв оцінки діяльності підприємства в умовах конкурентної системи господарювання є якість виробленої продукції, яка являє собою сукупність її властивостей, що обумовлюють їх здатність задовольняти певні потреби відповідно до її призначення. Організація внутрішнього обліку і звітності за якістю продукції є одним з основних елементів, що забезпечують дію механізму управління нею, оскільки в обліку знаходить відображення зміна рівня якості й тим самим формується база для прийняття управлінських рішень з метою її контролю.

Номенклатура показників, що характеризують технічний рівень і якість продукції, налічує понад 10 найменувань. Наприклад, під час виробництва ковбаси використовують сою, бобове борошно або перемелену свинячу шкіру. Деякі виробники додають дешеву курятину або субпродукти, якими замінюють дорожчі сорти м'яса. Як правило, у заявленому на етикетці складі цієї інформації знайти неможливо. Додають і крохмаль, що збільшує вагу та обсяг ковбаси. Кілограм готової ковбаси має коштувати приблизно вдвічі дорожче, ніж сире м'ясо, з якого вона виробляється. При купівлі молочної продукції за написом «молоко» може приховуватися розведений водою молочний порошок. Підробленою може виявитися й сметана.

Облік витрат на забезпечення якості продукції слід організувати за такою схемою, яку розробляє для себе кожне підприємство: за призначенням – оцінка якості; поліпшення якості; забезпечення якості; управління якістю; за періодичністю – поточні та одноразові; витрати на якість; за доцільністю – продуктивні; непродуктивні витрати; за способом включення в собівартість – прямі, непрямі витрати; за стадіями життєвого циклу – витрати на якість при розробці; якість при виготовленні та споживанні; за характером структурування витрат – по підприємству; виробництву, цеху, ділянці, видах продукції; за обсягом формування та обліку витрат – по продукції, процесах, роботах, послугах і т.д. При інтегрованій системі бухгалтерський облік ведеться за єдиним планом рахунків, в якому для інших видів обліку виділяють спеціальні розділи, але в єдиній інформаційній системі. Для взаємозв'язку всіх підсистем обліку існують

контрольні рахунки (рахунки доходів і витрат у фінансовому обліку), які або мають пряму кореспонденцію з рахунками іншого виду обліку, або передають дані через тимчасові передавальні рахунки. Організація документообігу як інструменту забезпечення функціонування ефективної системи комунікації на переробному підприємстві є основою бухгалтерського обліку, адже без наявності документа не відбувається жодних записів у системі. Відповідно до чинного законодавства всі господарські операції повинні оформлятися виправдувальними документами, які є підставою облікового відображення, в яких згруповані та представлені економічні показники (натуральні, вартісні, якісні). Документування знаходиться на нижньому рівні ієрархічної системи облікового відображення і саме на його підставі ведеться бухгалтерський облік операцій з надходження та вибуття активів (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

### Бухгалтерський облік як відображення фактів господарської діяльності

Процес відображення	Результат відображення	
	Зміст інформації	Носій інформації
Первинна реєстрація	Інформація за окремими фактами господарської діяльності (інформація 1-го порядку)	Первинні документи. Зведені облікові документи (за необхідності)
Облікове узагальнення	Узагальнена інформація за однотипними фактами господарської діяльності (інформація 2-го порядку)	Облікові реєстри. Документи звітності
Визначення фінансових результатів	Інформація про фінансові результати господарювання	Облікові реєстри. Документи звітності

*Узагальнено автором.*

Свого часу (1895 р.) А.З. Попов зазначив, що – засіб, яким керується рахівництво при вивченні свого предмета, полягає в науковому спостереженні, а саме: в організації підприємства і взагалі всієї облікової частини. Воно ставить справу в такі умови, за яких кожне господарське відправлення на

підприємстві закарбовується у формі того чи іншого облікового документа [249, с.189].

За даними В. Г. Афанасьєва [8, с. 227], у народному господарстві в системі економічного управління ще в 1975 р. циркулювала гігантська маса (понад 4 млрд.) різних документів. На тепер вона ще зросла. Так, лише на деяких великих підприємствах складається близько 250 тис. документів у рік. На створення бухгалтерських документів витрачається 40–60 % робочого часу. Документування та документація відіграють важливу роль у діяльності підприємства (рис. 3.5).

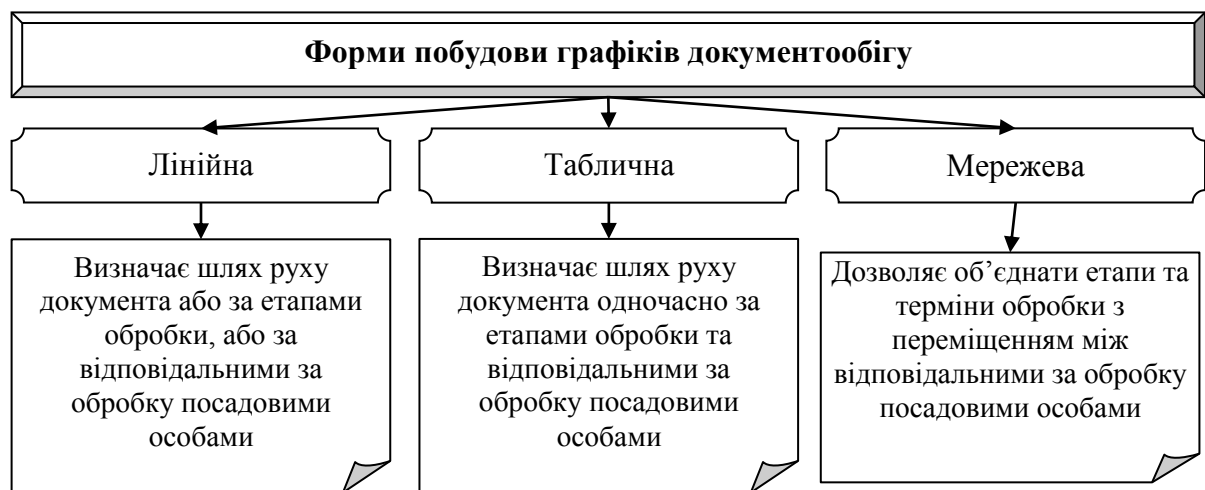


**Рис. 3.5. Роль документування у діяльності підприємства**

*Узагальнено автором.*

Запорукою успішної роботи переробних підприємств завжди є ефективна діяльність персоналу, проте застарілі методи обробки інформації суттєво цьому перешкоджають. Відповідно до результатів опитування облікових працівників 64-х підприємств Тернопільської області, понад 60% респондентів висловили думку, щодо удосконалення первинних документів. Лише 12% опитаних зазначили, що вони задоволені станом первинного обліку й підтвердили, що через недоліки первинного обліку підприємства несуть певні втрати. 79% опитаних заявили про дефіцит бланків документів, 29% опитаних бухгалтерів повідомили, що на їхніх підприємствах простежується дублювання в первинних документах облікових і технологічних даних.

Щодня бухгалтер знайомиться із великою кількістю документів, причому опрацювати які необхідно дуже уважно в стислі терміни і не допускаючи помилок. Щоб така робота була максимально ефективною, на кожному підприємстві мають складатися графіки документообігу. Однак на практиці не кожне підприємство бере до уваги необхідність регулювання потоків документів і складання графіків їх руху. Нормативні акти не містять достатніх рекомендацій щодо запровадження документообігу на підприємствах, а покладають це питання на розсуд керівників підприємств, що, у свою чергу, є цілком виправданим, оскільки кожне переробне підприємство має свої особливості. Створення форм документів, формування різноманітних первинних, проміжних і узагальнюючих даних, складання звітності пов'язані з операціями, у здійсненні яких бере участь велика кількість виконавців. За таких умов необхідно певним чином систематизувати їхні дії, а також процедури руху облікової інформації. Як зауважує М. Ю. Карпушенко [134, с. 48-54], на практиці переміщуються не тільки первинні документи, а й облікові реєстри і форми звітності. Таке переміщення слід узгодити у часі та просторі. У зв'язку з цим з метою раціональної організації наказом керівника підприємства затверджується графік документообігу у вигляді таблиці або схеми. Форми побудови графіків документообігу наведено на рис. 3.6.



**Рис.3.6. Форми побудови графіків документообігу**

*Узагальнено автором.*

Форму та обов'язкові реквізити графіка документообігу в нормативно-правових актах не визначено, але слід враховувати, що чим більше деталей буде в ньому обумовлено, тим вища ймовірність того, що всі операції відбуватимуться вчасно. На практиці є різні форми зведеного графіка документообігу.

При повністю автоматизованому первинному обліку збір облікової інформації відбувається у місці її виникнення. Після цього вона передається інформаційним потоком до бухгалтерії (може знаходитися територіально віддалено від місця здійснення фактів господарської діяльності), де відбувається реєстрація (створюється облікова фраза, яка в подальшому заноситься в електронний хронологічний масив даних), обробка та передача інформації без участі людини. Такий механізм повністю автоматизованого бездокументного обліку може застосовуватися для всіх сфер діяльності, де збір, реєстрація, передача та обробка інформації є можливою без залучення людини. Аналізуючи діяльність сучасних переробних підприємств, можна зробити висновок, що на більшості з них організовано документообіг паперових документів, створених за допомогою комп'ютера. Цей вид документообігу необхідно відрізнити від електронного, коли документ передають віртуально без створення його паперового примірника. Труднощі щодо організації електронного документообігу пов'язані з удосконаленням та налаштуванням програмного забезпечення. Організація електронного документообігу дещо інша, ніж паперового та повинна враховувати особливості, вказані на рис. 3.7.

Форма графіка документообігу, розроблена В.М. Пархоменком [235 с.10], досить вдала, оскільки містить всю необхідну інформацію щодо відповідальних осіб і термінів виконання конкретних процесів. Метою впорядкування документообігу є пришвидшення руху документів. На кожному робочому місці документ повинен знаходитися мінімальний термін, необхідний для його обробки. Час на обробку визначають за типовими нормами часу, хронометражем, на підставі досвіду та за допомогою інших методів. Рационалізація документообігу полягає в максимальному обмеженні осіб, які



беруть участь у складанні певного документа, їх знищенню, а також автоматизації процесу складання та руху документів.



**Рис. 3.7. Особливості організації електронного документообігу на переробному підприємстві**

*Узагальнено автором.*

Повністю автоматизована система збору, реєстрації, передачі та обробки облікової інформації змінює традиційне бачення облікових прийомів документування й інвентаризації на підприємствах. На перший план виходить інформаційна функція документа. Тому традиційне поняття «документ» у первинному обліку В. В. Муравський [204] пропонує замінити на «інформаційний потік», а прийом документування необхідно замінити прийомом реєстрації інформації, що точніше відповідатиме технологічному ланцюжку перетворення (збору, реєстрації, обробки, передачі) облікової інформації без участі людини. З чим погодитись не можна. Більшість первинних документів не містять інформації, а фіксують дані або показники.

Принциповим моментом у системі комп'ютеризації документообігу на підприємстві є використання електронного цифрового підпису, який не дає

можливості підробити підпис користувача без знання його секретного ключа підписування. З появою електронного цифрового підпису можливо організувати документообіг між банком і клієнтами в електронному вигляді (система банк-клієнт), щоб клієнт підписував платіжні документи електронним цифровим підписом і надсилав їх мережею Інтернет. Упровадження системи автоматизації документообігу забезпечує реєстрацію, облік і зберігання документів, оперативний доступ до них та звітної інформації, ефективне управління процесами руху й обробки документів, скорочення часу процедур узгодження документів і прийняття рішень, підвищення виконавської дисципліни, зменшення невиробничих витрат робочого часу співробітників, мінімізацію фінансових витрат на документообіг і діловодство.

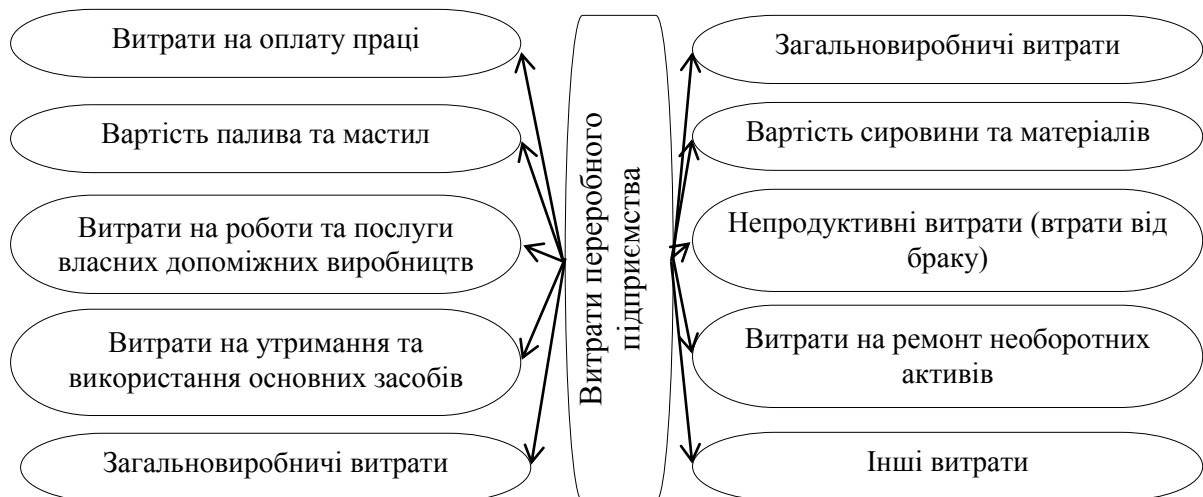
### **3.2. Організація бухгалтерського обліку витрат на переробних підприємствах**

Коло завдань, що вирішуються в системі бухгалтерського обліку переробних підприємств, надзвичайно широке. Загалом об'єктами обліку в укрупненому вигляді є: ресурси, процеси, капітал; забезпечення зобов'язань; довгострокові та поточні зобов'язання; доходи і результати діяльності; витрати за елементами; витрати діяльності; забалансові об'єкти. Кількість об'єктів, які знаходять відображення в бухгалтерському обліку може зменшуватися чи збільшуватися залежно від політики підприємства й необхідності забезпечення інформацією зацікавлених користувачів, але найбільш складними є питання, пов'язані з необхідністю обчислення величини витрат і управління ними.

Власне управління витратами з погляду автора слід розглядати в контексті управління підприємством взагалі, яке передбачає їх планування, облік, аналіз і регулювання. Можна визначити основні умови створення ефективної системи управління витратами: чіткий розподіл зон відповідальності та повноважень серед менеджерів, який відомий як визначення центрів відповідальності; участь менеджерів у складанні

кошторисів і розробленні нормативів; підготовка через певні проміжки часу звітів про показники функціонування центру відповідальності, в яких порівнюються фактичні та кошторисні дані за окремими статтями витрат, у тому числі контрольованих і неконтрольованих менеджером; забезпечення подальшого аналізу відхилень, виявлення їх причин; здійснення конкретних коригувальних і попереджувальних дій з метою недопущення негативних відхилень у майбутньому. Облік розвивається з появою нових потреб середовища: розробляються нові процедури та засоби передачі інформації, виникають і утверджуються нові концепції.

Зокрема, в сучасних умовах зміст категорії витрат у бухгалтерському обліку має зводиться до сукупності спожитих у процесі статутної діяльності ресурсів, виражених у грошовому еквіваленті. Таким чином, відбувається зміна економічної формації суспільства, застосовується новий підхід до теоретичного змісту основних економічних категорій витрати і, відповідно, собівартості. Керуючись п.3.6 Методичних рекомендацій № 132, наведемо приблизний перелік статей витрат, за якими ведуть облік на більшості переробних підприємств (рис. 3.8).



**Рис. 3.8. Види витрат переробного підприємства**

*Згідно чинної практики.*

Ефективна система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) повинна залучати дані єдиної підсистеми бухгалтерського

обліку, яка інтегрує облікові й аналітичні інструменти різних систем і методів обліку.

У вітчизняному обліку практика формування витрат на виробництво і реалізацію продукції закріплена законодавчо, а її призначення не має нічого спільного з управлінням витратами. На підприємстві будь-які витрати зрештою списуються на фінансовий результат. Питання криється в тому, що одні їх види здатні забезпечити збільшення економічних вигод у майбутньому, інші – ні. Тому для управління витратами необхідно забезпечити їх роздільний облік з погляду врахування корисності для підприємства. Маючи інформацію, згруповану за такою ознакою, менеджер може впливати на неефективні витрати для їх усунення або мінімізації (рис. 3.9).

№ з/п	Аспекти системи бухгалтерського обліку витрат у переробних підприємствах	
1	Розробка класифікації витрат на виробництво продукції	
2	Визначення сукупності об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання і калькуляційних одиниць, відповідних особливостям технології виробництва та цільової орієнтації її управління	
3	Система синтетичних та аналітичних рахунків, що дозволяє мати різні показники про виробничі витрати:	
	<p><b>За видами діяльності:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- виробництво;</li> <li>- структурний підрозділ;</li> <li>- місце виникнення витрат;</li> <li>- центр відповідальності;</li> <li>- за видами продуктів і робіт</li> </ul>	<p><b>За часом виникнення і включення до собівартості:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- «історичні»;</li> <li>- минулі;</li> <li>- звітного і майбутнього періодів</li> </ul>
4	Обґрунтований вибір методів обліку витрат і калькулювання, що дозволяє повно відображати виробничі витрати, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції, а також віднесення витрат на калькуляційну одиницю продукції	
5	Знаходження оптимальної методики розподілу:	
	Непрямих витрат підприємства між виробничими підрозділами, замовленнями, центрами відповідальності тощо	Витрат обслуговуючих (допоміжних) виробництв між незакінченою і готовою продукцією (виконаними роботами і послугами)
6	Розробка механізму оперативного виявлення й оцінки незавершеного виробництва, відходів, отриманих у процесі виробництва, і визначення собівартості окремих видів продукції та сукупного обсягу продукції	

*Рис. 3.9. Модель організації інтегрованої підсистеми*

### **бухгалтерського обліку витрат**

*Узагальнено автором.*

При організації підсистеми інтегрованого обліку на підприємстві слід перегрупувати статті таким чином, щоб вони дали можливість сконцентрувати увагу управлінців на неефективних витратах.

Технологічним сировині та матеріалам, що використовуються підприємствами переробки, властиві не тільки натурально-речові, тобто кількісні, але і якісні характеристики. Дотепер їх не відображають в обліку, тому автор рекомендує фіксувати і відображати їх в первинному обліку й визначати вплив на отримання якісного готового продукту, його структуру, яка відповідає технології виготовлення. Без відображення в документах у момент придбання характеристик сировини, її надходження в цех, дані первинного обліку не будуть повними та об'єктивними. Наприклад, у виробництві цукру слід обов'язково мати дані про цукристість коренеплодів; у масложировому виробництві – олійність соняшнику, ріпаку та іншої подібної сировини; у хлібопекарному – вологість борошна; вміст сухих речовин; кислотність плодів і ягід при виробництві соків і екстрактів та ін.

Витрати на придбання (заготівельну) діяльність необхідні для забезпечення цього процесу придбання та зберігання запасів, які використовуються при виробництві продукції, виконанні робіт і послуг, що мають попит і будуть реалізовані; для управлінських потреб підприємства тощо. У традиційному обліку їх прийнято обліковувати окремо. Це підтверджується опитуванням, проведеним серед облікових працівників переробних підприємств Тернопільської області. На більш як 70% обстежених підприємств не ведуть облік придбаної сировини за відповідними групами, що суперечить принципам формування якісної інформаційної бази ухвалення рішень на основі облікової інформації. З метою підвищення ступеня керованості витратами даного виду, на нашу думку, їх слід класифікувати за такими функціональними ознаками: за групами й найбільш істотними у вартісному відображенні найменуваннями сировини і матеріалів; за видами заготівельної діяльності; за центрами відповідальності; за статтями калькуляції; за елементами витрат. Наприклад, у заготівельному процесі

ТЗОВ «Микулинецький хлібзавод» найбільш істотними носіями витрат є номенклатурні позиції: газ природний; борошно пшеничне та житнє. На цьому підприємстві економічно обґрунтованим є вибір цих носіїв як критеріїв поділу на класи витрат з придбання сировини, оскільки конкретно на них зосереджені значні ресурси певних центрів відповідальності.

Як підтверджується автором проведені дослідження, найбільш суттєвими і ресурсоемними видами заготівельної діяльності, а, отже, критеріями поділу постачальницьких витрат на придбання на класи для більшості переробних підприємств є:

- маркетингові дослідження придбаних матеріальних ресурсів;
- поточне управління матеріальними і фінансовими потоками в просторі клієнт-підприємство;
- внутрішній контроль якості придбаної сировини та транспортно-заготівельних витрат;
- утримання й експлуатація складських будівель, споруд, приміщень, під'їзних шляхів до складських будівель і споруд, устаткування, транспортних засобів та інвентарю;
- транспортно-заготівельні роботи (вантажно-розвантажувальні роботи, укладання, підсортування та зберігання (тимчасове і тривале), переміщення вантажів різного виду транспортом всередині складів, по території підприємства та за її межами;
- охорона в дорозі та в місцях тимчасового зберігання, експедиційне обслуговування і т. д.);
- інші види витрат на здійснення заготівельної діяльності.

Стратегія щодо забезпечення економічності витрат на придбання сировини вимагає підвищення керованості цього процесу за центрами відповідальності. Саме поняття відповідальності є найважливішим адміністративним ресурсом і умовою конструктивного управління, запорукою його результативності. Один із способів реалізації цього – створення центрів відповідальності, тобто відповідних підрозділів підприємства. Центром

заготівельних витрат на придбання традиційно вважається відділ матеріально-технічного постачання. Ускладнення заготівельних процесів в умовах децентралізації управління підприємством, реального втілення стратегій аутсорсингу мотивують необхідність формування класів витрат на придбання не тільки за традиційними центрами (відділами заготівлі), а й такими центрами відповідальності, як: спеціалізовані заготівельні підрозділи підприємства в місцях придбання сировини і матеріалів; афілійовані структури, у функції яких входить виконання заготівельних операцій в інтересах материнського підприємства; торгові майданчики електронної комерції; товарно-сировинні, транспортні та митні брокери, що працюють за договором про співробітництво з підприємством у сфері придбання сировини; самостійні складські комплекси в складі підприємства і т.д.

Для контролю витрачання ресурсів у заготівельній сфері можна використовувати критерій їх поділу за такими статтями калькуляції: втрати сировини і матеріалів у дорозі в межах природного убутку; витрати на контроль якості сировини, що купується, і транспортно-заготівельних робіт; витрати на транспортно-заготівельні роботи; витрати на поточний ремонт та експлуатацію складських будівель, споруд, приміщень, обладнання, транспортних засобів та інвентарю; витрати на оренду складських будівель, споруд, приміщень, обладнання, транспортних засобів та інвентарю; амортизація основних засобів для придбання; витрати на адміністративно-управлінський персонал служби постачання; витрати на відрядження; витрати на використання послуг електронної комерції та інших інтернет-ресурсів (за винятком електронної пошти); витрати на консалтингові послуги сторонніх організацій; витрати на послуги товарно-сировинних, транспортних і митних брокерів; представницькі витрати; витрати на послуги зв'язку, в тому числі електронної пошти; інші витрати.

Матеріали досліджень дали підставу для висновку не тільки про подібність витрат на придбання та продаж, але й про їх діалектичну єдність і взаємозалежність в просторі господарської активності підприємства. На

багатьох переробних підприємствах виконання операцій з придбання та продажу структуровано в єдиному центрі відповідальності. У традиційній обліковій практиці витрати на продаж, на відміну від витрат на придбання, прийнято відображати окремо. Проте з метою реалізації конструктивних підходів до управління підприємством цей клас витрат потребує не тільки їх виокремлення, але й більш докладного та ретельного їх структурування. Це пояснюється тим, що поняття процедур переробки і доробки матеріальних ресурсів не тотожні доведенню готової продукції до споживача.

Поділ витрат на продаж за критерієм вартісної суттєвості реалізованого товару згідно з обраною нами методикою передбачає формування класів щодо найменувань або груп найменувань товарного асортименту. Наприклад, для ТОВ «Медобори» як критерії класифікації за носіями витрат можна використовувати найменування груп товарного асортименту – молоко, сметана, кефір 1% і 3,2%.

Аналіз структури комерційних витрат, проведений нами на підприємствах, зазначених в табл. 3.7, показав, що найбільш ресурсоємним видом комерційної діяльності є транспортно-складські роботи, за вартістю займають від 45 до 60 % собівартості комерційної діяльності. Звідси впливає пріоритетність забезпечення інформацією прийняття рішень щодо зниження рівня транспортно-складських робіт у комплексі підтримки економічності комерційних витрат.

*Таблиця 3.7*

**Динаміка питомої ваги комерційних витрат у собівартості реалізованої продукції окремими підприємствами Тернопільської області**

Підприємство	Роки		
	2011	2012	2013
ТзОВ «Шумський маслозавод»	1,3	1,4	1,4
ТОВ «Тернопількомбікорм»	1,2	1,4	1,3
ПП «М'ясник»	2,3	2,1	2,2
ПМП «Берегиня»	4,0	4,1	4,0

*Узагальнено автором згідно фактичних даних досліджуваних підприємств.*



Кошти, що вивільняються в результаті економії витрат на перераховані вище види робіт, доцільно спрямувати на інтелектуалізацію комерційної діяльності; впровадження інструментів інтернет-трейдингу, маркетингових досліджень, брендингу і рекламування товарів.

Теперішні системи обліку витрат недостатньо задовольняють і вимоги фінансової звітності. Вони мають багато недоліків, зумовлених слабким внутрішнім контролем руху операцій з виробництва продукції. Зіткнення різних інтересів відбувається тоді, коли плани задаються за одними напрямками і не мають на меті певної гнучкості, а облік організується за іншими напрямками і більшою мірою відповідає уніфікованим стандартам. Створення інтегрованої системи збору інформації про витрати та собівартість продукції в переробній промисловості дасть змогу отримати достовірні дані про їх обсяги за центрами відповідальності та водночас за бізнес-процесами. Для одержання даних про господарські процеси необхідно: організувати спостереження за ними; вимірювати результати спостереження та групувати їх; узагальнювати одержані дані. Спостереження, вимірювання й узагальнення явищ господарського життя кількісно і якісно характеризують економічні процеси. Бухгалтерський облік, як кількісний вираз та система відображення якісної характеристики господарських процесів з метою управління ними, на переробних підприємствах має наступні стадії.

Перша стадія – організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку придбання сировини і матеріалів шляхом моделювання вимог до обліку їх складових (у вартісному, кількісному та якісному відображенні з організацією матеріальної відповідальності), процедур укладання і виконання господарських договорів як основи здійснення контролю договірних зобов'язань і обґрунтування доцільності операцій з придбання для забезпечення економії та цільового використання наявних ресурсів. На кожному підприємстві слід розробити організаційно-методологічне положення щодо бухгалтерського обліку купівлі ресурсів на основі формування вимог до облікової інформації з розкриттям якісних характеристик придбаної сировини і

зазначенням процедур для досягнення ефективності контрольних заходів, укладання і виконання господарських договорів (рис. 3.10).



**Рис. 3.10. Порядок приймання сировини і матеріалів на склад підприємства**

*Узагальнено автором.*

Автор пропонує спеціальний первинний документ для приймання сировини від постачальника за показниками якості (додаток Ф) .

Друга стадія – теоретичне роз’яснення важливості врахування особливостей технології виробництва, її змін та удосконалення відносно організації бухгалтерського обліку виробничих витрат беручи до уваги регламентовані складові продукції, що дозволить забезпечити перевірку змісту інформаційної облікової моделі витрат на етапі виробництва для здійснення перевірки якісних показників продукції відповідно до технічних вимог.

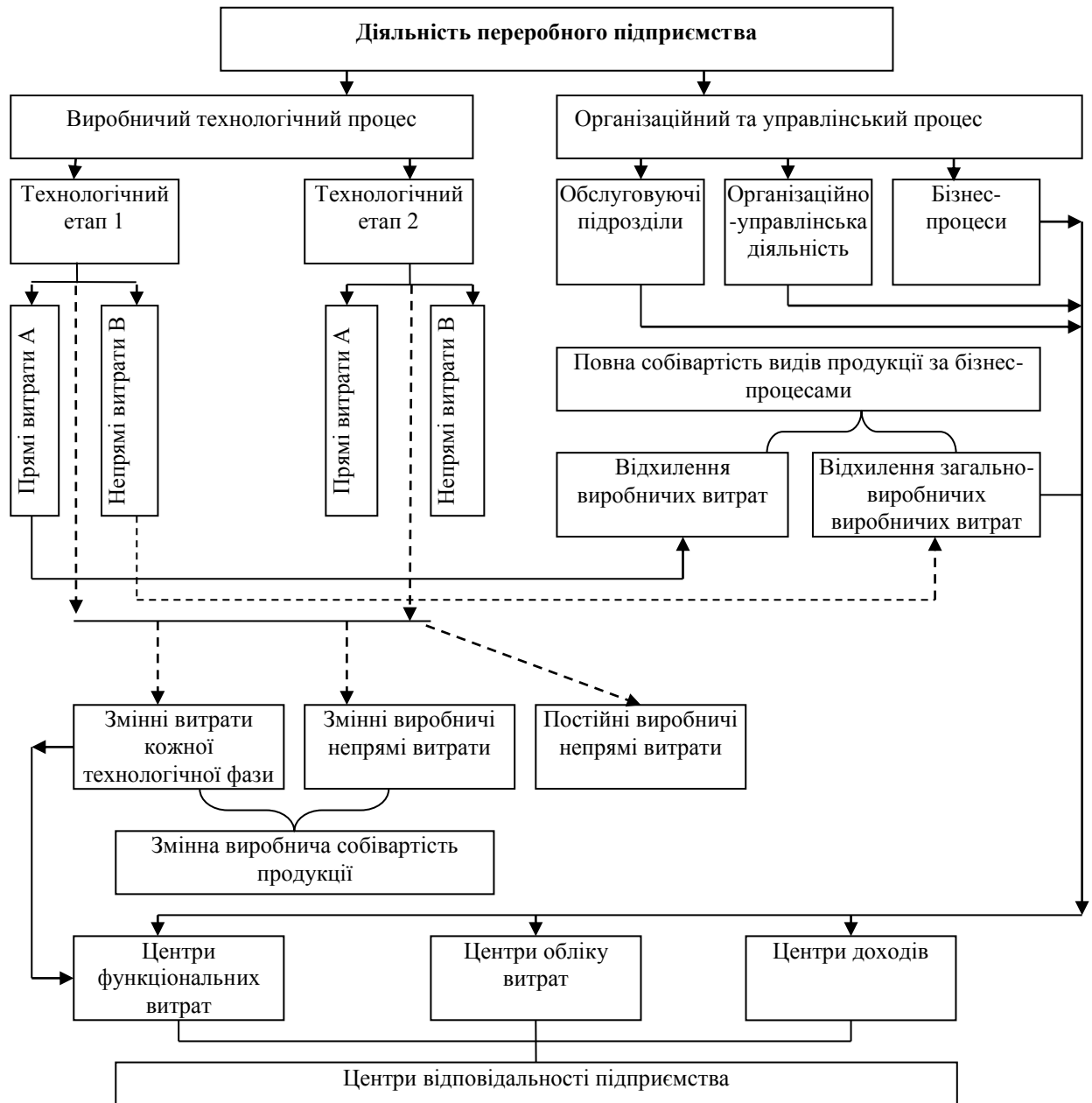
Для забезпечення раціональної організації бухгалтерського обліку на основі розробленої моделі слід забезпечити властивість аналітичного обліку виробничих витрат відповідати стану, удосконаленню і змінам технологічного процесу виробництва. Застосування автоматизованих облікових систем є основою контролювання обсягів купівлі сировини, її якості або використання заміників, надходження сировини у виробництво й відповідності процесу придбання та способу виробництва державним та міжнародним вимогам якості продукції.

Третя стадія – модель облікового відображення операцій на стадії оприбуткування та продажу продукції на основі визначення рівнів аналітичного обліку (у вартісному, кількісному та якісному відображенні), що є основою інформаційного забезпечення контролю дотримання технології виготовлення готової продукції, виконання договорів продажу й відповідності складу та якості продукції придбаній сировині й матеріалам відповідно до технічних вимог для досягнення соціального ефекту бізнесу за рахунок об'єктивного надання споживачам інформації про продукцію.

Завдання впровадження інтегрованої системи обліку витрат вирішується шляхом удосконалення їх аналітичного обліку, а також за рахунок введення невеликої кількості додаткових синтетичних рахунків у робочий план рахунків підприємств переробної промисловості. Проте організація ефективного аналітичного обліку значною мірою залежить від обґрунтованості визначення та вибору об'єктів спостереження та обліку витрат в переробній промисловості.

Правильний вибір об'єктів спостереження та обліку витрат є першочерговим завданням, що постає перед бухгалтерами на різних рівнях управління підприємством. Виділення доцільних об'єктів обліку витрат дозволяє обґрунтувати архітектуру інтегрованої системи збору інформації про них на підприємствах переробної промисловості (додаток X). Для впровадження інтегрованої системи збору інформації на підприємствах переробної промисловості може бути використана наступна модель організації

синтетичного та аналітичного обліку за виділеними об'єктами виробничих витрат і місцями їх виникнення (рис. 3.11).



**Рис. 3.11. Модель відображення інформації про витрати на підприємствах з переробки сільськогосподарської продукції в інтегрованій системі обліку**

*Запропоновано автором.*

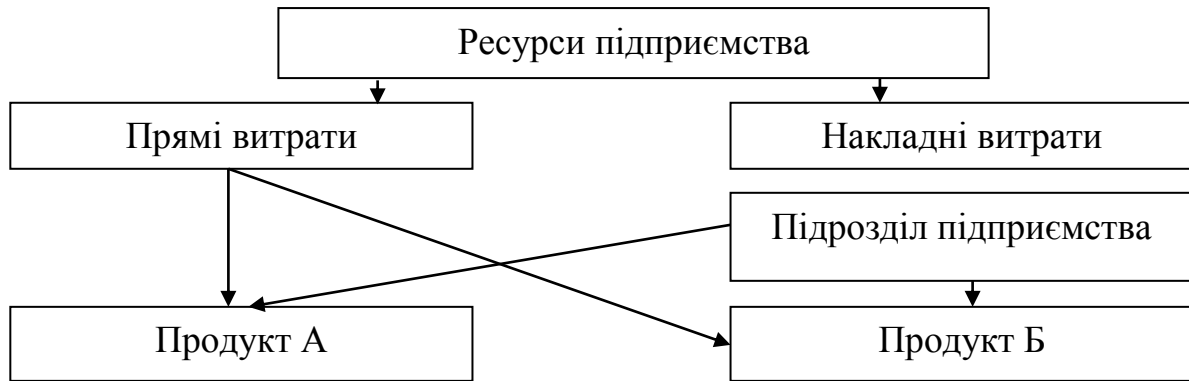
Таким чином, потреба в повному й аналітичному обліку витрат обумовлює необхідність формування інтегрованої системи збору інформації в певних розрізах. Зокрема, підприємствам переробної промисловості доцільно відображати витрати за видами операцій і тільки після цього розподіляти за їх

носіями (об'єктами обліку) відповідно до таких принципів: а) вся сукупність господарських операцій підприємства вибудовується за ієрархічним принципом: за рівнями їх здійснення, видами первинної та вторинної діяльності; б) всі бізнес-процеси, сегменти і центри відповідальності слід представити у формі схеми взаємозалежних операцій; в) необхідно акцентувати увагу на кінцевих об'єктах обліку (носіях витрат) залежно від потреб менеджерів в інформації; г) витрати групувати за виробничим, збутовим чи управлінським сегментами.

Формуючи інтегровану систему бухгалтерського обліку витрат і калькулювання собівартості продукції переробної промисловості, необхідно послідовно реалізувати такі процедури: виділити всі наявні джерела інформації про витрати підприємства; класифікувати і згрупувати витрати за обраними ознаками; розробити план рахунків, що інтегрує всі види обліку та форми внутрішньої звітності. В основу вибору об'єктів обліку витрат на даних підприємствах слід взяти: ознаки класифікації фактів виникнення витрат; узагальнення та зведення даних про витрати на різних ієрархічних рівнях процесу виробництва й управління ним. Виходячи з цих двох основних умов, можна виділити такі об'єкти обліку витрат на підприємствах переробної промисловості: види і елементи витрат; технологічні фази; центри відповідальності, місця виникнення витрат; види продукції. Найуразливішим місцем цих систем вважається співвіднесення виробничих і накладних витрат (непрямих виробничих витрат) за видами продукції. Спочатку витрати підсумовуються за виробничими підрозділами за статтею «накладні витрати» (перший етап розподілу), після цього включаються до собівартості видів продукції, вироблених у даних підрозділах (другий етап розподілу). Основними базами розподілу на другому етапі в традиційних системах є або фінансові показники – прямі витрати на оплату праці та вартість основних матеріалів, або об'ємні показники – людино-години, машино-години.

Однак в умовах сучасного виробництва частка діяльності, не пов'язаної безпосередньо з обсягом виробництва, налагодженням устаткування тощо,

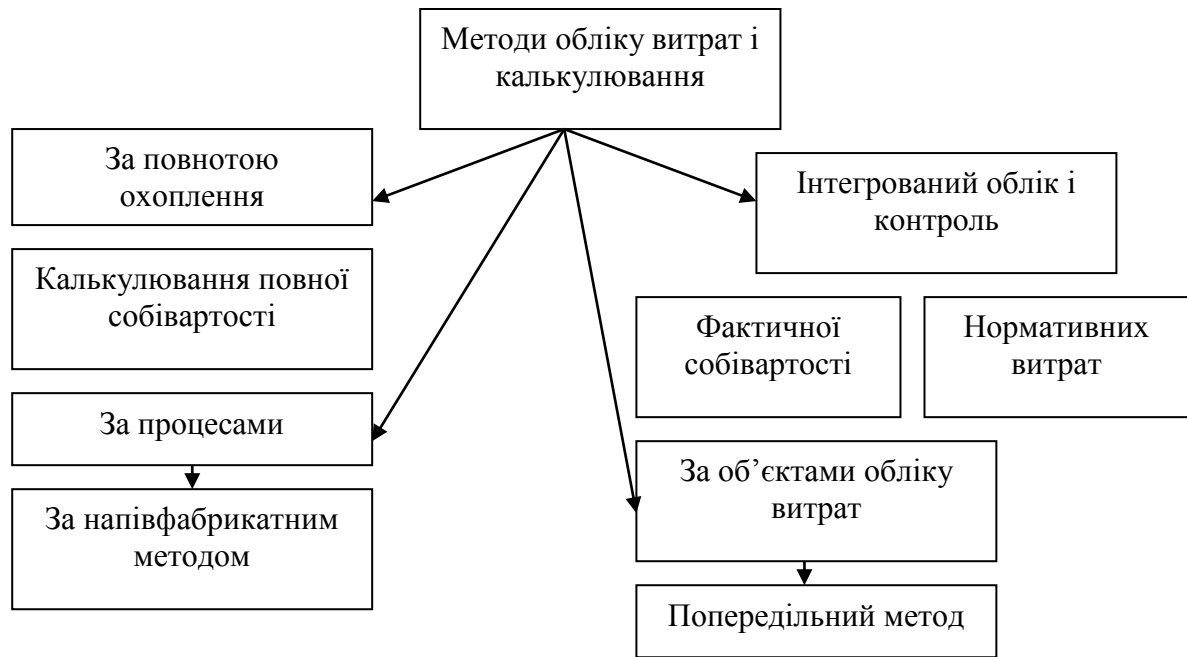
підвищується. Розподіл витрат на такі види діяльності пропорційно до об'ємних показників призводить до спотворення собівартості готової продукції (рис. 3.12), адже на продукцію, що виробляється великими партіями, відносять завищені витрати, а на продукцію, що випускається в невеликій кількості – занижені.



**Рис. 3.12. Традиційний спосіб розподілу непрямих витрат у підприємствах з переробки сільськогосподарської продукції**

*Згідно чинної практики.*

Окрім того, багато підприємств, усвідомлюючи довільний характер розподілу витрат при обчисленні повної собівартості і маючи намір спростити процес прийняття управлінських рішень, перейшли на систему скороченої собівартості. Існує також відмінність у системах калькуляції за повними та змінними витратами, яка полягає в підходах до оцінки виробничих запасів, на які впливають особливості обліку постійних накладних витрат. Відповідно до системи калькуляції такі витрати розглядаються як витрати періоду, безпосередньо співвідносяться з доходом, а не як витрати на продукт, через який вони включаються в запаси, як це прийнято в системі калькуляції за повними витратами. Усі інші витрати, в тому числі адміністративні та комерційні, в обох системах відображаються як періодичні (рис. 3.13).



**Рис. 3.13. Методи обліку витрат і калькулювання, притаманні переробним підприємствам**

*Узагальнено автором.*

Залежно від виду виробництва й особливостей технології в промислових переробних виробництвах можуть застосовуватися такі методи обліку витрат та обчислення собівартості: простий (попроцесний), позамовний, попередільний, нормативний (табл. 3.8).

Простий (попроцесний) метод бухгалтерського обліку витрат застосовується переважно у нескладних переробних виробництвах. За цього методу витрати відносять безпосередньо на той об'єкт обліку, щодо якого обчислюють собівартість виготовлення. Відповідно для кожного даного виробництва відкривають аналітичний рахунок, на якому відображають усі витрати на виробництво і весь вихід продукції. При цьому витрати можна групувати за процесами, операціями або іншими елементами технологічного циклу.

Попередільний метод передбачає облік витрат і визначення собівартості продукції за кожним переділом (фазою, стадією виробництва). Його застосування характерне для виробництва, де технологічний процес включає в

себе ряд послідовних стадій обробки (переділів), наприклад, у виноробній, пивоварній або горілчаній галузі. Згідно з переділами, які у них існують, відкривають аналітичні рахунки з обліку витрат. Собівартість готової продукції при застосуванні попередільного методу складається з витрат по кожному переділу.

Таблиця 3.8

**Основні методи бухгалтерського обліку витрат на переробних підприємствах**

<b>Метод</b>	<b>Де використовується</b>	<b>Сутність</b>
Простий	Виготовлення однорідної за складом і якістю продукції в одному безперервному виробничому процесі	Собівартість продукції дорівнює частці суми витрат до кількості виготовленої продукції за період
Позамовний	Виконання окремих замовлень, ремонтні майстерні, тарні цехи підприємств	На кожне замовлення відкривається окремий аналітичний рахунок; витрати до закінчення терміну виконання замовлення знаходяться в незавершеному виробництві
Попередільний	Виробництво можна поділити на низку переділів	Облік витрат ведеться за кожним етапом, що дозволяє визначити собівартість напівфабрикатів
Нормативний	Виробництва з встановленими нормами витрат	Собівартість розраховується шляхом коригування нормативної собівартості на суму економії чи перевитрати

*Узагальнено автором на основі [202].*

Позамовний метод застосовується у виробничому процесі обробних галузей, а також при індивідуальному чи дрібносерійному виробництві. За цим методом витрати обліковують щодо кожного замовлення (за індивідуального виробництва) або партії виробів (за дрібносерійного виробництва). Відкриття аналітичних рахунків та обчислення собівартості здійснюють за кожним



замовленням або партією виробів. Витрати за замовленнями (партіями виробів), виконання яких не закінчено, вважаються незавершеним виробництвом.

Нормативний метод обліку витрат виник у галузях обробної промисловості з масовим і великосерійним виробництвом. У даний час сфера його застосування не обмежується галузевими межами. Він може використовуватися в будь-яких галузях, зокрема і переробними підприємствами. За нормативного методу фактично об'єктами обліку й обчислення собівартості є не лише кінцевий продукт, але і його частини та окремі операції. Тим самим значно підвищуються оперативні й контрольні функції обліку. Система нормативного методу будується таким чином, що по кожному об'єкту фіксують прямі витрати в межах обчислених нормативних витрат і окремо – суми відхилень від них. При цьому суми перевищення витрат порівняно з нормами оформляють спеціальними сигнальними документами. Отже, власне у системі обліку закладено контроль за рівнем витрат, що надає нормативного методу обліку велику перевагу [202].

Однією з проблем, пов'язаною з обґрунтуванням доцільності використання певного методу обліку, є відсутність розробок кількісної оцінки. Тобто для прийняття рішення щодо використання конкретного методу обліку, зокрема, наприклад, методу обліку витрат, керівництву підприємства необхідна аргументація, підтверджена відповідними розрахунками. Цільова задача – вибір із кількох представлених варіантів одного, може бути вирішена з допомогою системи бальної оцінки. Загальний підхід до вибору методу обліку покажемо на прикладі, який включає лише два методи обліку – нормативний і попередільний. Принагідно слід зазначити, що цей перелік може бути розширений відповідно до побажань замовників оцінки. Першим кроком у вирішенні задачі обґрунтування доцільності використання одного з альтернативних методів обліку є встановлення пріоритетів вибору (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

**Визначення пріоритетів вибору одного із методів бухгалтерського обліку**

№ п/п	Характеристика критеріїв	бал	Нормативний метод обліку	Попередільний метод обліку	Важливість коефіцієнта впливу (Кв)
1	Збільшення обсягу переробки сільськогосподарської продукції	бал	40	80	30
2	Зниження рівня витрат	бал	30	70	15
3	Витрати на удосконалення технології	бал	60	70	15
4	Своєчасність погашення зобов'язань	бал	80	80	20
5	Якість і сертифікація	бал	20	60	5
6	Встановлення тривалих зав'язків зі споживачами	бал	50	60	15
	Разом	бал	-	-	100

*Запропоновано автором.*

Другий крок – встановлення порядку розрахунку оцінних показників (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

**Порядок розрахунку основних показників системи оцінки**

№ п/п	Показники	Порядок розрахунку
1	Відхилення фактичної оцінки від оптимальної	$\Delta F_{\text{фоц}} = F_{\text{опт}} - F_{\text{фоц}}$
2	Ступінь відповідності оптимальності критерію його фактичній величині	$K_{\text{відп}} = 1 - (\Delta F_{\text{фоц}} / F_{\text{опт}})$ $P_{ij} = F_{\text{фоц}} / F_{\text{опт}}$
3	Ступінь впливу показника, або вплив критерію на загальний результатний показник	$M_{ij} = K_{\text{в}} * P_{ij}$

*Запропоновано автором.*

Третій крок – обчислення результатних показників за обома методами (табл. 3.11, 3.12).

Таблиця 3.11

**Нормативний метод обліку**

№ п/п	Критерій	Кв	Fопт	Fфоц	$\Delta F_{\text{фоц}}$	P <sub>ij</sub>	M <sub>ij</sub>
1	Збільшення обсягу переробки сільськогосподарської продукції	30	80	40	40	0,5	15
2	Зниження рівня витрат	15	70	30	40	0,43	6,45
3	Витрати на удосконалення технології	15	70	60	10	0,86	12,9
4	Своєчасність погашення зобов'язань	20	80	80	0	1	20
5	Якість і сертифікація	5	70	20	50	0,29	1,45
6	Встановлення тривалих зав'язків зі споживачами	15	60	50	10	0,83	12,45
Разом	-	-	-	-	-	-	68,25

*Запропоновано автором.*

Таблиця 3.12

**Попередільний метод обліку**

№ п/п	Критерій	Кв	Fопт	Fфоц	$\Delta F_{\text{фоц}}$	P <sub>ij</sub>	M <sub>ij</sub>
1	Збільшення обсягу переробки сільськогосподарської продукції	30	80	80	0	1	30
2	Зниження рівня витрат	15	70	70	0	1	15
3	Витрати на удосконалення технології	15	70	70	0	1	15
4	Своєчасність погашення зобов'язань	20	80	80	0	1	20
5	Якість і сертифікація	5	70	60	10	0,85	4,25
6	Встановлення тривалих зав'язків зі споживачами	15	70	60	0	1	15
Разом	-	-	-	-	-	-	99,25

*Запропоновано автором.*

Здійснивши оцінку і розрахувавши зазначені вище показники, можемо зробити наступний висновок. З розрахункових таблиць на основі зіставлення показників вибору методу обліку чітко простежується, що попередільний метод

для підприємств з переробки сільськогосподарської продукції буде ефективнішим, ніж нормативний.

У даний час триває процес реформування системи бухгалтерського обліку в Україні, що знаходить перш за все, відображення у вдосконаленні його правової бази. Розробляються нові положення з бухгалтерського обліку, вносяться уточнення та доповнення до раніше прийнятих положень та інших нормативних і правових актів, безпосередньо пов'язаних з бухгалтерським обліком.

Проведене дослідження особливостей обліку переробних підприємств дає змогу удосконалити підхід до його організації на основі попроцесного управління та новітніх концепцій управління підприємствами.

Облік витрат на управління, обслуговування та організацію виробництва і реалізацію регламентований. З погляду автора такий підхід до формування показника витрат за видами діяльності не логічний. Доцільно витрати на управління, обслуговування та організацію виробництва і на реалізацію відображати поелементно. Тоді в процесі трансформації всіх понесених витрат з основного виду діяльності буде забезпечена спадкоємність і порівнянність даних. Групування витрат за економічними елементами є оптимальним для цілей управління. Також менеджери підприємства мають можливість оцінити зміни структури витрат і вплив кожного з елементів на формування фінансового результату.

Для організації ефективного обліку витрат на виробництво і продаж продукції найбільш важливим є аналітичний аспект формування облікових даних, які повинні охоплювати як кількісно-якісні, так і вартісні характеристики фактично здійснених господарських операцій [67, с. 205]. Основними вимогами обліку витрат на переробних підприємствах В. О. Ластовецький [176, с. 157] обґрунтовано вважав своєчасне і точне їх відображення, повне оприбуткування виробленої продукції. Відповідно до цих вимог облік витрат на виробництво повинен бути точним і достовірним, повним і своєчасним. В окремих виробництвах переробної промисловості до

закінчення технологічного процесу неможливо встановити кількість готової продукції з точністю до облікової одиниці. Ці відхилення виявляються за допомогою методу техніко-економічних розрахунків, після визначення фактичного виходу готової продукції. Це все треба відслідковувати в аналітичному обліку, якщо мати відповідні розрахунки технологів.

Облік руху та зміни натуральних і якісних характеристик сировини й матеріалів, у ході технологічного процесу, в поєднанні з вартісними характеристиками й оцінками становить основу бухгалтерського обліку і контролю витрат за центрами відповідальності. У регістрах аналітичного обліку слід відображати натуральні та якісні характеристики сировини і матеріалів, які надходять на підприємство. В умовах комп'ютеризованого обліку робити це не складно, якщо вести первинний облік придбання сировини за якісними показниками.

Переробні виробництва можуть переробляти не тільки власну сировину, а й сировину замовників (давальницьку). Переробка такої сировини становить своєрідний вид послуг підприємства, що надаються стороннім особам.

Правильно організований облік забезпечує тут чіткий контроль витрат сировини і водночас вихід готової продукції (рис. 3.14).



**Рис. 3.14. Система обліку та контролю витрат і їх коригування**

*Узагальнено автором.*

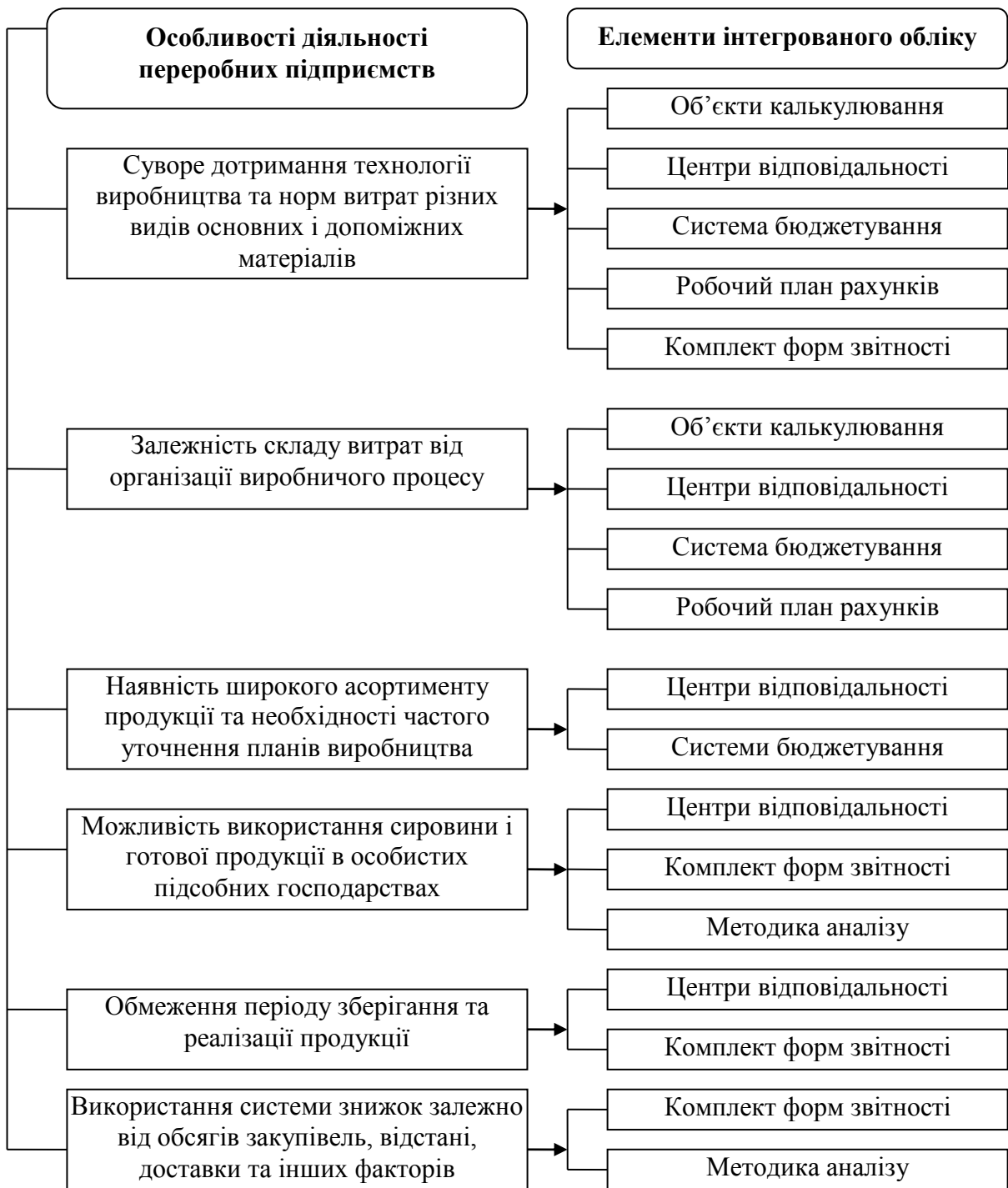
Система бухгалтерського обліку витрат у підприємствах призначена для виконання трьох основних функцій: а) для цілей формування фінансової звітності, коли у кожному звітному періоді визначають витрати, пов'язані з виробництвом продукції, які потім розподіляють між собівартістю готової продукції в звіті про прибутки і збитки та вартістю запасів у відповідному звіті; б) для забезпечення зворотного зв'язку з персоналом підприємства щодо ефективності виробничого процесу та контролю витрат; в) для того, щоб інформація, яка надається системою обліку витрат повинна бути відповідною для їх оцінки за видами діяльності, продажу продукції та надання послуг споживачам.

Дві останні функції необхідні для управління підприємством. Багато підприємств намагаються поєднати всі три функції в єдиній системі обліку витрат, проте до недавнього часу такі спроби не давали бажаного результату і лише з розвитком інтегрованих систем обліку витрат таке об'єднання стало можливим.

На основі аналізу специфіки переробних підприємств нами виділено характерні особливості технології та організації виробництва і характер їх впливу на організацію обліку для даного сектора економіки. У схематичній формі ці особливості відображено на рис. 3.15.

Реалізація запропонованих рекомендацій, що враховують особливості підприємств сфери переробної діяльності, дасть можливість організувати на них дієву систему обліку витрат, що дозволяє ухвалювати своєчасні й економічно обґрунтовані управлінські рішення.

Розглянуті аспекти підвищення ефективності підсистеми бухгалтерського обліку на підприємствах з переробки сільськогосподарської продукції неможливі без подальшої інтеграції планування обліку, аналізу та контролю в межах єдиної інформаційно-аналітичної системи прийняття управлінських рішень, побудованої на основі автоматизації облікових процесів і орієнтації на стратегічну мету їх економічного розвитку.



**Рис. 3.15. Взаємозв'язок елементів інтегрованого обліку витрат та специфіки переробних підприємств**

*Узагальнено автором.*

### **3.3. Оптимізаційні організаційні рішення облікових завдань бізнес-процесів з переробки сільськогосподарської продукції**

Характерною особливістю роботи більшості підприємств з переробки сільськогосподарської продукції є відсутність стандартизації бізнес-процесів, а також розподілу повноважень у їх межах [270]. Організація бухгалтерського обліку залежить від специфіки технологічного процесу і від особливостей бізнес-моделі підприємства та використовуваної в ньому інформаційної системи.

Найсучаснішою інформаційною системою управління підприємством є SAP (нім. Systeme, Anwendungen, Produkte in der Datenverarbeitung) [467]. SAP дає змогу організувати управління підприємством на основі підходу, що ґрунтується на спеціалізованому управлінні потоками операцій. SAP-системи включають такі підсистеми: управління виробництвом, фінансами, персоналом, збутом і постачанням, що повністю узгоджується з концепцією управління за ключовими показниками на основі стратегічної карти і ключових показників (додаток Ц).

Така інформаційна система підтримує прийняття управлінських рішень на всіх рівнях і надає відповідні інструменти для організації облікової діяльності на підприємстві.

З позиції організації бухгалтерського обліку, на основі узагальнення джерел [71, 78, 371, 96] виокремимо основні переваги системи:

- контроль за усіма операціями і бізнес-процесами у реальному часі та забезпечення оперативного обліку необхідною інформацією;
- прозорість фінансової звітності та методів її консолідації в системі, що надає адекватну оцінку стану підприємства у будь-який момент часу;
- інтеграція планування діяльності, аналізу й підготовки фінансової звітності та бухгалтерської документації за головними показниками ефективності підприємства, що забезпечує оптимізацію внутрішньої облікової політики підприємства, інтегрований управлінський облік та об'єктивний аналіз результатів фінансово-господарської діяльності підприємства;



– зниження операційних витрат у результаті оптимізації процедур бухгалтерського та управлінського обліку.

Окрім того, ця система дає можливість отримання, зберігання, пошуку й аналізу інформації про всі технологічні процеси на підприємствах та спрощує ведення бухгалтерського обліку на тих із них, що займаються різними видами економічної діяльності, особливо з тривалим технологічним процесом, що складається з великої кількості операцій, і дає змогу усунути існуючі проблеми організації обліку на досліджуваних підприємствах (додаток Ш).

Таким чином, процес організації бухгалтерського обліку має бути тісно пов'язаний з бізнес-моделлю підприємства в межах його інформаційної системи управління підприємством і орієнтованим на вирішення наступних завдань:

- формування, формалізації і досягнення цілей підприємства;
- розробки і оптимізації моделей бізнес-процесів;
- формування інтегрованої інформаційної бази на підприємстві;
- підтримки прийняття управлінських рішень.

Відповідно до підходу, викладеного у роботі [372], моделювання процесу організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції, автором запропоновано такі етапи:

1. Дослідження стану підприємства – ідентифікація мети, методології та інструментарію бухгалтерського обліку.

2. Аналіз поточного стану – ідентифікація існуючої бізнес-моделі підприємства, включаючи організаційну структуру, модель інформаційних ресурсів, показникову базу оцінювання ефективності бізнес-процесів.

3. Формування нової чи удосконаленої системи бухгалтерського обліку – визначення структури даних, програмні продукти і технології обліку, що характеризують нову структуру системи обліку та процес обліку.

Формально завдання моделювання процесу організації обліку переробних підприємств може бути завданням знаходження відображення функцій обліку на бізнес-процеси підприємства при обмеженнях, що визначені його бізнес-

моделлю. Модель процесу організації бухгалтерського обліку може бути наступною:

$$MP = \langle Am, Bf, BP, Pd, Kf, Pr \rangle, \quad (3.1)$$

де  $Am$  – множина цілей діяльності підприємства, що відображена відповідними показниками;

$Bf$  – множина бізнес-функцій (що визначаються технологічними процесами);

$BP$  – множина бізнес-процесів;

$Pd = \{pd_i\}$  – організаційна структура;

$pd_i$  – одиниці організаційної структури;

$Kf$  – фактори ефективної діяльності підприємства;

$Pr$  – множина правил бізнес-процесів і технологічних процесів.

Бізнес процеси –  $BP$  реалізують бізнес-функції –  $Bf$ , а їх інтеграція відбувається на основі бізнес-правил –  $Pr$ .

Бізнес-правила використовують при моделюванні структур інформаційної бази бухгалтерського обліку і розглядають як інструкцію, що визначає або обмежує деякий аспект діяльності підприємства. Ці правила містять знання про конкретну одиницю або бізнес-процес і, отже, є основою для формування вимог до організації бізнес-процесу. Умовно їх можна розділити на функціональні та нефункціональні.

Бізнес-правила призначені для таких цілей: підтримки структури діяльності; управління функціонуванням підприємства; обліку і створення на його основі інформаційної бази системи управління. Вони реалізують функціональні вимоги до обліку, визначають можливості й поведінку бізнес-процесів.

Бізнес-правила можна представити автором у вигляді такої моделі:

$$Pr = \langle F_{Bf}^{Am}, F_{BP}^{Bf}, F_{Pd}^{Bf}, F_{Kf}^{Am}, F_{BP}^{Pd}, F_{BP}^{Kf} \rangle, \quad (3.2)$$

де  $F_{Bf}^{Am}$  – відображення цілей діяльності підприємства на бізнес-функції;

$F_{BP}^{Bf}$  – відображення бізнес-функцій на бізнес-процеси;

$F_{Pd}^{Bf}$  – відображення бізнес-функцій на бізнес процеси;

$F_{Kf}^{Am}$  – відображення цілей на фактори успішної діяльності;

$F_{BP}^{Pd}$  – відображення організаційної структури на бізнес-процеси;

$F_{BP}^{Kf}$  – відображення критичних факторів успіху на бізнес процеси.

Таким чином:

$$F_{Bf}^{Am} : Am \rightarrow Bf, \quad am \text{ а } Bf_{am}, \quad Bf = \bigcup_{am \in Am} Bf_{am}, \quad am \in Am, \quad (3.3)$$

де  $Bf_{am}$  – підмножина функцій обліку.

Відображення  $F_{BP}^{Bf}$ , дає змогу обліковувати відповідність між бізнес-функціями і бізнес-процесами і має вигляд:

$$F_{BP}^{Bf} : Bf \rightarrow BP, \quad bf \text{ а } BP_{bf}, \quad BP = \bigcup_{bf \in Bf} BP_{bf}, \quad bf \in Bf, \quad (3.4)$$

де  $BP_{bf}$  – підмножина бізнес-процесів направлених на реалізацію бізнес-функцій  $bf$ .

Відображення бізнес-функцій на бізнес-структуру  $F_{Pd}^{Bf}$  дозволяє отримати закріплення функцій за одиницями організаційної структури:

$$F_{Pd}^{Bf} : Bf \rightarrow Pd, \quad bf \text{ а } pd, \quad pd \in Pd, \quad bf \in Bf, \quad (3.5)$$

де  $Pd_{bf}$  – підмножина структурних одиниць підприємства, закріплених за  $bf$ .

Відображення  $F_{Kf}^{Am}$  визначає область досягнення цілей  $Am$  на основі факторів успішної діяльності  $Kf$ :

$$F_{Kf}^{Am} : Am \rightarrow Kf, \quad am \text{ а } Kf_{am}, \quad Kf = \bigcup_{am \in Am} Kf_{am}, \quad am \in Am, \quad (3.6)$$

де  $Kf_{am}$  – підмножина критичних факторів ефективної діяльності для досягнення цілі  $am$ .

Діяльність виконавців бізнес-процесів  $Rl$  це – відображення:

$$F_{BP}^{Pd} : Pd \rightarrow BP_{pd}, \quad pd \in BP_{pd}, \quad BP = \bigcup_{pd \in Pd} BP_{pd}, \quad pd \in Pd, \quad (3.7)$$

де  $BP_{pd}$  – підмножина бізнес-процесів, що реалізуються виконавцями з підрозділу –  $pd$ .

Взаємозв'язок між критичними факторами ефективної діяльності підприємства і бізнес-процесами є основою для визначення показників обліку і оцінки бізнес-процесів:

$$F_{BP}^{Kf} : Kf \rightarrow BP, \quad kf \in BP_{kf}, \quad BP = \bigcup_{kf \in Kf} BP_{kf}, \quad kf \in Kf, \quad (3.8)$$

де  $BP_{kf}$  – підмножина бізнес-процесів, що залежать від конкретних факторів.

Запропонована модель представлення бізнес-процесів підприємства є основою для організації бухгалтерського обліку діяльності підприємства з переробки сільськогосподарської продукції при переході від функціонального управління до інформаційно-процесного.

Опис вихідної моделі необхідний для ідентифікування можливих недоліки в існуючих процесах організації (опис вихідних моделей досліджуваних підприємств наведено в додатку Ц рис. 1-4). Засоби формалізації знань про існуючі особливості технологічних і бізнес-процесів у формі бізнес-правил визначають способи побудови і множини облікових показників в описі системи обліку підприємства.

Таким чином, якщо неможливо побудувати формальний опис елемента моделі бізнес-процесу підприємства, то це свідчить про наявність протиріч і неоптимальність існуючого процесу обліку (наприклад: дублювання даних, невиправдана розгалуженість процесів, невідповідність між процесами та показниками обліку і організаційною структурою).

Відповідно до описаних особливостей бізнес-модель повинна містити інформаційне відображення, в термінах облікових показників, бізнес-функцій та бізнес-процесів підприємства.

Цільова модель описує новий стан підприємства після організації або реорганізації бухгалтерського обліку на підприємстві на основі процесного підходу з урахуванням обмежень  $F_{BP}^{Kf}$ ,  $F_{BP}^{Pd}$ , накладених критичними факторами успіху й організаційною структурою підприємства. Використання цільової моделі дозволяє оптимізувати структуру системи взаємопов'язаних процесів, що реалізують цілі підприємства.

За неможливості отримання необхідної структури процесів через обмеження  $F_{BP}^{Kf}$ ,  $F_{BP}^{Pd}$ , здійснюється коригування цілей, бізнес-функцій, зниження вимог або збільшення доступних матеріальних та трудових ресурсів.

Отже, ітераційний підхід до проектування цільової моделі дозволяє отримати й порівняти безліч проміжних моделей, що відображають можливі функціонування бізнес-процесів підприємства.

На підставі викладеного матеріалу автором зроблено висновок, що побудова детальної математичної моделі, що дозволяє оцінити як економічну ефективність переходу від вихідної до цільової процесної моделі організації бухгалтерського обліку на основі бізнес-процесів підприємства, так і правильність побудови моделі шляхом аналізу призводить до витрат значних часових і фінансових ресурсів, які можна зменшити лише за рахунок використання сучасних інформаційних технологій.

За наведеними етапами реалізації моделі організації бухгалтерського обліку на підприємстві на основі формалізованого представлення бізнес-процесів підприємства, автором узагальнено наступні етапи:

- 1) побудова вихідної бізнес-моделі, що відображає основні процеси на підприємстві;
- 2) побудова цільової моделі представлення бізнес-процесів підприємства;
- 3) актуалізація цільової моделі підприємства.

На першому етапі проводять аналіз і виділення елементів моделі підприємства на основі існуючих документів, що відображають функціонування організації та практику обліку. Критерієм завершення даного етапу є відповідність вихідної моделі реальним бізнес-процесам і системі облікових показників на підприємстві, що підтверджується керівництвом і відповідальними виконавцями.

На другому етапі виконують перетворення формального опису вихідної моделі у формальний опис цільової моделі представлення бізнес-процесів підприємства. При цьому можливі: адаптація, перебудова або реінжиніринг здійснюваних на підприємстві процесів.

На третьому етапі проводиться оптимізацію процесів прийняття рішень і документування елементів моделі та внесення коректив у модель бізнес-процесів підприємства на основі автоматизації документообігу і структурних змін бізнес-процесів на основі модифікації моделі.

Запропонована модель організації обліку підприємства забезпечує можливість вирішення низки завдань, пов'язаних з реалізацією процесного підходу до управління підприємством:

1. Реорганізація діяльності підприємства та реінжиніринг організаційної структури.
2. Автоматизація процесного управління на основі бізнес-правил і створення на цій основі якіснової системи інформаційного забезпечення обліку.
3. Постійне удосконалення системи обліку діяльності підприємства на основі її миттєвої адаптації до структурних змін у середині підприємства.

Перше завдання зазвичай є наслідком зміни діяльності підприємства з причин, зокрема:

- 1) зміна технологій, що використовуються на підприємстві;
- 2) зміна організаційної структури;
- 3) перехід від функціонального управління до процесного;
- 4) реорганізація процесного управління.

Вирішення першого завдання пов'язане з побудовою існуючої (як є) і запланованої (як буде) моделей діяльності підприємства, а також плануванням переходу від існуючої до нової моделі.

У сучасних умовах вирішення завдання реорганізації часто пов'язане з постійними змінами в діяльності підприємства. Причиною зазначених змін зазвичай є висококонкурентне середовище на відповідному ринку, що змушує підприємство повсякчас вдосконалювати бізнес-процеси. У таких умовах доцільно формувати бізнес-процеси зі змінною структурою, послідовність функціонування яких визначається як за попередньо заданою специфікацією, так і поточними даними предметної області. Тобто на кожному кроці процесу планована послідовність процедур коригується на основі наявної інформації про поточний стан підприємства.

Розв'язання завдання автоматизації управління процесами значною мірою визначається вимогами до інформаційно-керуючих або інформаційно-аналітичних систем. Ці вимоги формуються на основі запропонованої моделі, причому бізнес-правила становлять основу функціональних вимог.

Подальший розвиток представленого в даному підрозділі підходу пов'язаний з формалізацією динамічних характеристик гнучких бізнес-процесів, особливо бізнес-процесів зі змінною структурою, для того щоб забезпечити наступні можливості щодо управління і моніторингу бізнес-процесів:

- прогнозування поведінки сукупності процесів підприємства на основі бізнес-правил;
- вибір зміненої послідовності процедур бізнес-процесів унаслідок впливу зовнішніх збурень;
- підвищення результативності бізнес-процесів підприємства в умовах змін у діяльності підприємства;
- оцінка часових і матеріальних витрат при зміні бізнес-процесів під впливом зовнішніх чинників.

Практичне застосування розглянутої моделі дало змогу автору визначити такі переваги:

1. Автоматизація процесів на ранніх етапах створення й удосконалення систем обліку.

2. Прогнозування ефективності та результативності будь-якого напрямку діяльності підприємства на основі представлення бізнес-процесів та їх зв'язку з організаційною структурою за допомогою бізнес-правил і інформаційної бази бухгалтерського обліку.

Реорганізація бізнес-процесів спрямована на підвищення їх ефективності на основі впровадження досконалих процедур обліку, ґрунтується на сукупності заходів щодо вдосконалення системи управління і технологій діяльності підприємства та орієнтована на стратегію його розвитку. Виконання завдання реорганізації бізнес-процесів зазвичай є наслідком зміни організаційної структури та системи обліку відповідно до зміни цілей діяльності підприємства, необхідності застосування нових технологій, появи нових процесів у зовнішньому середовищі і т.д.

Отже, до реорганізацію й постійне удосконалення систем обліку діяльності підприємства зазвичай зумовлюють динамічні зміни у функціонуванні підприємства, які потребують регулярної адаптації бізнес-процесів згідно із скорегованою метою підприємства, а також викликані неконтрольованими зовнішніми впливами.

Відповідно, реалізація процесного підходу до організації обліку на підприємстві повинна ґрунтуватися на бізнес-процесах зі змінною структурою. Для управління такими бізнес-процесами в дисертації пропонується використовувати бізнес-правила з їх функціональним відображенням.

Функціональні вимоги визначають опис бізнес-процесів, які повинні бути реалізовані в межах розробленої моделі представлення бізнес-процесів підприємства (додаток Ц). Функціональні вимоги також можуть бути відображені за допомогою таких засобів:

– структур даних і знань на основі системи облікової інформації;



- керуючих послідовностей (наприклад, у формі діаграми подій і станів);
- об'єктно-орієнтованої технології (з використанням класів об'єктів і описом їх взаємодії).

Виявлення, перевірка правильності та верифікація функціональних вимог є комплексною проблемою для кожного конкретного підприємства.

Після формування вимог виникає проблема перевірки їх цілісності та несуперечності, відповідності вимог і цілей, контролю функціональних вимог та ідентифікації основних показників контролю протягом життєвого циклу бізнес-процесів підприємства.

Рішення дослідженої проблеми на основі запропонованого в дисертації підходу пов'язане з виділенням, перевіркою та верифікацією бізнес-правил як основи для функціональних вимог системи бухгалтерського обліку і процесу його формування й удосконалення.

Таким чином, виявлення бізнес-правил є важливою частиною етапу формування вимог до обліку діяльності підприємства. Помилкові, неповні, неоднозначні й суперечливі вимоги значною мірою ґрунтуються на відсутності або суперечливості бізнес-правил.

Автор стверджує, що поряд із дослідженими раніше особливостями, бізнес-правила виражають логіку функціонування бізнес-процесів і бізнес-процедур на основі знань, одержаних після аналітичної обробки інформації, що отримана з системи бухгалтерського обліку.

Бізнес-правила визначають життєвий цикл продуктів, послуг і відповідної інфраструктури, а також бізнес-процесів. Використання бізнес-правил надає ряд переваг, пов'язаних з більш точним і формальним виявленням вимог до бізнес-процесів організації: незалежність від технічної бази; безпосередня реалізація правил в рамках автоматизації прикладних задач обліку; забезпечення формалізованого представлення вимог до якості; зменшення витрат при внесенні змін у бізнес-процеси; забезпечення балансу між гнучкістю і централізованим контролем у системі обліку тощо.

Після ідентифікації бізнес-правил необхідно будувати відображення  $F_{Bf}^{Am}, F_{BP}^{Bf}$ . Таке відображення здійснюються на основі суперпозиції  $Bpr$ , що дозволяє перейти від формальних вимог щодо системи обліку до реалізації бізнес-функцій і реалізації бізнес-процесів.

Таким чином, застосування суперпозиції бізнес-правил відповідно до запропонованого підходу еквівалентне застосуванню оператора, що забезпечує знаходження елементів бізнес-процесів (бізнес-об'єктів, процедур) і їх облікового відображення на основі цілей та бізнес-функцій та дає змогу оцінити якість відповідальності за організацію обліку бізнес-процесів (для досліджуваних підприємств – додаток Щ).

Оператором суперпозиції правил ( $P$ -оператором) називається процедура знаходження елементів бізнес-процесів  $E(BP_i)$  і їх стану за заданими бізнес-правилами  $Bpr^*$  на основі наявної бізнес-функції  $Bf_k$  та (або) попереднього опису бізнес-процесу  $BP_i$  відповідно до:

$$E(BP_i) = P[Bf_k, BP_i, Bpr^*], Bpr_i \subset Bpr, Bf_k \in Bf. \quad (3.9)$$

При попередньому аналізі документації й опитуванні менеджменту підприємства суперпозицію правил можна ідентифікувати неоднозначно. Тому на практиці є доцільною декомпозиція правил на множини базових, кожне з яких має такі загальні властивості: наявність декларативної форми; висловлює одну закономірність; зазвичай виражене у вигляді тексту на природній мові; орієнтоване на потреби підприємства, а не на технологію реалізації правила і технології обліку; відображає особливості функціонування підприємства. Тобто, реалізація відображення бізнес-функцій на бізнес-процесів вимагає формування моделей подання правил таких чотирьох основних типів (додаток Ю):

- 1) визначення об'єктів бізнес-процесу і зіставних їм показників;
- 2) класифікація об'єктів бізнес-процесу;
- 3) управління бізнес-процедурами;

4) визначення структурних взаємозв'язків між елементами бізнес-процесів і взаємозв'язків між відповідними їм показниками.

Таким чином, отримано формальне визначення бізнес-правил чотирьох основних типів. Отримані моделі бізнес-правил забезпечують формалізацію функціональних вимог і, відповідно, створюють умови для цілеспрямованої зміни структурних компонентів бізнес-процесу і взаємозв'язку між цими компонентами, що вимагає розробки багатокомпонентної моделі організації обліку на підприємстві на основі ідентифікації бізнес-процесів та ключових облікових показників їх ефективності. З використанням пакета прикладних програм ARIS Business Studio Toolkit проведено реалізацію запропонованої моделі (у т. ч. аналіз ключових проблем, ефективності бізнес-моделей та якості відповідальності за облік бізнес-процесів верхнього рівня) для підприємств ПАТ «Тернопільський молокозавод», Філія «Монастириський молочний завод» ТзОВ «Продагроальянс», ПП «Альма-Віта». За результатами моделювання можна зробити висновок про те, що ПАТ «Тернопільський молокозавод» має ефективніший і якісніший процес організації обліку, що спричинено розвиненішою й оптимальнішою організаційною структурою та орієнтацією обліку на показники стратегічного управління та концепцію ключових показників.

Бухгалтерський облік слугує зв'язком між фактами господарського життя підприємств з переробки сільськогосподарської продукції та особами, що приймають рішення. При створенні інформаційної бази слід враховувати, що існує ендогенне середовище, а саме: організаційна структура підприємства, його потенціал, географічні межі діяльності, менеджмент, та екзогенне середовище, з яким ця структура взаємодіє. У бухгалтерському обліку надається перевага послідовному ієрархічному виділенню підсистем, за якого зв'язки між елементами підсистеми найбільші, а між самими підсистемами – найменші.

Причому склалася така ситуація: з одного боку, менеджери не знають, що корисного зможе дати їм бухгалтерський облік, а з іншого – бухгалтери, не

маючи чітко поставлених перед ними завдань, не здатні дати те, що реально необхідне для бізнесу.

На практиці виявляється, що бухгалтерія працює у відриві від функцій управління. Відсутній основний, зумовлений теорією, потік бухгалтерської інформації до менеджерів підприємства. Бухгалтерський облік по суті працює на одного зовнішнього споживача – державу, тобто є обов'язковим елементом фірми. Саме тому в бухгалтерському обліку важливим моментом є не тільки реєстрація фактів господарського життя, а й чітке виділення суб'єкта, для якого ця подія мала значення. Інформація, яка подається на вхід системи, повинна містити лише ті дані, що необхідні для формування вихідних документів. Будь-які інші дані в цій системі не потрібні, а зусилля, витрачені на їх збір і підготовку, даремні.

Першим кроком у цьому випадку повинна стати організація інформаційних запитів різних відділів адміністрації до бухгалтерії і розробка формату та графіків надання інформації. Визначальної позиції у раціоналізації інформаційних потоків набуває також організація документообігу, здатна забезпечити уникнення дублювання інформації через структурні підрозділи на підприємстві, мінімізація маршруту її проходження. За своєю суттю останнє завдання (мінімізація маршруту проходження) відповідає рішенням, які можна обґрунтувати через використання теорії графів. Більше того, використання цієї теорії уможливорює не лише оптимізацію шляху інформації від першоджерела до кінцевого користувача з урахуванням усіх обов'язкових позицій, встановлених чинним законодавством (підписи за ієрархією, легалізація операції тощо), а й дозволяє вирішити питання оптимізації витрат загалом.

Роль облікової системи, побудованої з використанням названого підходу, в умовах ресурсної кризи постійно зростає, а наявні технічні можливості реалізації відповідають запитам побудови. У цьому контексті її запровадження, особливо щодо найбільш чутливого й впливового на результати діяльності об'єкта обліку, яким є витрати, сприятиме оптимізації й підвищенню ефективності діяльності та якості продукції переробних підприємств, дозволить

уникати ризиків і непродуктивних втрат. Для прикладу автором наведено розробку рішення завдання оптимального планування витрат виробництва щодо забезпечення підприємства з переробки сільськогосподарської продукції необхідною сировиною. Основними складовими, які найбільше впливають на обсяг витрат, є: відстань до постачальника сировини ( $P_v$ ); ціна за одиницю сировини з врахуванням її якості ( $C_i$ ); транспортні засоби (власні, постачальника, перевізника). Показник постачання сировини (коефіцієнт відстаней) –  $\Pi_{пск}$  зумовлюється відстанню перевезення і ціною, яка формується на основі урахування транспортування. Тому розрахунок  $\Pi_{пск}$  буде формалізовано таким чином:

$$\Pi_{пск} = C_{окм}^i \cdot \sum_{i=1}^n S_i + \sum_{i=1}^n k_i C_i \quad (3.10)$$

де  $S_i$  – відстань перевезення від постачальника сировини;

$C_{окм}^i$  – ціна за 1 км перевезення і-того перевізника;

$k_i, C_i$  – відповідно кількість та ціна і-тої продукції.

Показник  $\Pi_{пск}$ , основною складовою якого є відстань перевезення, пропонується розраховувати через використання запропонованих коефіцієнтів (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

**Значення показника постачання сировини  
молочної продукції (коефіцієнта відстаней)**

№ п/п	Відстань	Показник $\Pi_{пск}$ (грн.)	Показник $\Pi_i$
1	до 20 км.	40030	1
2	від 21 км. до 50 км.	40630	0,8
3	від 51 км. до 100 км.	41530	0,6
4	від 101 км. до 500 км.	43030	0,4
5	більше 501 км	55030	0,2

Примітка: Для розрахунку  $\Pi_{пск}$   $S$  – відстані перевезення взято відповідно 20, 50, 100, 500 та 1000 км,  $C_{окм}$  – ціна за 1 км перевезення 30 грн,  $k_i=1000$  кг,  $C_i = 40$  грн.  
Розроблено автором.

Для отримання більш точних результатів кожний показник формули (3.10) можна деталізувати через використання вагових коефіцієнтів  $\eta_1$ ,  $\eta_2$ , тоді вона набуде вигляду:

$$P_{пск} = \eta_1 \cdot P_{пск} + \eta_2 \cdot P_u \quad (3.11)$$

При цьому вагові коефіцієнти  $\eta_1$ ,  $\eta_2$ , які мають вплив на запропоновані показники та використовуються для обчислення результуючого чинника, визначають на основі експертної оцінки. Їх величина залежить від конкретних умов суб'єкта господарювання і його потреби в такій деталізації. З метою спрощення обчислень в дисертаційному дослідженні щодо них автором застосовано метод абстрагування, оскільки обґрунтування чинників впливу вимагає більш детальної оцінки умов кожного з досліджуваних підприємств. Окрім того, предметні пропозиції дадуть змогу лише удосконалити запроповану методику, але суттєво не вплинуть на загальний алгоритм обчислень.

Підприємству з виробництва наприклад молочної продукції потрібно встановити ймовірно прямі витрати сировини і матеріалів на одиницю виробу  $K_{всм/одп}$  з урахуванням якості продукції  $K_{яп}$ , прямі витрати праці на одиницю виробу (заробітна плата)  $K_{зп}$ . Ціноутворення сировини прямо пропорційне якості сировини, тобто, чим вона якісніша, тим вища ціна, отже ці показники можна об'єднати за допомогою співвідношення:

$$Ц_{оп} = K_{всм/одп} \cdot K_{яп}. \quad (3.12)$$

Тому для встановлення коефіцієнта якості ( $K_{яп}$ ), який слід врахувати при вирішенні завдання оптимізації витрат на сировину для молокопереробного підприємства, доцільно скористатися однією з найбільш вагомих характеристик молока, якою вважається його жирність. Для її позиціонування у розробленому алгоритмі обчислень можна скористатися запропонованими у табл. 3.14 значеннями.

**Рекомендовані значення поправочних коефіцієнтів,  
що враховують якість молока**

№ п\п	Коефіцієнт жирності молочної продукції, %	Значення $K_{яп}$
1	від 1 до 2	0,2
2	від 2 до 2,5	0,4
3	від 2,6 до 3	0,6
4	від 3,1 до 3,5	0,8
5	більше 3,6	1

*Запропоновано автором.*

Поправочні коефіцієнти ( $K_{яп}$ ) у числовому вираженні вказують, яким чином вони впливають на ціну одиниці продукції.

На основі оцінок показників  $\Pi^*$  та  $\Pi_{он}$  доцільно визначити критерій, який потрібно мінімізувати. Ним буде постачальник з мінімальною відстанню і найвищою якістю сировини (молока). Тобто, пропонується знайти значення  $K_{онц}^i$  – і-го постачальника для якого віддаль перевезення мінімальна і висока якість сировини:

$$K_{онц}^i = \frac{\Pi^*}{\Pi_{он}} \rightarrow \min \quad (3.13)$$

Рекомендований показник одночасно враховує показник постачання сировини (коефіцієнт відстаней)  $\Pi_{нск}$ , зумовлений відстанню перевезення і ціною, та прямі витрати сировини і матеріалів на одиницю виробу з урахуванням якості продукції  $\Pi_{он}$ .

У табл. 3.15 наведено показники критерію  $K_{онц}$ , здатного до забезпечення оптимізації рівня витрат з урахуванням ціни одиниці продукції, якості сировини та вартості перевезення.

Таблиця 3.15

Показники критерію  $K_{опц}^i$  оптимального рівня витрат на сировину

$\Pi^*$ \ $C_{он}$		1	0,8	0,6	0,4	0,2
1	1	1	0,8	0,6	0,4	0,2
0,8	1,25	1,25	1	0,75	0,5	0,25
0,6	1,66666667	1,66666667	1,33333333	1	0,66666667	0,33333333
0,4	2,5	2,5	2	1,5	1	0,5
0,2	5	5	4	3	2	1

Запропоновано автором.

Проведені дослідження дозволяють встановити, що відповідно до характеристик постачання сировини (коефіцієнт відстаней)  $\Pi_{пск}$ , який залежить від відстані перевезення, ціни та прямих витрати сировини і матеріалів на одиницю виробу з урахуванням якості продукції  $C_{он}$ , оптимальний рівень  $K_{опц}^i$  досягається тоді, коли  $K_{опц}^i$  набуває значення від 0,2 до 0,6 (рис. 3.16).

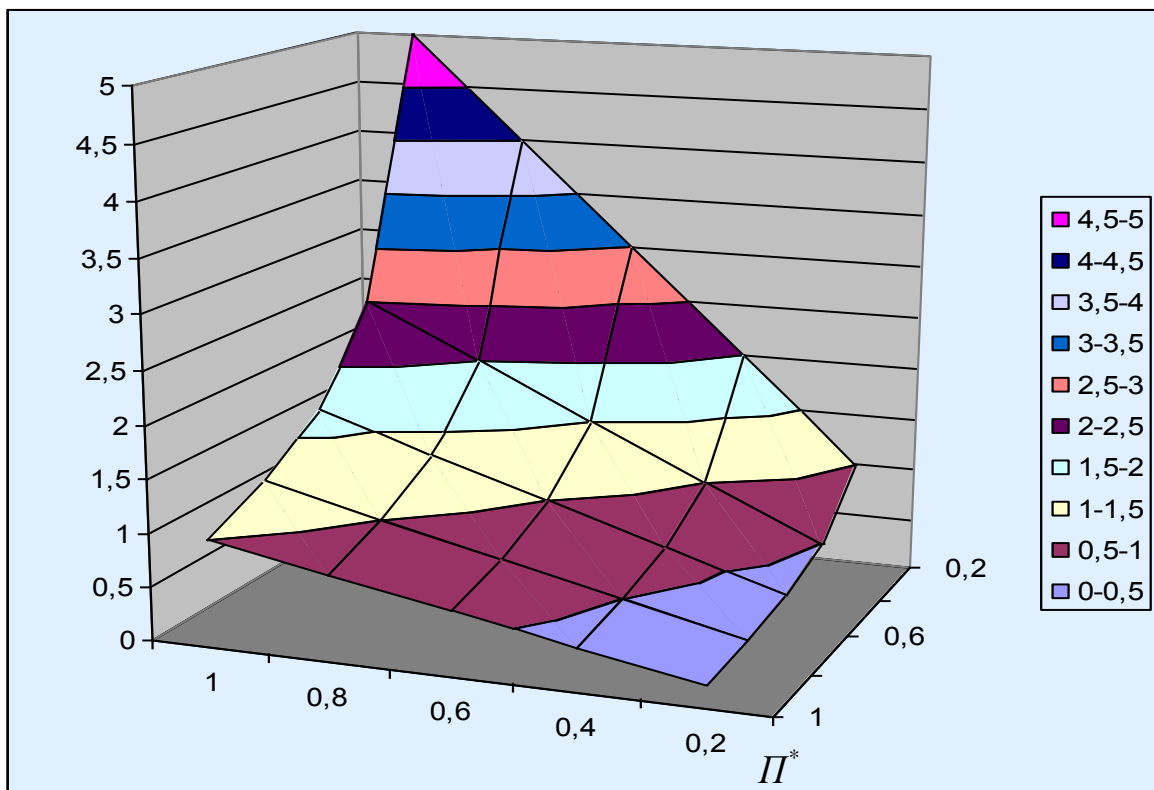
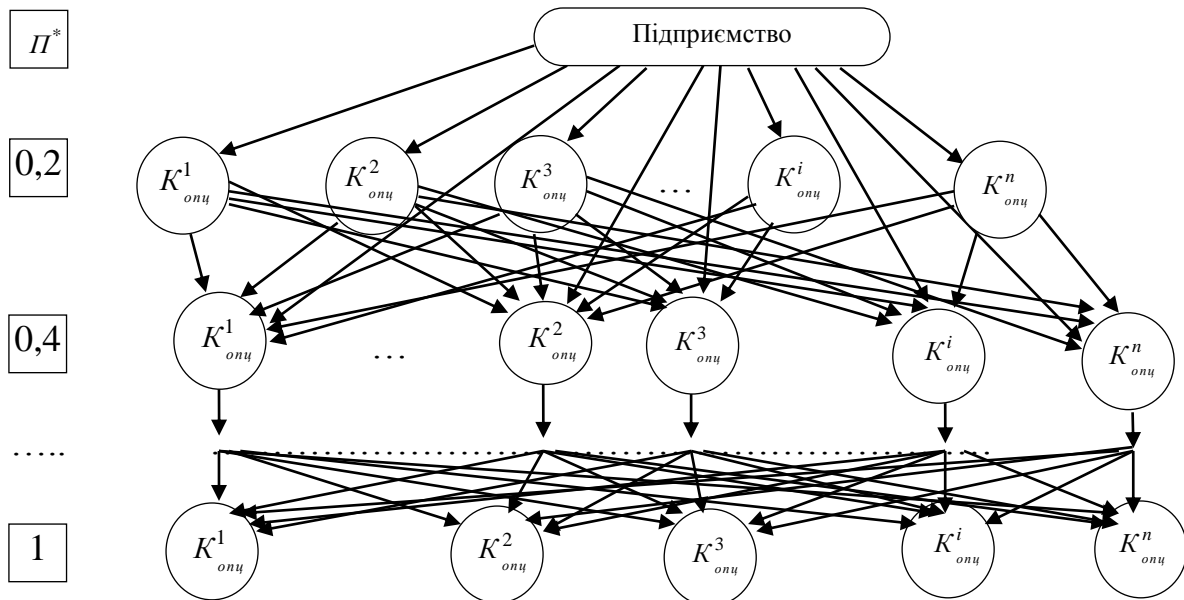


Рис. 3.16. Оцінка критерію  $K_{опц}^i$



Якщо сировину забирають у декількох пунктах, тоді  $\sum_{i=1}^n K_{опц}^i \rightarrow \min$ , де  $n$  - кількість постачальників. З урахуванням критерію  $K_{опц}^i$  пропонується граф-модель оптимального рівня витрат на сировину.

Розроблені автором теоретико-організаційні основи ведення бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції на засадах теорії графів сприяють оптимізації витрат, що в умовах конкурентного середовища надзвичайно важливо. Основною компонентою обрано формування граф-моделі оптимального рівня витрат на придбання сільськогосподарської продукції для переробки (рис. 3.17).



**Рис. 3. 17. Граф – модель оптимізації рівня витрат підприємств переробної промисловості на сільськогосподарську продукцію (сировину)**

Примітка  $K_{опц}^i$  – критерій оптимальності, для якого виконується умова

$$\sum_{i=1}^n K_{опц}^i \rightarrow \min, \text{ де } n - \text{кількість постачальників;}$$

Розроблено автором.

Застосування запропонованого підходу дає змогу більш оперативно формувати вихідну інформацію і своєчасно реагувати на критичні ситуації, пов'язані з постачанням продукції для переробки за умови понесення

оптимальних витрат. Такий підхід сприяє оптимізації ресурсовикористання через своєчасне усунення виявлених недоліків і ризиків. Для організації облікового забезпечення реалізації запропонованої моделі доцільно в Наказі про облікову політику прописати положення щодо вирішення організаційних питань.

Зокрема, по-перше, для обґрунтування вибору оптимального варіанта цін слід сформувати комісію в складі 3-х осіб (головного бухгалтера чи його заступника, бухгалтера з обліку матеріалів і економіста відділу маркетингу). Повноваженнями комісії пропонується передбачати моніторинг цін, формування порівняльної відомості цінових пропозицій, запитів на потрібні поставки, а також оформлення акта про результати моніторингу цінових пропозицій. У питаннях іншого документального забезпечення комісія повинна ініціювати запит на формування бухгалтерської довідки про наявні альтернативні варіанти витрат і укладання договорів про поставки (рис. 3.18).



**Рис. 3. 18. Повноваження моніторингової комісії підприємств з переробки сільськогосподарської продукції щодо оптимізації витрат на сировину**

*Розроблено автором.*

Пропонується форма порівняльної відомості у вигляді таблиці, яка дозволяє ідентифікувати максимально вигідні ціни на сировину, можливі обсяги поставки та контрагентів (табл. 3.16). У ній наведено приклад щодо моніторингу цін на сировину для молокопереробних заводів – молоко, яке може відрізнятися за якісними параметрами, зокрема відсотком жирності. У такому

разі існує потреба перерахунку ціни на стандартну жирність (яка в таблиці показана в гр. 7 через знак «/»), а також відповідного врахування у відхиленнях (що зроблено в гр. 10 «Примітки»).

Таблиця 3.16

(найменування підприємства, організації)

Код ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

### ПОРІВНЯЛЬНА ВІДОМІСТЬ

обліку цінових пропозицій на поставку МОЛОКО  
(найменування виду сировини)

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Відділ
1	03.03.2015 р.	7	Моніторингова комісія

№ з /п	Найменування постачальника	Реквізити постачальника	Сировина <u>МОЛОКО</u>					Відхилення від мінімальної ціни	Примітки
			шифр	одиниці виміру	кількість	якісні показники (% жирності)	ціна за одиницю		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Горинь	47412, Тернопільська обл., Лановецький р-н, с. Борсуки тел. основний: (03549)44146; тел. бухгалтера: (03549)44135. Код ЄДРПОУ: 03782954	1270	л	10000	3,3	5,30/5,62	-	-
2	Медобори	47744, Тернопільська обл., Тернопільський р-н, с. Скоморохи тел. основний: (03552)294230; тел. бухгалтера: (03552)294533. Код ЄДРПОУ: 00954567	1270	л	800	3,3	5,50/5,83	+ 0, 20	+0,21
3	Нічлава	48271, Тернопільська обл., Гусятинський р-н, с. Коцюбинці ...	1270	л	1200	3,5	5,80/5,80	+ 0,50	-0,18
...									

Голова комісії \_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

Члени комісії \_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)  
\_\_\_\_\_ (підпис) (прізвище та ініціали)

*Розроблено автором.*

За результатами складання відомості моніторингова комісія зобов'язана підготувати акт за запропонованою формою (табл. 3.17).

## Рекомендована форма акта моніторингової комісії

\_\_\_\_\_ (найменування підприємства, організації)

Код ЄДРПОУ \_\_\_\_\_

### АКТ

моніторингу цінових пропозицій на поставку \_\_\_\_\_ МОЛОКА \_\_\_\_\_  
(найменування виду сировини)

Номер документа	Дата складання	Код виду операції	Відділ
01	03.03.2015 р.	5	Моніторингова комісія

Комісія у складі: головного бухгалтера \_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

бухгалтера з обліку матеріалів \_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

економіста відділу маркетингу \_\_\_\_\_  
(прізвище та ініціали)

Провівши моніторинг цінових пропозицій на поставку сировини для переробки

\_\_\_\_\_ (найменування сировини)

прийшла до висновку, що оптимальним варіантом є укладання договорів на поставку з

\_\_\_\_\_ (найменування організації постачальника)

Обґрунтування: Постачальник в змозі забезпечити \_\_\_\_\_ процентів необхідного обсягу сировини за ціною \_\_\_\_\_, що на \_\_\_\_\_ грн. менше, ніж на умовах чинного постачальника

\_\_\_\_\_ (найменування організації постачальника)

Загальна оптимізаційна вигода на поставку \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ (обсяг, одиниці вимірювання та найменування сировини)

складе \_\_\_\_\_ грн.

Голова комісії \_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

Члени комісії \_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_ (підпис) \_\_\_\_\_ (прізвище та ініціали)

*Розроблено автором.*

Використання запропонованої моделі шляхом застосування відповідного програмного забезпечення дасть змогу зменшити витрати часу облікових працівників на технічні, рутинні операції (завдяки механізмам спрощення алгоритмів обчислень і формування вихідних даних). Постановка задачі для програмування формування рекомендованих форм документів має включати їх взаємозв'язок через систему ключових оптимізаційних показників (мін ціна, мін витрати на доставку і т.п.). Пошук мінімуму також може бути запрограмований.

Ввести запроповану автором модель до загальної системи організації обліку не становить особливих зусиль, оскільки членами комісії рекомендовано обирати облікових працівників, які мають навик роботи з документами, ефективно виконують і такий вид робіт як оцінка цінових пропозицій та обґрунтування доцільного способу поставки і найбільш вигідного постачальника.

Однак слід зауважити, що проведення такого роду обліково-аналітичних процедур вимагає витрат робочого часу. Однією з можливостей його вивільнення є скорочення кількості контрольних операцій, які виконують облікові працівники.

Автором проведений комплексний аналіз системи бухгалтерського контролю на 64 підприємствах переробних галузей і різних форм власності Тернопільщини, що належать до малого і середнього бізнесу. На питання, чи організований на Вашому підприємстві бухгалтерський контроль, 97% респондентів відповіли негативно, але зазначили (94%), що на обстежених підприємствах діє система внутрішнього функціонального контролю.

У результаті був виявлений комплекс типових проблем в організації системи бухгалтерського контролю, характерних для переробних підприємств. Функції контролю в основному виконують бухгалтери (30%) та працівники торгових відділів (21%).

Налагоджена система контролю має велике значення у сфері переробної промисловості. В першу чергу це стосується контролю якості. Контроль

повинен: мати стратегічний характер; бути орієнтований на результат; конструктивним; достатньо гнучким, тобто еластичним і пристосовуватися до змін зовнішнього і внутрішнього середовища; бути простим тобто зрозумілим і використовувати прості й доступні методи; мати раціональне співвідношення витрат для досягнення цілей підприємства.

Перевірка контрольованих об'єктів обліку здійснюється на основі складеного внутрішнього плану контролю, що являє собою перелік змісту процедур, призначених для збору інформації. Основними суб'єктами контролю є директор, головний бухгалтер, інші облікові працівники, завідувач виробництвом тощо.

Об'єктом контролю на підприємстві є виробничий процес, з одного боку, та спожиті у виробничому процесі ресурси (трудові, матеріальні, фінансові, природні) – з іншого, а також доходи, отримані в ході виробничого процесу, фінансові результати та ін. Кожен з об'єктів контролю пов'язаний з діяльністю персоналу підприємства: матеріальновідповідальних осіб, диспетчерів, керівників структурних підрозділів, бухгалтерів.

Для мінімізації витрат робочого часу облікових працівників на здійснення бухгалтерського контролю з усього переліку об'єктів контролю слід виокремити ті, що мають мінімальний ризик допущення помилок і зловживань і ті, щодо яких такий ризик є достатньо високим. Такі місця слід шукати на основі проведення оцінки виявлених порушень у бальному (max=10 балів) або грошовому виразі (% , частка) в загальній сумі понесених втрат або нарахованих штрафних санкцій) (табл. 3.18).

Відповідно до обчислень, здійснених у табл. 3.18, найбільший ризик порушень мають операції щодо відображення в обліку придбання сировини і матеріалів, витрат і формування собівартості, реалізації готової продукції. З огляду на це контрольні дії бухгалтерських працівників слід зосередити саме на них. Сутність такого підходу полягає в здійсненні оцінки потреби в бухгалтерському контролі й обґрунтуванні на цій основі місць його обов'язкового проведення.

**Рекомендований підхід до оцінки рівня ризику допущення помилок і  
зловживань при організації та веденні бухгалтерського обліку**

№ п/п	Зміст операції (1)	Оцінка ризиків в балах (2)	Обсяг штрафних санкцій по виявлених порушеннях	
			грн. (3)	% / коеф. (4)
1	2	3	4	5
1	Облік придбання основних засобів і інших необоротних активів	1	1254,37	4,1/0,041
2	Облік безготівкових коштів	2	850,34	2,8/0,028
3	Облік готівкових коштів	3	70,00	0,2/0,002
4	Облік придбання сировини і матеріалів	8	7320,25	23,9/0,239
5	Облік витрат на транспортування цінностей	8	2300,17	7,5/0,075
6	Облік вантажно-розвантажувальних робіт і розрахунків за них	7	1327,23	4,3/0,043
7	Облік витрат і формування собівартості продукції	9	7420,18	24,3/0,243
8	Облік розрахунків з оплати праці	3	1123,41	3,7/0,037
9	Облік розрахунків з дебіторами	5	2234,94	7,3/0,073
10	Облік розрахунків з оподаткування	3	1257,65	4,1/0,041
11	Облік реалізації продукції	7	3752,74	12,4/0,124
12	Формування звітності	4	1635,17	5,4/0,054
...			-	
	<b>Всього</b>		<b>30546,45</b>	<b>100/1</b>

Примітка: 1– перелік операцій визначається виходячи з виявлених порушень, вписаних в акт перевірки; 2 – встановлюється на основі емпіричної оцінки за 10 бальною шкалою; 3 – дані отримують з акта ревізії (можливим варіантом є обчислення середньої суми по 2-х і більше актах); 4 – у 5 до загального підсумку / коефіцієнт (частка суми по операції/загальна сума)

*Розроблено автором.*

Отже, з усього переліку господарських операцій, щодо яких здійснюється бухгалтерський контроль доцільно обирати з найбільшим коефіцієнтом ризику. У наведеному випадку вони в основному пов'язані з формуванням собівартості (рис. 3.19).



**Рис. 3.19. Контроль формування собівартості виробленої продукції переробних підприємств**

*Узагальнено автором.*

Реалізація такого підходу до бухгалтерського контролю уможливилює забезпечення миттєвого реагування та недопущення втрат і неефективних витрат, а використання економіко-математичного інструментарію дає змогу обрати кращі альтернативи діяльності.

Подальша деталізація організації бухгалтерського контролю виявлених проблемних ділянок обліку повинна включати узгодження дій не лише облікових працівників, а й інших учасників здійснюваних господарських операцій. Зокрема, організацію придбання на підприємствах переробки можна умовно поділити на дві частини: заготівля сировини і придбання інших матеріальних ресурсів. Таким чином, на підприємствах на стадії «придбання» виникають ситуації, які вирішуються спільно фахівцями з обліку, менеджерами



із закупівлі та виробництва (розробка та оцінка системи придбання, договорів, ефективності побудови логістичного ланцюжка з руху сировини; аналіз якості виробничих запасів, складського обліку, формування системи вхідного контролю, аналіз складу постачальників і контроль розрахунків з ними, аналіз якості поставок та кредиторської заборгованості тощо).

У процесі здійснення контролю придбання сировини основна мета бухгалтерського контролю полягає у визначенні потреби в ресурсах та мінімізації матеріальних витрат. Для досягнення зазначеної мети необхідно вирішити такі завдання: пошук і вибір постачальників; аналіз якості закупуваної сировини і матеріалів; визначення оптимальної партії закупівель; аналіз і оцінка величини транспортно-заготівельних витрат; визначення оптимальної величини складських запасів і т.д.

На стадії виробництва основна мета контролю полягає у підготовці рішень, спрямованих на зниження витрат на виробництво продукції та забезпечення безперебійної й ритмічної роботи переробного підприємства. У зв'язку з цим необхідно вирішити низку завдань: визначити потребу в необхідних матеріальних ресурсах; здійснити аналіз і оцінку розміру незавершеного виробництва; поділити умовно-постійні (умовно – змінні) витрати на постійну і змінну частини; здійснити аналіз норм витрат на виробництво і відхилень від них з виявленням причин відхилень і винуватців; аналіз якості готової продукції; забезпечити збереження готової продукції до її продажу клієнтам.

Не вдаючись до детального розгляду проблеми розвитку системи бухгалтерського контролю у зв'язку з його дотичним відношенням до предмета й об'єкта дослідження, автор стверджує, що найбільш поширеними варіантами контрольного дослідження є прямий і зворотний способи: 1) від документа до регістра та Головної книги; 2) від Головної книги (регістра) до первинного документа. Обидва варіанти доцільно застосовувати для контролю діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції. Вибір здійснюється обліковим працівником та залежить від того, наскільки зручний він для нього. Однак обліковий працівник може використовувати власні підходи до проведення контролю, єдиною умовою якого має бути взаємозв'язок між

прийомами та можливість застосування одночасно в різних комбінаціях (для додаткової перевірки). Це дозволяє більш глибоко комплексно контролювати й аналізувати діяльність підприємств з переробки сільськогосподарської продукції, виявляти резерви можливого підвищення їх ефективності. Особливу увагу слід приділяти прийомам моделювання господарських ситуацій, правовій і економічній стороні здійснення фактів господарського життя.

Узагальнення результатів та їх економічна інтерпретація за результатами контролю може здійснюватися шляхом складання висновків, різних зведень, таблиць, діаграм, звітів із зазначенням найкращого варіанта управлінського рішення. Результати повинні дозволити менеджерам виявити сильні та слабкі сторони в діяльності підприємства (на кожній стадії виробничого процесу) й ухвалити управлінське рішення, спрямоване на вдосконалення діяльності підприємства в подальшому. У кожній конкретній ситуації суб'єкт контролю повинен керуватися своїми професійними навичками і судженням, а також завданнями і ступенем деталізації інформації, необхідної менеджменту підприємства.

Відповідно до цього, організація бухгалтерського обліку має бути орієнтована на здійснення контролю з метою попередження порушень та зловживань і виконувати такі основні функції: а) регулятивну – створення умов, які б дозволили працюючим через систему інтегрованого обліку вирішувати будь-які протиріччя і конфлікти в межах вимог чинних законів; б) попереджувальну – одна з гарантій забезпечення принципів соціального захисту працюючих і роботодавців, збереження майна підприємства; в) охоронну, яка убезпечує свободу і права працюючих від правопорушень, захищає соціальнозначущі цінності. У цьому виявляється гуманістична спрямованість попередження порушень через систему інтегрованого обліку; г) виховну через використання методів переконання, корегування поведінки працівників переробних підприємств.

Таким чином, попередження порушень і злочинів у сфері господарювання є частиною соціального управління через систему обліку та передбачає здійснення ряду економічних, організаційно-виробничих, технічних, правових і виховних заходів.

### Висновки до розділу 3

Дослідження організаційних підходів до процесу відображення в обліку діяльності переробних підприємств системоутворюючого чинника – витрат і стану внутрішнього контролю – дає підстави зробити наступні висновки:

1. У переробній промисловості кожен вид виробництва має певну специфіку організації переробки, характер організації праці, рівень механізації виробництва і, як наслідок, специфіку організації бухгалтерського обліку цих процесів.

2. У нормативних актах відсутнє чітке визначення поняття «витрати», тому автор пропонує таке формулювання цього терміну. Витрати – це грошовий вираз обсягів ресурсів, використаних на виробництво і збут продукції за звітний період, які формують калькуляційні статті собівартості продукції (виконаних робіт, послуг).

3. У більшості підприємств з переробки сільськогосподарської продукції технологічний процес поділяється окремі фази (етапи). Тут знаходять прояв галузеві особливості щодо обліку витрат технологічних матеріалів, нарахування оплати праці тощо. Облік відображає здійснені факти господарського життя, а розробку планів і бюджетів не може розглядати як облік. Натомість уведення в систему обліку планових та якісних показників буде одним із варіантів інтеграції різних видів обліку. Облік рекомендується організовувати за фазами, етапами, процесами виробництва. Номенклатуру статей витрат рекомендується конкретизувати залежно від особливостей кожного виробництва, а облік витрат вести за кількома фазами (переділами), за кожним видом основної продукції відкривати аналітичний рахунок, витрати, які неможливо відразу віднести на конкретне виробництво, накопичувати окремо для наступного розподілу. Пропонується щороку переглядати перелік статей калькуляції, вводити до їх складу за необхідності нові статті та виключати невикористовувані. У системі інтегрованого обліку слід перегрупувати статті таким чином, щоб вони дозволяли концентрувати увагу менеджменту на неефективних витратах. Калькулювання собівартості продукції – це окремий етап обліку, а його основу складають способи калькулювання.

4. Кожна нова технологія виробництва, її удосконалення та заміна сировини зумовлюють необхідні зміни в організації аналітичного обліку переробних підприємств. Чим складніша технологія, тим детальнішою має бути організація аналітичного обліку. Асортимент готової продукції повинен відповідати даним аналітичного обліку, в якому відображаються витрати сировини і матеріалів за їх кількістю та якістю. У регістрах аналітичного обліку рекомендується відображати натуральні та якісні характеристики сировини і матеріалів, які надходять на підприємство. Виокремлено вимоги відповідності аналітичного обліку витрат стану, змінам і удосконаленням технологічного процесу. Основою ведення бухгалтерського контролю обсягів придбання сировини, якості або використання заміників сировини, надходження її у виробництв, відповідності придбаної сировини технології виробництва та стандартам якості продукції Європейського Союзу, а також забезпечення захисту навколишнього природного середовища є використання комп'ютеризованих облікових систем.

5. Здійснено розробку організаційно-методологічного положення з обліку придбання ресурсів на основі формування вимог до облікової інформації з розкриттям якісних характеристик придбаної сировини і зазначенням процедур для досягнення ефективності контрольних заходів, укладання і виконання господарських договорів. З метою підвищення ступеня керованості витрат даного виду пропонується класифікувати їх за такими функціональними ознаками: за групами і найбільш істотними у вартісному вираженні найменуваннями сировини і матеріалів; за видами придбання; за центрами відповідальності; за статтями калькуляції; за елементами витрат. Автором запропоновано номенклатуру калькуляційних статей витрат на придбання підприємством сировини і матеріалів.

6. В управлінській системі підприємств з переробки сільськогосподарської продукції бухгалтерський облік організують: за елементами витрат; за статтями калькуляції; за носіями витрат; за функціями управління; за видами діяльності, процесами, фазами; за місцями виникнення витрат; за маржинальним методом; за нормативним методом; податковий облік витрат. Пропонується автором класифікація методів обліку витрат систематизувати в такому порядку: а) по відношенню до технологічного

процесу (об'єктах обліку): простий; позамовний (потоварний) – (багатопродуктовий; однопродуктовий; попередільний (попроцесний) – безнапівфабрикатний; напівфабрикатний; б) за повнотою та класифікацією витрат, що включаються до собівартості продукції: повних витрат; часткових витрат; в) по відношенню до минулих витрат (контроль за витратами) – облік нормованих витрат; облік ненормативних витрат. Використання інтегрованої системи обліку витрат дозволить підприємствам переробної промисловості: виключити дублювання даних і значно розширити аналітичність обліку; підвищити ефективність контрольних функцій обліку та оперативність генерування інформації про відхилення витрат за всіма технологічними процесами, що вкрай важливо для менеджерів при прийнятті управлінських рішень та коригуванні програм; створити необхідні умови для обчислення витрат за кожним видом робіт, послуг і виробленої продукції, визначення їх собівартості по цехах, відділеннях та інших ділянках.

7. Якість продукції як один з основних факторів, що сприяє зростанню продажів продукції через собівартість, ціну, прибуток, є об'єктом обліку, аналізу і контролю. Формування витрат для забезпечення якості продукції, що випускається, центри їх виникнення визначаються технологічною послідовністю виробництва продукції (бригада, дільниця, цех). Автор рекомендує, щоб облік витрат на якість продукції розробляло кожне підприємство: за призначенням; за періодичністю; за доцільністю; за способом включення до собівартості; за стадіями життєвого циклу; за характером структурування витрат; за обсягом формування та обліку витрат.

8. Не існує жодного нормативного документа, чи єдиного органу, до компетенції якого належали б усі питання контролю в переробній промисловості, створення якого вважаємо пріоритетним напрямком для подальшого розвитку даної сфери. Тут система контролю має пріоритетне значення для випуску високоякісної та безпечної продукції. Контроль необхідний на всіх стадіях переробки, починаючи від контролю якості придбаної сировини та закінчуючи перевіркою якості готової продукції. Метою існування контролю є отримання інформації особливого роду, яка характеризує кількісні та якісні показники діяльності переробного

підприємства; ефективність використання ресурсів, задіяних у процесах виробництва окремих видів діяльності, бізнес-процесів. Функціональний контроль здійснюють працівники всіх служб підприємства, відділи частково або повністю здійснюють контроль у межах своєї компетентності. Зокрема, бухгалтерія практично контролює всі служби підприємства з питань складання звітів, строків їх подання, виконання бюджетів тощо.

9. Розвиток інформаційних технологій та поява нових можливостей їх використання для потреб організації бухгалтерського обліку створюють передумови удосконалення її форм. У дисертаційній роботі на базі критичної оцінки існуючих технічних досягнень і розвитку новітніх технологій опрацювання інформації здійснено обґрунтування доцільності й розвинуто теоретичні основи і послідовність формування та використання комбінованої форми організації бухгалтерського обліку. Як додаткову компоненту такої системи запропоновано використання віддаленої обробки даних з метою задоволення управлінських запитів щодо інформації складного аналітичного типу, зокрема, розробки економіко-математичних моделей діяльності й оптимізаційних моделей витрат. Уведення до складу організації бухгалтерського обліку нової складової убезпечить суб'єктів, що займаються переробкою сільськогосподарської сировини, від неефективних рішень. Проблему вартісного критерію запропоновано вирішувати через формулювання відповідного пункту в договорі з надання послуг віддаленого опрацювання даних. Для цього доцільно встановити норму співвідношення витрат на послугу та ефекту від її використання.

Результати досліджень висвітлені в працях [273; 274; 275; 276; 277; 287; 289; 294; 296; 303; 304; 308; 309; 313; 316; 318; 319; 321; 326; 327; 337; 339; 340].

## **РОЗДІЛ 4.**

# **ПЕРСОНАЛ БУХГАЛТЕРСЬКИХ СЛУЖБ ЯК ОСНОВА ЯКІСНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

### **4.1. Зміна вимог до облікового персоналу підприємства як важіль підвищення його ефективності діяльності**

Упродовж свого історичного розвитку професійні повноваження бухгалтерських працівників, як і сама організація бухгалтерського обліку, зазнавали змін. В основному відбувалася адаптація до вимог системи управління щодо інформаційної бази прийняття рішень. Значний вплив на цей процес мали розвиток та удосконалення технічного забезпечення ведення бухгалтерського обліку. Технічний прогрес і засоби, які виникали й використовувались для ведення бухгалтерського обліку, знайшли максимальний прояв в ХХІ ст. Саме в цей час бухгалтерська професія зазнала суттєвих змін. Невеликі бухгалтерські фірми об'єдналися в конгломерати, почали пропонувати нові види послуг, суворішими стали вимоги до фахівців. У теперішній час складовими бухгалтерської професії є: довіра власників підприємств, соціальна відповідальність, знання стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності та порядку її оприлюднення, володіння аналітичним інструментарієм і прийомами моделювання тощо.

Зміну ознак бухгалтерської професії в сучасних умовах багато авторів пов'язують з впливом об'єктивних чинників, зокрема глобалізаційним процесом в економіці. Значною мірою він проявився через розширення міжнародного співробітництва, яке, в свою чергу, вимагало узгодження й адаптації національної методології та організації бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів. Забезпечення зрозумілості, доступності та

прозорості облікових даних, особливо звітних, потребували внесення відповідних коригувань у систему бухгалтерського обліку.

Окрім того, відбувається суттєва трансформація не лише професійних, а й особистісних характеристик працівників бухгалтерських служб. У цьому контексті Л.В. Чижевська виділила основні ознаки бухгалтерської професії: підвищений суспільний інтерес до наслідків діяльності професіонала; необхідність дотримання етичних норм (у т. ч. для захисту інтересів суспільства); монопольні позиції окремих фахівців (наприклад сертифікованих аудиторів); наявність конкуренції у професії; висока професійна національна (та в межах одного суб'єкта) мобільність з одночасною відносно низькою міжнародною; розширені умови реалізації бухгалтерської професії (як наймана особа чи незалежний фахівець); мультидисциплінарність знань; забезпечення конфіденційності у роботі з клієнтами; автономність, ідентичність; потреба в постійному самовдосконаленні та навчанні; державний контроль [251].

Це пов'язано з тим, що дедалі частіше функції головного бухгалтера суміщають з посадою фінансового директора (табл. 4.1).

Незважаючи на складність і важливість бухгалтерської роботи, багато фахівців у галузі бухгалтерського обліку одностайні в тому, що їхня професія не потребує якихось надприродних здібностей. На перший план в таких оцінках (як і щодо інших професій) висувається суто психологічна складова – важливо, щоб ця робота подобалася. Слід визнати, що існує ряд переваг бухгалтерської професії, які роблять її саме такою. Не акцентуючи увагу на високій затребуваності та матеріальній заінтересованості (бухгалтери отримують достатньо високу заробітну плату порівняно з іншими працівниками), ця професія має низку інших прерогатив (рис. 4.1).

Отже, розглянемо детальніше наведені переваги бухгалтерської професії: розвиток логічного мислення; напрацювання професійного навику; наявність постійного потоку нової інформації; сучасне життя вимагає від бухгалтера гнучкості та постійного підвищення кваліфікації; стабільність; спілкування; влада; підвищення і розвиток самодисципліни; можливість працювати на себе.



**Етапи розвитку вимог до функціонування посад головного бухгалтера  
та фінансового директора**

Роки	Обов'язки	
	Головний бухгалтер	Фінансовий директор
2000– 2005	Бухгалтерський облік для зовнішніх користувачів, акцент на податковій звітності і функції казначейства	Залучення фінансування, створення елементів ефективної фінансової системи підприємства
2005– 2008	Те саме, що і в попередньому періоді + аналітика для елементів управлінської звітності	Те саме, що і в попередньому періоді + впровадження бюджетування, автоматизація процесів паралельної управлінської звітності, стратегічне планування
2008– 2010	Те саме, що і в попередньому періоді + розвиток багатофункціональності нескороченого штату	Те саме, що і в попередньому періоді + тотальна оптимізація внутрішніх ресурсів
2010– 2013	Поєднання функцій для економії фонду оплати праці, наближення бухгалтерського і управлінського обліку, спрощення процедури складання і подання звітності, концентрація на ключових питаннях податкового планування, операційної ефективності і деяких перспективах	

*Узагальнено автором з використанням [253].*

Бухгалтер – не просто реєстратор цифр і фактів, а активний учасник діяльності підприємства. Стиль його роботи передбачає: науковість, господарський підхід до вирішення кожного питання, поєднання колегіальності з єдиноначальництвом, високу кваліфікацію, діловитість, облік і контроль виконання.



**Рис. 4.1. Переваги бухгалтерської професії**

*Узагальнено автором самостійно.*

Загалом немає працівника, до підбору якого керівник підходив би так ретельно, як до вибору бухгалтера, адже бухгалтер впливає на фінансову політику підприємства. Від його професіоналізму залежить добробут, результативність та ефективність роботи фірми. У багатьох випадках без участі бухгалтера неможливо прийняти важливе рішення. У цій професії виняткову роль відіграють також особистісні характеристики людини.

Дослідники В. Б. Івашкевич і Л. І. Кулікова підкреслюють, що в основі мистецтва організації та ведення бухгалтерського обліку лежить наявність професійних знань [123, с. 18]. Професіонал, як зазначає Л. Мігдал [201], – це людина, що досконало володіє предметом, знає всі підводні камені, небезпеки і секрети свого ремесла й повинна відповідати у міжнародній практиці певному рівню.

Високим професіоналом, на думку Л. З. Шнейдмана, може бути той бухгалтер, який не лише вміє вчасно скласти звітність, а й здатний проаналізувати та зрозуміти час і ситуацію, в якій він живе, усвідомити насущні

потреби практики та, використовуючи багатий досвід своєї професії, запропонувати оптимальне господарське рішення [432, с. 85].

Саме на останній тезі в сучасних мовах роблять акцент власники суб'єктів господарської діяльності, оскільки ринкові умови вимагають максимальної професійної компетентності, здатної виводити власне підприємство, що функціонує в однакових умовах з іншими, на вищий рівень результативності. Для цього бухгалтерський персонал загалом і головний бухгалтер зокрема має мати відповідний рівень знань.

Цієї думки дотримується О. В. Лупікова [187], яка вважає, що професіоналізм спирається на знання, тобто на теоретичну базу, котра дозволяє на практиці розвивати навички. Досягнення високого професійного рівня передбачає набуття інтелектуального практичного досвіду через освіту у вищих навчальних закладах.

Дослідники О. Дж. Сталебрінк та Дж. Ф. Сакко [462] вважають, що професіонал повинен також бути чесним і здійснювати безпечну й ефективну роботу. Професіонали максимізують дохід завдяки науковому методу.

Однак саме практична робота часто стає причиною вузької спеціалізації бухгалтера, що, безумовно, знижує його професійний світогляд. Окрім цього, традиційний підхід до підготовки фахівців з обліку, який націлений в основному на досягнення знань і вміння ведення обліку відповідно до чинного законодавства без креативного мислення, значно звужує коло їх професійних можливостей.

Це негативно позначається на результатах діяльності суб'єктів господарювання, оскільки в нестандартних ситуаціях пошук стандартних рішень призводить до втрати часу. Нестандартні ж рішення не завжди можуть бути прийняті сучасними обліковими фахівцями. Це пов'язано як із традиційністю мислення й слідуванням чітким рекомендаціям, так і з відсутністю належного досвіду застосування альтернативних варіантів обліку в межах чинного законодавства. Потреба пошуку легальних шляхів підвищення результативності суб'єктів господарювання вимагає від облікових працівників

активного використання знань законодавства і їх практичного застосування для зниження витратності й оптимізації діяльності.

В умовах, в умовах жорсткої конкуренції між суб'єктами діяльності висуваються вищі вимоги і до індивідуальних особливостей фахівця з бухгалтерського обліку, зокрема: стійкість уваги; довготривала й оперативна пам'ять; здібності до швидких і точних арифметичних розрахунків; окомір; точне просторове сприйняття величини і форми предмета; чітка дикція; емоційна стійкість; спостережливість; комунікабельність; чесність.

Найчастіше бухгалтери працюють у комфортних умовах, але багато часу проводять сидячи. Вони працюють у сфері обслуговування за певним робочим графіком і часто у вихідні й святкові дні, створюючи зручності для управлінців і збільшуючи обсяги виробництва і продажу продукції. Тому від них залежить стійкість роботи підприємства та збереження його майна.

Для цього бухгалтерам необхідно добре знати облік, фінанси, контроль і вміти своєчасно враховувати зміни в них. Крім того, фахівець у галузі обліку повинен бути творчою людиною: генерувати ідеї й бути схильним до креативного (нестандартного) розв'язання проблем. Не менш важливе значення має також дисциплінованість, ініціативність, енергійність та активність, здорове честолюбство, завзяття, вміння планувати й раціонально використовувати час тощо. Певна частина перерахованих вище преференцій належить до категорії рис характеру, інша – до професійних компетентісних характеристик. Останні ідентифікуються через такі поняття як компетентність, компетенція, кваліфікація.

Компетентність – особисті можливості посадової особи, її кваліфікація (знання, досвід), що дозволяють брати участь у розробці певного кола рішень або самостійно вирішувати питання завдяки наявності певних знань, навичок, умінь. Компетенція – це знання, досвід, здібності людини в тій чи іншій галузі (персональна компетенція). При цьому припускається також, що це здатність працівників ефективно застосовувати знання, необхідні для забезпечення

функціонування процесу або управлінської технології, а також для вдосконалення управління (організаційна компетенція).

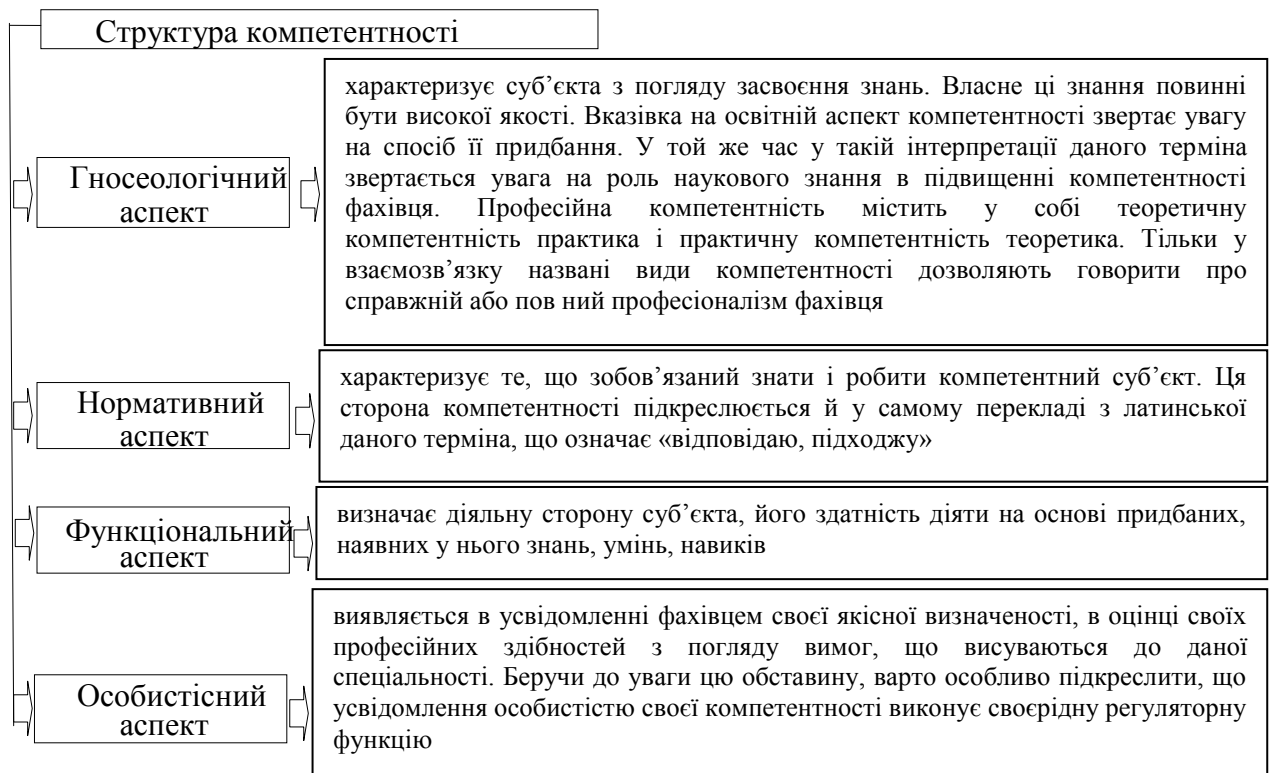
Ставлення до компетентності, її реалізація й постійна підтримка на певному рівні залежать від багатьох факторів, у тому числі й від правильного розуміння її сутності та змісту. Розуміння цієї фундаментальної наукової категорії повинно бути однаковим як у практиків, так і в теоретиків.

Для досягнення взаєморозуміння між теоретиками і практикаками потрібне адекватне осмислення теорією бухгалтерської практики, а практикою – освоєння конкретного виду облікової теорії. Цей процес здійснюється шляхом інтерпретації практики в понятійному апараті даної теорії, а практика дає відповіді щодо прийнятності мови даної теорії для фактичного використання. Звичайно під компетентністю розуміють обсяг знань відповідного суб'єкта. Але це лише один бік явища, так би мовити статичний стан справи. Інші ж сторони компетентності за такої її інтерпретації не розкриваються. І лише всебічний розгляд даної категорії дозволить виявити ті вимоги, які слід висувати до суб'єкта, що володіє відповідною компетенцією [235].

Для поглибленого аналізу розглянутого феномена у структурі компетентності варто виділити чотири аспекти: гносеологічний, нормативний, функціональний і особистісний (рис. 4.2).

Різноманітні варіанти інтерпретації компетентності висувають різні вимоги, але вони завжди звернені до однієї й тієї ж особистості, на цій основі можна виділити своєрідний особистісний аспект цього явища. Здійснювати певні дії або приймати конкретні рішення може лише той суб'єкт, який має певні знання або наділений відповідними повноваженнями.

З морального погляду некомпетентна людина не має права не лише здійснювати певний вид діяльності, в якій вона не розуміється, але й не може висловлювати свою думку, тому що в професійному аспекті здатна ввести інших осіб в оману, спричинити негативні для справи наслідки [235].



**Рис. 4.2. Структура компетентності**

*Узагальнено на основі [212, с.48].*

Практичне перетворення дійсності можливе лише на основі знання. У процесі трудової діяльності бухгалтер-практик може набути тільки емпіричні знання, в яких об'єкт, що ним пізнається відображений з точки зору зовнішніх зв'язків і проявів, доступних огляданню в натурі. Тим часом, вирішення складних завдань бухгалтерської практики вимагає проникнення в сутність відповідних об'єктів, що можливо на основі не тільки емпіричних, а й теоретичних знань. Оскільки практичне просування емпіричних знань обмежене, практик повинен систематично застосовувати у процесі професійної діяльності теоретичні знання. Адже практичне перетворення дійсності буде раціональним, якщо воно здійснюється на справді науковій основі. Але теоретики не можуть виконати таке завдання самі, для його вирішення потрібна безпосередня участь у зазначеному процесі практиків. Саме вони є головною умовою не тільки процесу виробництва, а й процесу його перетворення на науковій основі. Для виконання цієї функції кожен практик повинен знати досягнення науки, тобто бути теоретично компетентним.

Таким чином, з позиції бухгалтерського обліку компетентність – це особисті можливості облікового працівника, які дозволяють йому ефективно виконувати свої функціональні повноваження щодо ведення обліку закріплених за ним об'єктів (ділянки обліку). При цьому бухгалтери зобов'язані не лише самі дотримувати конфіденційності інформації про господарську діяльність підприємства, одержаної в процесі виконання їх професійних обов'язків, а й забезпечувати дотримання принципу конфіденційності іншими співробітниками, що працюють під їх керівництвом, та особами, що надають послуги й консультації.

Маючи доступ до великого обсягу конфіденційної інформації про господарську діяльність підприємства, бухгалтер набуває статусу особи, яка повинна дотримувати певних норм і правил щодо недопущення ним розкриття цієї інформації третім особам. Реалізація цього питання в Україні здійснюється через обов'язковість дотримання Кодексу етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів, затвердженим рішенням Аудиторської палати України від 30.11.2006 р. № 168/7. Не применшуючи ролі цієї інституції, автор стверджує, що максимальну юридичну силу має Закон України, який приймається Верховною Радою. Відповідно, для забезпечення дотримання конфіденційності й обов'язку бухгалтерських працівників щодо нерозголошення закритої інформації, а також встановлення відповідальності за недотримання визначених умов, має бути прийнятий такий правовий акт, який визнається системою судочинства і вимагає притягнення до відповідальності за порушення.

Питання етики протягом тривалого періоду були актуальними у середовищі професійних бухгалтерів. У Міжнародній федерації бухгалтерів (МФБ) вважають, що через національні розбіжності між культурами, мовами, правовими і суспільними системами завдання щодо складання деталізованих етичних вимог покладаються на відповідні органи, що є членами Федерації в кожній країні. Таким чином, МФБ, визнаючи всі сфери відповідальності здійснення загального керівництва і заохочень, які постійно збільшують, а

також сприяючи гармонізації вимог, визнала необхідним введення Кодексу етики професіональних бухгалтерів, який повинен слугувати основою для формулювання етичних вимог (моральні кодекси, інструкції, правила поведінки) до професіональних бухгалтерів у всіх країнах.

Кодекс МФБ представлений для того, щоб стати зразком для складання етичних вимог. Він визнає, що цілі професії бухгалтера полягають в тому, щоб працювати відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, досягати високих результатів діяльності та задоволення вимог інтересів суспільства. Отже, в професії бухгалтера найнеобхіднішими є моральні характеристики і вміння обґрунтовувати свої дії з позиції моральності.

Зростання інтересу до бухгалтерської етики частково зумовлено широким поширенням таких аморальних дій і правопорушень, як ухиляння від сплати податків, різні види шахрайства тощо. Така неетична поведінка підриває довіру суспільства до професії бухгалтера. Власне тому при формуванні вимог до кандидатур на посаду бухгалтера акцент сьогодні роблять на таких фундаментальних принципах етичної поведінки як цілісність, об'єктивність, професіоналізм, ретельність, конфіденційність, належна поведінка, технічні стандарти (рис. 4.3).

Загалом основне завдання бухгалтера в сучасних умовах – дотримувати встановлених норм. Проте надзвичайно затребуваним є широке застосування професійного судження. Останнє передбачає чітке дотримання вимог нормативних документів у всіх випадках, коли, на професійну думку бухгалтера, ці вимоги адекватно передають суть ситуації, що виникає. Якщо такої адекватності немає, то бухгалтер зобов'язаний діяти так, як вважає за потрібне, повідомивши при цьому в пояснювальній записці мотиви, на підставі яких він відступив від цих вимог [358].

Якщо виникає ситуація, яка взагалі не передбачена нормативними документами, то бухгалтер повинен вчинити саме так, як йому підказує його професійне судження. У такому разі винятково важливе значення має



професійна компетентність, яка визначає рівень можливостей бухгалтера його застосовувати.



Рис. 4.3. Принципи етичної поведінки бухгалтера

*Узагальнено автором на основі [399, с.19, 20].*

Досягнення професійної компетентності здійснюється через отримання відповідного рівня професійної освіти (кваліфікований робітник, молодший спеціаліст, бакалавр, спеціаліст, магістр) та подальшу практичну діяльність. Особливістю бухгалтерської професії, особливо в умовах частішої зміни законодавства, є потреба в постійній підтримці професійної компетентності на належному рівні. Задля цього необхідно постійно стежити за подіями, що відбуваються в бухгалтерській сфері діяльності, включаючи національну та міжнародну інформацію з питань фінансової звітності, аудиту та інших відповідних законодавчих і нормативних вимог.

Кваліфікація співробітників – рівень підготовленості до професійної праці, що припускає наявність відповідних знань, навичок і навіть звичок і тісно пов'язаний зі здібностями особистості [130, с. 198].

Для бухгалтерської професії, як і для будь-якої іншої, існують свої вимоги, що відповідають певним посадам. У систематизованому вигляді кваліфікаційні вимоги до різних бухгалтерських посад наведено в табл. 4.2.

Зважаючи на наявність таких вимог, посадова інструкція, наприклад, бухгалтера, рідко займає одну сторінку. Приймаючи на роботу бухгалтера, менеджери з персоналу пропонують психологічні тести, намагаючись визначити, чи володіє претендент на посаду повним набором професійних якостей. При цьому особливої ваги в сучасних умовах набуває креативність.

Креативність – це здатність до розумових перетворень і творчості. Вона включає в себе минулі, супутні й подальші характеристики процесу, в результаті якого людина або група людей створює будь-що, чого не існувало раніше.

Розуміння креативності характеризується надзвичайно широким діапазоном точок зору: це і творення нового в ситуації, коли проблема викликає домінанту, яка відображатиме минулий досвід; це і вихід за межі вже наявних знань; це і взаємодія, що веде до розвитку.

У психології виділено два основні напрямки вивчення креативності. По-перше, за результатами (продуктами), їх кількості, якості та значущості. По-друге, креативність розглядається як здатність людини відмовлятися від стереотипних способів мислення. Основними факторами креативності визнаються: оригінальність, семантична гнучкість, образна адаптивна гнучкість, здатність до загостреного сприйняття недоліків, дисгармонії. Зарубіжні дослідники пов'язують креативність з особистісними рисами.

**Кваліфікаційні вимоги до облікових працівників**

<b>Посада</b>	<b>Кваліфікаційні вимоги</b>
Головний бухгалтер, начальник (завідувач) відділу (управління) бухгалтерського обліку	Повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст); післядипломна освіта в галузі управління; стаж бухгалтерської роботи за професіями керівників нижчого рівня: для магістра – не менше 2 років, спеціаліста – не менше 3 років
Завідувач сектору у відділі (управлінні) бухгалтерського обліку	Повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст); стаж бухгалтерської роботи для магістра – не менше 2 років, для спеціаліста – не менше 3 років
Провідний бухгалтер (з дипломом спеціаліста)	Повна вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст) та підвищення кваліфікації; стаж роботи за професією бухгалтера I категорії не менше 2 років
Бухгалтер I категорії (із дипломом спеціаліста)	Повна або базова вища освіта відповідного напрямку підготовки (магістр, спеціаліст або бакалавр) та підвищення кваліфікації; для магістра – без вимог до стажу роботи, для спеціаліста – стаж роботи за професією бухгалтера II категорії не менше 2 років, для бакалавра – не менше 3 років
Бухгалтер II категорії (із дипломом спеціаліста)	Повна або базова вища освіта відповідного напрямку підготовки (спеціаліст або бакалавр) та підвищення кваліфікації; для спеціаліста – без вимог до стажу роботи, для бакалавра – стаж роботи за професією бухгалтера не менше 2 років
Бухгалтер із дипломом спеціаліста	Повна або базова вища освіта відповідного напрямку підготовки (спеціаліст або бакалавр), без вимог до стажу роботи
Бухгалтер I категорії	Базова вища освіта відповідного напрямку підготовки (бакалавр, молодший спеціаліст) та підвищення кваліфікації; стаж роботи за професією бухгалтера II категорії не менше 1 року
Бухгалтер II категорії	Базова вища освіта відповідного напрямку підготовки (бакалавр, молодший спеціаліст) та підвищення кваліфікації; стаж роботи за професією бухгалтера не менше 1 року
Бухгалтер	Базова вища освіта відповідного напрямку підготовки (молодший спеціаліст) без вимог до стажу роботи або повна загальна середня освіта та професійно-технічна освіта і стаж роботи за професіями технічного службовця в галузях фінансової діяльності, роботи з базами даних, статистики, бухгалтерського обліку не менше 1 року

*Узагальнено автором на основі дослідження чинних вимог.*

Бухгалтер у традиційній практиці є виконавцем норм прийнятих документів, однак його розум та інтуїція часто дозволяють виявляти недосконалість чинних нормативних документів, їх суперечність і неповноту. Перед ним у таких умовах постає можливість діяти абсолютно самостійно, але питання полягає в тому, в яких випадках можна отримати цю свободу. Для того щоб відступити від нормативних вимог або вирішити проблему, коли цих вимог взагалі немає, бухгалтерові необхідно керуватися загальними принципами [362].

У такому разі бухгалтер також зобов'язаний застосувати логічне мислення – вид мислення, сутність якого в оперуванні поняттями, судженнями і висновками з використанням законів логіки). Таке мислення повинно вирізнятися цілеспрямованістю, гнучкістю, глибиною, сміливістю, прогностичністю. Бухгалтеру необхідно програмувати свою облікову діяльність і діяльність підпорядкованої йому служби (осіб), піддавати всебічному, глибокому і об'єктивному аналізу процес праці, різні й часом суперечливі дані, визначати і передбачати хід подій. Тому чітке мислення невіддільне від проявів його волі, самостійності, організованості, витримки та інших, в тому числі професійних рис. Бухгалтер, як носій цих рис, а також носій професійних знань, в умовах ринку для суб'єкта діяльності набуває статусу джерела конкурентної переваги.

У цьому контексті актуалізується дослідження теоретико-організаційних аспектів та практичних шляхів введення облікового персоналу до складу активів підприємства, зокрема нематеріальних (як праий персонал», а право на інтелектуальну власність на результат його інтелектуальної, творчої діяльності в питаннях бухгалтерського обліку (автор способу ведення обліку, методики формування даних для прийняття управлінського рішення тощо).

Використання інтелектуальної переваги (знань та вмінь) облікових працівників на підприємстві можливе і без їх ідентифікації як нематеріального активу, однак для використання поза ним необхідне формування відповідного законодавчого поля.

Зокрема, можливим варіантом вирішення цієї проблеми є розробка підходу до системи оцінки облікових працівників через використання обґрунтованих критеріїв і визначення форми юридичного супроводу для узаконення прав власності на бухгалтерські професійні знання (патент на спосіб, алгоритм і т.д.), які були набуті на конкретному підприємстві, та умови їх використання щодо зовнішніх замовників. Ці дві засади (критерії та законодавче узаконення), як свідчить чинна практика досліджуваних підприємств, вимагають розвитку в науковому плані.

Бухгалтер, як автор власно розробленого способу формування облікових даних, який відрізняється від загальноприйнятого, але не суперечить чинним законодавчим вимогам до організації та ведення бухгалтерського обліку, володіє інтелектуальною власністю. Практика свідчить, що розробка способів ведення обліку, його ефективнішої організації чи інших фактів використання особистого потенціалу, які можна ідентифікувати як інтелектуальну власність для узаконення відповідних прав на них з боку облікових працівників, практично не здійснюється.

Ще рідше можна переконатися у використанні таких прав суб'єктами господарювання з метою отримання додаткового джерела прибутку. У вітчизняній практиці названі й подібні права не є об'єктами обліку. Існує кілька проблем, які перешкоджають їх ідентифікувати в такій якості. По-перше, практикуючі бухгалтери зазвичай не вважають свій авторський підхід до здійснення тих чи інших обчислень винаходом або способом, що відрізняється від уже існуючих, а тому може претендувати на патентування. По-друге, як правило, вони не мають часу або знань, щоб оформити всі необхідні документи для ідентифікації авторського права чи отримання іншого виду підтвердження унікальності своєї розробки.

Вирішенням питання тут може стати формування єдиного реєстру способів (методів), алгоритмів і подібних здобутків для цілей їх позиціонування як об'єктів інтелектуальної власності. Такий реєстр можуть вести професійні бухгалтерські організації (організація). Передавши опис свого підходу у цей

реєстр, бухгалтер може очікувати його оцінки фахівцями й після отримання підтвердження про відсутність ідентичного претендувати на оформлення авторського права (патенту чи іншої форми ідентифікації інтелектуальної власності). Підприємство, на якому був отриманий досвід, що привів до розробки нового способу (алгоритму тощо), також має право претендувати на свою участь у такій розробці. Автор може також повністю передати підприємству всі свої розробки, а воно, як зацікавлений суб'єкт – оформити відповідну документацію. У такому разі постає важливе завдання включення цих розробок у склад активів підприємства. Основною проблемою, при цьому є встановлення вартісної оцінки. Найбільш простим, зрозумілим і прийнятним способом вважаємо оцінку за справедливою вартістю або за вартістю розробки. У першому випадку критерієм вартості є вихідна ціна на дату оцінки з точки зору учасника ринку, який утримує актив (рекомендується Міжнародним стандартом фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості»), а в другому – фактично понесені витрати власне на розробку та її реєстрацію. Основою взяття на облік має бути оформлення стандартних, уніфікованих первинних документів з обліку нематеріальних активів, а підставою їхнього заповнення – патент чи інший підтверджуючий право на інтелектуальну власність, документ.

Натомість з минулого століття за професією головного бухгалтера закріпився статус професії потрібної та корисної, але він не мав вирішального голосу при прийнятті управлінських рішень і навіть певною мірою був відсторонений від них через стереотипність ідентифікації його як людини, яка лише слідкує за своєчасністю оформлення бухгалтерської документації.

На сьогодні ситуація зі статусністю професії головного бухгалтера діаметрально змінилася: тепер не роботодавець вибирає бухгалтера, а грамотний бухгалтер вибирає своє місце роботи. Це стало можливим через підвищення ролі системи обліку в здійсненні підприємницької діяльності. Тепер головний бухгалтер більше позиціонується як топ-менеджер і бере активнішу участь в прийнятті управлінських рішень.

На практиці існують два протилежні підходи до ієрархії і статусу головного бухгалтера на підприємстві. За першого підходу керівництво відводить бухгалтеру роль рахівника, що відображає в облікових регістрах будь-які (за якістю і кількістю) первинні документи, від діяльності якого фактично нічого не залежить у роботі підприємства. У цьому випадку роль головного бухгалтера на підприємстві може бути посилена шляхом покладання на нього обов'язків економічної експертизи прийнятих управлінських рішень, що, безумовно, позначиться на зміні його статусу (з пасивного виконавця на активного члена команди). За другого підходу головний бухгалтер є одним з топ-менеджерів підприємства, практично другою-третьою особою в ієрархії, до чийої думки прислухаються при прийнятті будь-яких рішень. Головний бухгалтер, як відповідальний за постановку обліку і організацію документообороту, практично є фінансовим директором з властивими останньому повноваженнями, зокрема: здійснення контролю за станом, рухом і цільовим використанням фінансових ресурсів, результатів фінансово-господарської діяльності, виконанням податкових зобов'язань; вжиття заходів щодо забезпечення платоспроможності та збільшення прибутку компанії, підвищення ефективності фінансових і інвестиційних проектів, раціоналізації структури активів.

На нашу думку, істина у визначенні ролі головного бухгалтера на підприємстві повинна бути десь посередині між двома вищеописаними підходами. До нього, безумовно, повинні прислухатися, однак виконувати не властиві йому функції головний бухгалтер не повинен, оскільки на ньому лежить серйозна відповідальність за організацію бухгалтерського обліку.

Основною метою діяльності головного бухгалтера і підпорядкованого йому структурного підрозділу (працівників) є надання достатньої інформації для задоволення потреб різноманітних користувачів. Така інформація (бухгалтерського й не бухгалтерського характеру), зокрема, надається особам, які мають відношення до діяльності відповідного підприємства: керівництву, власникам, інвесторам, держорганам. Важливою умовою є своєчасність та

оперативність надання інформації, чому сприяє широке використання сучасної комп'ютерної техніки. З повсюдним застосуванням комп'ютерів і спеціалізованих програм для ведення бухгалтерського обліку темпи збору і зберігання даних змінилися, що вплинуло і на функції головного бухгалтера. Крім безпосередньо облікової функції в його обов'язки тепер входять: планування, координування, контроль і стимулювання роботи персоналу не тільки бухгалтерії, а й інших служб в частині дотримання правил ведення бухгалтерського обліку, оформлення та подання для обліку документів і відомостей.

Головний бухгалтер повинен позиціонувати себе у відносинах з іншими керівниками в ролі радника, що допомагає досягти кращих результатів. Також визнаючи всю важливість контролю, що входить в його обов'язки, варто акцентувати увагу на тому, що головний бухгалтер не повинен переоцінювати його значення. У своїй діяльності йому слід орієнтуватися на майбутнє, а не на минуле, тому головний бухгалтер повинен поєднувати свою незалежність і об'єктивність з бажанням допомогти керівництву в управлінні підприємством.

Професія бухгалтера є однією з тих професій, суть якої не відповідає ризиковому характеру підприємницької діяльності. Часто бухгалтер намагається убезпечити підприємство від сторонніх ризиків шляхом консервативності в прийнятих рішеннях. Але робота бухгалтера й висунуті ним вимоги не завжди знаходять розуміння у людей, які безпосередньо здійснюють підприємницьку діяльність, оскільки накладають певні, найчастіше засновані на нормах законодавства, обмеження на способи виконання поставлених завдань.

У такому разі при доборі облікових працівників потрібно віддавати перевагу тим, хто відповідає вимогам облікової роботи (наявність відповідної освіти, вміння запам'ятовувати цифрову інформацію і правильно її оцінювати, добра зорова пам'ять, схильність до копіткої роботи, точність, охайність, вміння кваліфіковано писати ділові листи, доповідні записки тощо) і схильний до інноваційної облікової діяльності (має аналітичне мислення, здатний застосовувати його до вирішення проблемних ситуацій).



У країнах Заходу такі бухгалтери наділені управлінськими функціями й називаються бухгалтерами-аналітиками (бухгалтерами-менеджерами). В організаційній структурі підприємства їх діяльність здійснюється через розвинуту структуру певних зв'язків між підрозділами. Можливі лінійні та нелінійні (штабні) зв'язки (відносини). При лінійних відносинах вказівки даються підлеглим особам. Наприклад, начальники цехів підпорядковані керівникові виробництва, що свідчить про наявність лінійних відносин. Головний бухгалтер-аналітик відповідає за роботу всієї бухгалтерської служби, отже, в цьому випадку також створюються лінійні відносини.

Нелінійні (штабні) виробничі відносини виникають тоді, коли один відділ надає послуги іншим відділам (наприклад, відділи кадрів, постачання, проектування, фінансового забезпечення). У цьому сенсі функції бухгалтера-аналітика також мають штабний характер, оскільки підпорядкована йому бухгалтерська служба консультує й обслуговує інші підрозділи підприємства та координує їх діяльність. Таким чином, зв'язки, котрі використовує бухгалтер-аналітик (бухгалтер-менеджер), можна ідентифікувати як комбіновані.

Розвиток аналогічної практики, як свідчить дослідження потреб керівництва підприємств з переробки сільськогосподарської продукції, також корисне для інтенсифікації виробництва й підвищення його ефективності. Однак у вітчизняній практиці це вимагає відповідного регулювання взаємовідносин з позиції ієрархічної підпорядкованості. Необхідна розробка положень з питань регулювання повноважень, що передбачає обов'язкове виконання розпоряджень бухгалтера або ж рекомендаційний характер його пропозицій (остаточне рішення про їх прийняття чи відхилення покладається на іншу посадову особу). В цьому випадку важливою умовою прийняття правильного рішення є неконфліктність між працівниками керівної ланки з бухгалтером, а переконання в наявності спільної мети, колективізм і довіра. Конфронтація в класичному її прояві може бути корисною лише в тому випадку, якщо її наслідком є вироблення кращої стратегії. Найкращим спонукальним важелем щодо формування професійних етичних стосунків,

єдності в колективі та прагнення до єдиної мети, є матеріальне стимулювання за кінцевими результатами діяльності. Тому формування справедливого механізму розподілу і встановлення частки участі кожного працівника у досягнутому результаті для визначення розміру його матеріальної винагороди розглядається як ключова умова успіху кожного суб'єкта господарювання.

Не перебільшуючи ролі бухгалтера у забезпеченні підвищення ефективності функціонування суб'єктів з переробки сільськогосподарської продукції, зазначимо, що управління складається з планування, контролю, аналізу і стимулювання. Цьому передують формування підсумків за звітний період, їх узагальнення та аналіз. У всіх цих процесах бухгалтер бере активну участь.

На стадії планування він розробляє частини бюджетів підприємства, які потім зводить до загального (генеральний) бюджету, що подається на затвердження керівництву. Бухгалтер-аналітик бере участь в обговоренні бізнес-планів, виробничих програм підприємства, оцінці інвестиційних проектів, виявляє найбільш рентабельні види продукції, рекомендує потенційні ринки збуту й оптимальні ціни. У сучасних умовах бухгалтер-аналітик також повинен володіти методами бухгалтерського обліку, аналізу й планування.

Процес контролю також неможливий без участі бухгалтера-аналітика. Після закінчення звітного періоду він формує звіти про виконання бюджету (плану) кожним центром відповідальності, в яких наводиться порівняльний аналіз запланованих і досягнутих результатів [97]. При цьому виявляються розбіжності між фактичними і плановими показниками та їх причини, щоб у подальшій роботі виключити вплив такого негативного явища. Підготовлені звіти дають можливість оцінювати результати діяльності керівників центрів відповідальності та надають інформацію про стан виконання планових показників на певних ділянках.

Основний обов'язок головного бухгалтера в американських корпораціях полягає у керівництві фактичним веденням бухгалтерського обліку, розробці та формуванні систем звітності. Він керує підготовкою облікових зведень, якими

користуються контролер, скарбник та інші керівні працівники. Головний бухгалтер, як правило, відає системою обробки даних і безпосередньо спостерігає за її центром. Ріст і розширення сучасних систем обробки інформації (ОІ) та обслуговування ними, крім бухгалтерії й інших відділів, поступово вивільняють головного бухгалтера від контролю за діяльністю центру ОІ. Проте на практиці він ще тривалий час керує цією системою.

Таким чином, функції головного бухгалтера тісно пов'язані з функціями контролера, але здійснюються на нижчому організаційному рівні. У невеликих компаніях головний бухгалтер може бути водночас і контролером.

В американських компаніях облік, як правило, централізований. На думку фахівців, така його організація для великих компаній, що мають кілька підприємств і ряд збутових контор, не раціональна. У публікаціях вказується, що використання ПЕОМ і можливість безпосереднього зв'язку з нею через термінальні пристрої дозволяє працівникам виробництва і збуту постачати центральний відділ необхідною інформацією. Але обсяг і складність переданої інформації можуть виявитися обтяжливими і для цих працівників. Вихід із такої ситуації фахівці вбачають у децентралізації обліку. Організація обліково-фінансової діяльності в підрозділах в даному випадку дуже специфічна й залежить від розміру та характеру цих підрозділів. Тобто, американські автори не можуть назвати якусь типову структуру такого відділу, хоча загальним питанням раціональної організації облікової та фінансової служби в американській літературі відводиться велике місце. Існує багато рекомендацій про основні принципи організації облікових і фінансових відділів підприємств, фірм і компаній [32]. Вони не однорідні за характером, складом і вимогами, а в окремих випадках ще й досить спірні. Суть основних рекомендацій зводиться до наступного. Для кожного облікового працівника мають бути точно встановлені обов'язки, що випливають з відповідних правил, і викладені письмово. Координація взаємин між зусиллями однієї людини і групи також повинна бути визначена письмово. Адміністратор та інші службовці підпорядковуються вказівкам, що походять з одного джерела. Вся діяльність

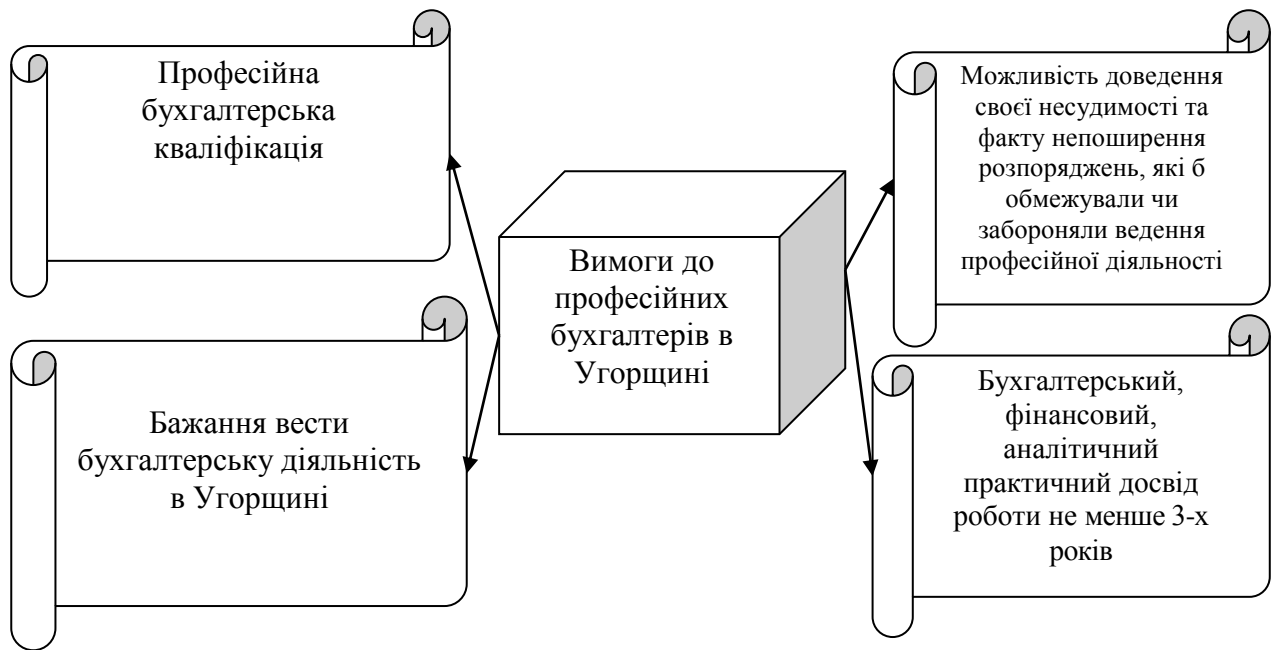
облікового персоналу має бути поділена на логічні функції відповідно до індивідуальних обов'язків кожного. Дії виконавців повинні бути згруповані таким чином, щоб виконання їх поєднувалося з ефективністю виробництва.

Завдання фінансового обліку в США докладно висвітлюються в Листі про завдання фінансової звітності. Відповідно до цього документа фінансова звітність повинна бути:

- а) корисною справжнім і потенційним кредиторам для раціональних капіталовкладень і прийняття рішень про кредити;
- б) зрозумілою для тих, хто обізнаний з господарсько-економічною діяльністю підприємства і вивчає інформацію про цю діяльність;
- в) надавати дані про економічні ресурси підприємства, вимоги до них і вплив господарських операцій та подій, які безпосередньо змінюють;
- г) забезпечувати інформацією про фінансові результати діяльності підприємства протягом певного періоду;
- д) допомагати користувачам оцінити суми, розподіл в часі та ймовірність передбачуваного впливу величини дивідендів і відсотків, а також виручку від реалізації або погашення позик чи цінних паперів [295].

Таким чином, бухгалтер-аналітик здійснює на підприємстві управлінський контроль. Управління підприємством передбачає не стільки проведення ретроспективного аналізу, скільки виконання аналітичних процедур, результати яких спрямовані в майбутнє, – управлінського аналізу. Показовим у цьому плані є досвід Угорщини, де ведуть спеціальний реєстр осіб, які мають право надавати послуги з ведення бухгалтерського обліку. Для внесення особи до реєстру необхідне виконання умов, зазначених на рис. 4.3.

Здійснюючи управлінський аналіз, фахівець спирається на дані, сформовані в межах обліку. Крім того, застосовуються методи і процедури економічного аналізу (якісний, кількісний, фундаментальний, маржинальний, економіко-математичний, експрес-аналіз).



**Рис. 4.3. Вимоги до професійних бухгалтерів в Угорщині**

*Узагальнено автором на основі [179, с. 48].*

Площа приміщення бухгалтерії повинна відповідати встановленим санітарним нормам – 3,25-6 кв. м на особу. Приміщення бухгалтерії має бути добре освітлене й опалюване. Нормальна температура повітря в приміщенні у холодну пору року – 19-21 °С, а в теплу – 22-25 °С. Для нормальних умов роботи необхідна робоча тиша. Гучність шумів не повинна перевищувати 50-80 децибелів [430].

Критикуючи якість сучасної системи підготовки бухгалтерів, професор Ф. Ф. Бутинець однією з причин називає незнання молодими вченими-бухгалтерами ведення обліку в СРСР. Ця держава, зазначає науковець, об'єднувала 15 сьогодні самостійних держав, зводила й аналізувала абсолютну більшість облікових показників у всьому СРСР. Чому ж Україна не має таких зведених даних? Чому більшість облікових показників складають комерційну таємницю? Ось питання, на які немає науково обґрунтованих відповідей [44, с. 7].

Очевидно відповідь на нього криється в наявності прогалин законодавчого характеру, що призводять до застосування креативного бухгалтерського мислення та застосування його суджень з метою легального приховування реальних результатів діяльності для зниження рівня сплати

податків чи інших причин. Не можна стверджувати, що на цьому не акцентують увагу науковці і практики. В ряді публікацій обґрунтовується той чи інший шлях вирішення проблеми двозначного трактування застосування низки положень чинного законодавства. Адже саме наявність двозначності у нормативно-правових актах призводить до неточностей в оцінці результатів господарських операцій та проблемності зведення облікових даних у межах країни. Але не лише це є причиною такої ситуації. У сучасних умовах існує також невідповідність між: можливостями сучасних інформаційних технологій та рівнем їх використання в навчальному процесі при підготовці бухгалтерів; необхідністю підвищення якості підготовки кваліфікованих бухгалтерів і рівнем матеріально-технічної бази; традиційними темпами навчання студентів і потоком появи нових знань у правовій сфері, що постійно пришвидшується. За період навчання (5 років) законодавча база в бухгалтерській сфері зазнає відчутних змін, і часто знання, отримані на початку навчання, після його завершення навчання є неактуальними.

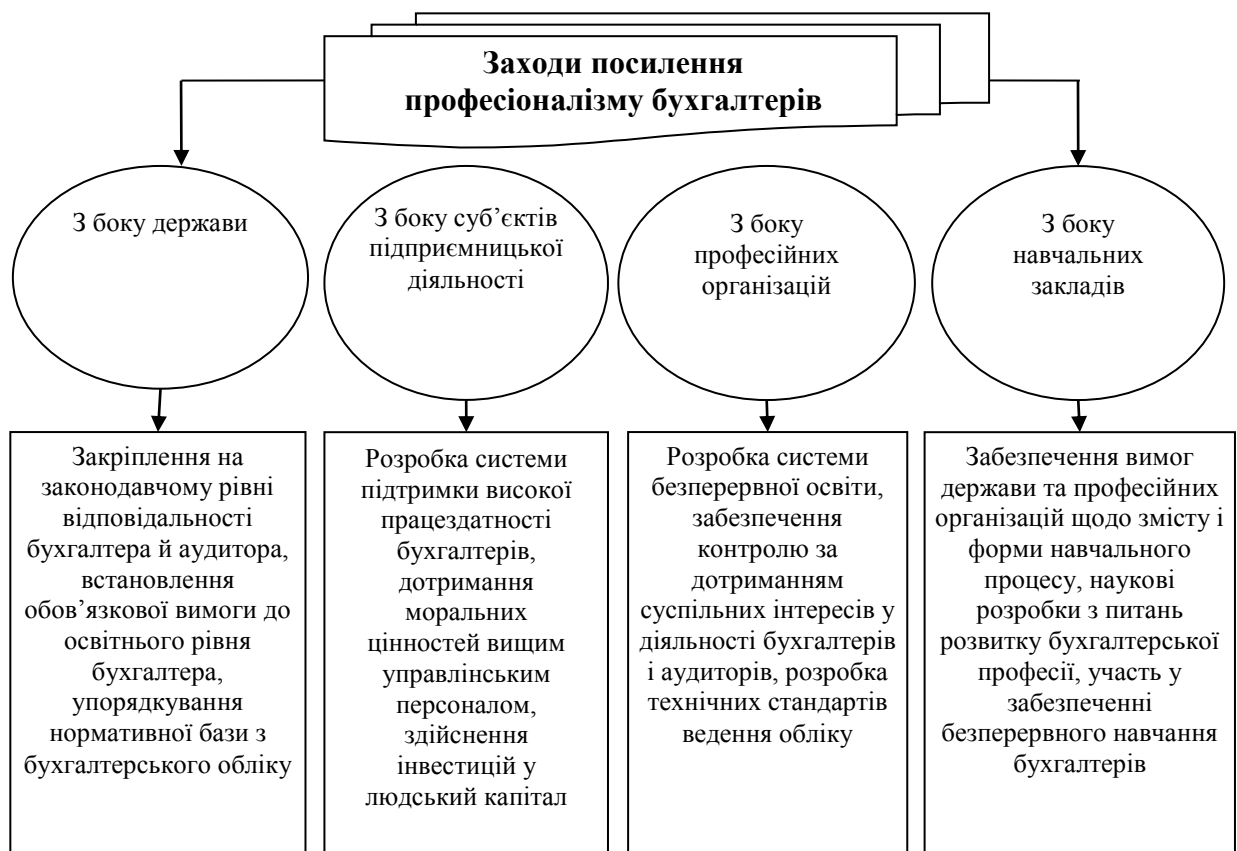
Міжнародний досвід і практика доводять, що післядипломна підготовка й процес постійного підвищення кваліфікації бухгалтерів-практиків – це прерогатива професійних бухгалтерських організацій. Професія бухгалтера зобов'язує його до постійного навчання через покладання на нього відповідальності перед суспільством за якість економічної інформації, яка надається у вигляді звітності, а законодавство динамічно змінюється.

Це накладає відбиток не лише на рівень виконання бухгалтером своїх професійних обов'язків, але і впливає на систему мотивації у виборі професії. Значно простіше працювати у сфері, наприклад, ІТ- технологій, де логіка і алгоритми чіткі, структуровані й залежать лише від рівня розвитку математичних знань, теорії моделювання, технічних наук тощо. Окрім того, матеріальна складова тут набагато прийнятніша, адже фаховий програміст отримує достатньо високу заробітну плату, а відповідальність його значно нижча.

Також ця професія вимагає вузько спеціалізованих знань (мова програмування, логіка, математика тощо). Натомість, для виконання своїх

професійних обов'язків бухгалтер окрім певних знань з уже зазначених дисциплін повинен вільно орієнтуватися в аналітично-контрольних, юридичних та інших питаннях. Як уже було зазначено, процесом постійного підвищення кваліфікації бухгалтерів-практиків за кордоном займаються професійні бухгалтерські організації. В Україні такий підхід недостатньо розвинений.

Зокрема, потрібно створити систему постійного підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів, яка б відповідала міжнародним вимогам, а саме – стандартам освіти Міжнародної федерації бухгалтерів. Мета такої системи – кваліфікаційний рівень вітчизняного професійного бухгалтера. Проведене в процесі дослідження анкетування засвідчило, що 97 % опитаних бухгалтерів переробних підприємств Тернопільської області незадоволені системою підвищення кваліфікації, але визнали, що існує щонайменше чотири основні інституції (держава, самі суб'єкти господарювання, професійні організації та навчальні заклади), які займаються вирішенням цієї проблеми та вживають відповідні заходи (рис. 4.4).



**Рис. 4.4. Заходи посилення професіоналізму бухгалтерів**

*Узагальнено автором.*

Якщо розташувати ці інституції в порядку спадання відповідальності за якість підготовки облікових кадрів, то отримаємо таку послідовність: навчальні заклади, держава, суб'єкт підприємницької діяльності, професійні організації. Перші дві складові з цього переліку мають відповідні юридичні зобов'язання, які включають потребу в дотриманні низки умов. Найважливішими з них для навчальних закладів є ліцензування та акредитація, для держави – законотворчі ініціативи. Суб'єкти господарювання мають власний матеріальний інтерес, адже високопрофесійний бухгалтер – запорука якісного ведення бухгалтерського обліку без штрафних санкцій. Окрім того, за його участі можна досягти кращих результатів діяльності через використання легальних механізмів зниження витрат, раціонального використання ресурсів, зниження обсягів податків тощо. Найменшу відповідальність за посилення рівня бухгалтерів несуть професійні організації.

Не заперечуючи їхньої важливої ролі у вирішенні загальних методологічних і організаційних питань бухгалтерського обліку, в сучасних умовах у вітчизняному економічному просторі вони надто віддалені від прикладних практичних завдань, у тому числі щодо забезпечення перепідготовки (підвищення кваліфікації) облікових працівників. Можливим шляхом вирішення цієї проблеми було б розширення їхніх повноважень в частині сертифікації не лише аудиторів, а й тих облікових працівників, котрі виявляють бажання отримати такий вид підтвердження свої професійних якостей. Для активізації затребуваності в такому підході одночасно варто розвивати систему матеріальної інтересованості в сертифікації. Механізм здобуття сертифікату має бути доступним, не бюрократизованим, а базуватися лише на рівні знань облікового працівника. У цьому випадку можливим варіантом отримання сертифікату повинно бути застосування дистанційного підходу. Слід також врегулювати питання відповідальності професійної організації за рівень підготовки фахівця, узаконивши її у відповідному законодавчому акті. У сукупності всі перераховані умови та заходи сприятимуть підвищенню не лише рівня відповідальності професійних



організацій, а й забезпечать зростання якісних характеристик підготовки фахівця.

Достатньо поширеною та дієвою системою підвищення рівня професійності в сучасних умовах є коучінг. Як цілеспрямований процес розвитку потенціалу співробітників, що сприяє максимізації їх продуктивності та успішній діяльності компанії. Тренер-консультант, так званий «коуч», допомагає працівникам по-новому осмислити, що для них дійсно важливо, поставити конкретні цілі та здійснити необхідні дії, для того щоб стати більш самостійними, виявити свої сильні сторони і постійно пам'ятати про них [130, с. 219–222].

Використання цього процесу при підвищенні кваліфікації облікових працівників сприятиме посиленню їх професіоналізму та розвитку самостійності й ініціативності. Акцент на особистих якостях працівника, які можуть позитивно впливати на виконання ним професійних обов'язків в умовах жорсткої конкуренції та ринкових відносин, особливо актуальний. Справжнім професіоналом може бути бухгалтер, який не лише вчасно складає звітність, а й здатний проаналізувати та зрозуміти час і ситуацію, в якій він живе, усвідомити життєві потреби підприємства та, використовуючи досвід своєї професії, запропонувати оптимальне господарське рішення. З огляду на це суб'єкти господарювання, які мають таких бухгалтерів, володіють певними конкурентними перевагами. Вміння й знання в сучасних умовах перетворюються у фактор виробництва.

У системі якостей особистості, що забезпечують успішність виконання професійних обов'язків бухгалтера, нами виділено певні риси та здібності (рис. 4.5).

Бухгалтер – носій суб'єктивних гносеологічних особливостей людини, таких як мораль, досвід, традиції, що є надзвичайно складними з погляду моделювання та формалізації, а отже, не підлягають автоматизації [160].

Міжнародна федерація бухгалтерів розділяє їх професійні навички на чотири групи: комунікаційні, інтелектуальні, навички особистісного розвитку, особисті (додаток Я).



**Рис.4.5. Якості особистості, необхідні для успішної професійної реалізації у бухгалтерській діяльності**

*Розроблено автором.*

З погляду автора, держава має, насамперед, підвищити роль науковців-викладачів. Вони повинні стати справжніми суб'єктами освітнього процесу, а не пасивними виконавцями вказівок згори, на кафедрах має бути створена атмосфера всебічного сприяння науковій діяльності, формування наукових шкіл. У всіх розвинених країнах науковий процес сконцентрований переважно в університетах і не фінансується за залишковим принципом. Вища освіта

повинна функціонувати на принципі академічних свобод, самостійності, більшої незалежності вищої школи.

Специфіка діяльності викладача вищого навчального закладу полягає в необхідності поєднання педагогічної та науково-дослідної роботи. Не можна погодитись з існуючою системою оцінки діяльності професорсько-викладацького складу, за якої домінуюче положення займає науково-дослідна робота і недооцінюється навчальний процес. У роботі викладача ВНЗ саме педагогічній діяльності має відводитися провідна роль. При цьому всі інші види наповнюють і побічно проявляються в ній. Водночас із процесом реалізації функцій педагогічної діяльності вирішуються навчальні, виховні, конструктивно-діагностичні, організаторські, та соціально-психологічні завдання.

Відзначаючи провідну роль педагогічної діяльності, слід визнати, що науково-дослідна робота розвиває творчий потенціал і підвищує науковий рівень знань викладача, посилюючи його професійну педагогічну майстерність, але вона не повинна покладатися в основу роботи викладача. Основні вимоги, яким повинен відповідати сучасний викладач університету: бути професійно компетентним, що передбачає наявність високої наукової, психолого-педагогічної підготовки і прагнення до самовдосконалення; мати не менше 2-х років досвіду бухгалтерської роботи на підприємстві; вміти гнучко адаптуватися до змін змісту та умов професійної діяльності; мати нестандартне, креативне, інноваційне мислення, вміти комерціалізувати інноваційні ідеї; відповідально ставитися до роботи і доброзичливо до студентів, вміти зрозуміло й доступно викладати матеріал; володіти комунікативною компетентністю, що висуває на перший план майже професійне володіння сучасними засобами зв'язку і персональним комп'ютером.

При становленні особистості обліковця-професіонала викладацькому складу важливо врахувати зміну вимог, які висуваються до працівників, що працюють у сфері обліку. Склалося двоїсте становище, що характеризується

тим, що вимоги до особистості професіонала стали вищими, на тлі зниження загального професіоналізму в бухгалтерській справі.

Проблема в цьому випадку полягає в тому, що більшість даних, наведених в емпіричних дослідженнях, відображають дух попередньої епохи і відповідні їй вимоги до особистості професіонального бухгалтера, що ускладнює порівняння результатів, отриманих раніше і тепер. Можна констатувати, що існує не тільки науковий, але і практичний запит на всебічне дослідження становлення особистості в бухгалтерській професії на різних етапах її життєвого шляху, виявлення умов, за яких це забезпечує загальний розвиток особистості.

Тому при підготовці фахівців з обліку (їх перепідготовці чи підвищенні кваліфікації) слід зосередити особливу увагу на такому:

а) глибоке освоєння концепцій, що лежать в основі МСФЗ – корисності та суттєвості інформації, пріоритету економічного змісту перед юридичною формою та навчання використанню фінансових показників, сформованих за МСФЗ, у системі вітчизняних та національних рахунків;

б) формування навичок активного використання інформації, що накопичується в системі інтегрованого бухгалтерського обліку для здійснення ефективного управління підприємством;

в) вироблення навичок застосування таких способів обробки інформації, як дисконтування, ймовірнісні розрахунки, математична статистика і т. д.;

г) формування нового підходу до застосування стандартів та інших нормативно-правових актів у галузі бухгалтерського обліку і звітності, що полягає в самостійній їх постановці шляхом реалізації принципів і вимог, що визначені стандартами та іншими нормативно-правовими актами;

д) набуття навичок професійного судження у процесі кваліфікації, вартісному вимірі, класифікації й оцінці значущості (суттєвості) фактів господарського життя для цілей бухгалтерського обліку, звітності та контролю і формування глибокого розуміння норм професійної бухгалтерської етики.

Слід звернути увагу на необхідність посилення математичної підготовки бухгалтерів. Але не варто вважати, що проблема зводиться лише до того, щоб навчити бухгалтера відомим математичним і статистичним прийомам, таким як «дисконтування», «ймовірнісні розрахунки», «математична статистика» тощо. У цьому контексті має бути розвинуте глибоке креативне мислення. Лише бухгалтер, що має достатній рівень знань математичного інструментарію, здатний забезпечити підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання.

Тому продуктивність праці управлінських працівників, у тому числі у бухгалтерів, визначають, насамперед, залежністю між кількістю управлінської інформації та досягнутим рівнем ефективності виробництва. Однак цей показник залежить не тільки від якості управління, а й від багатьох факторів іншого порядку. Приймаючи ефективність виробництва як оціночний показник діяльності бухгалтерської служби (або колективу підприємства), необхідно одночасно мати систему специфічних показників, що відображають особливості й характер діяльності кожної групи працівників і необхідну конкретизацію оцінки їхньої праці.

Щодо бухгалтерської служби, то такими показниками можуть бути: ступінь достовірності облікової інформації для контролю за збереженням коштів і доцільністю їх використання; достатність інформації для прийняття оперативних управлінських рішень на всіх рівнях управління підприємством; простота і аналітичність форм облікових даних, що забезпечують можливість користування ними широкого кола економічної громадськості підприємства.

Кожен з названих показників є комплексним, складеним з ряду утворюючих його більш конкретних показників. Так, ступінь надійності облікової інформації характеризується достатньою деталізацією аналітичного обліку, своєчасністю і повнотою документування кожної господарської та виробничої операції, системою інвентаризацій, забезпечує безперервний контроль за наявністю і станом усіх видів засобів, побудовою облікових регістрів, що дозволяє своєчасно виявляти відхилення від планів і норм. Ці

показники безпосередньо характеризують якість роботи бухгалтерії і можуть доповнюватися побічно пов'язаними з контрольними властивостями облікової інформації, а саме: кількість випадків нестач і розкрадань коштів та їх сум, зростання дебіторської заборгованості, перевитрата тощо.

Зрозуміло, що кожному з названих показників па підприємстві має бути наданий конкретний зміст, який визначається особливостями виробництва. Тобто, на кожному підприємстві необхідно мати шкалу нормативних значень кожного показника, а ефективність управлінської діяльності, в тому числі й бухгалтерії, має оцінюватись через встановлення відношення фактичних значень системи показників до нормативних.

Вплив ефективності праці бухгалтерів на результати діяльності підприємства може визначатися через вартість облікової інформації, кількість і складність витраченої на організацію обліку праці. Система показників ефективності бухгалтерської праці потребує подальшої наукової розробки й обґрунтування.

Власник підприємства шукає висококваліфікованого бухгалтера з високим рівнем знань та аналітичним мисленням, і при цьому готовий йому платити високу заробітну плату. Головні бухгалтери великих корпорацій часто отримують заробітну плату на рівні члена правління компанії. Адже власнику потрібна повна правдива інформація для власних цілей, завищені показники результатів діяльності для залучення інвесторів та занижені показники для сплати податків. Якщо бухгалтер може законно обґрунтувати кожен цифру в трьох випадках, відстояти компанію в контролюючих органах – його значення на підприємстві неможливо переоцінити.

Бухгалтери – це спеціалісти, які спираються на нормативні документи, дотримуються їх приписів, але діють так тільки тому, що так потрібно, а перевірки здійснює податковий інспектор.

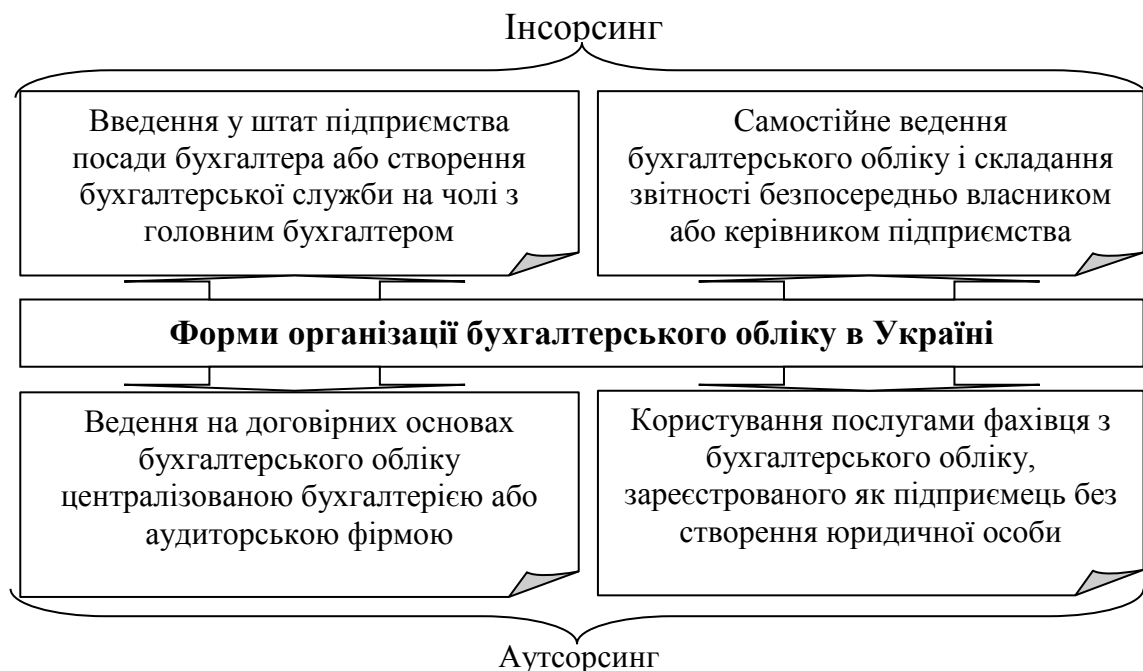
Дослідження зарубіжної практики свідчать про те, що найкращими можливостями володіють ті фахівці-бухгалтери, які працюють у великих національних незалежних бухгалтерських фірмах. Їхня діяльність пов'язана не

просто з веденням бухгалтерського обліку, а передбачає проведення глибоких аналітично-контрольних процедур та обчислень, здійснюваних з метою обґрунтування стратегії подальшого розвитку фірми.

Для покладання на вітчизняних фахівців таких повноважень має бути відповідним чином уточнено перелік функцій облікових працівників у бік розширення повноважень, зокрема у питаннях бухгалтерського контролю, здійсненні аналітичних розрахунків і реагування на недоліки, які виникають у процесі діяльності та призводять (можуть призвести) до зростання обсягів витрат і зниження ефективності.

#### 4.2. Форми організації і ведення бухгалтерського обліку: структура і компетентність апарату

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [114] підприємствам надано можливість самостійно обирати форму організації бухгалтерського обліку (рис. 4.6).



**Рис. 4.6. Форми організації бухгалтерського обліку в Україні**

*Наведено згідно з чинним законодавством.*

За основу такого вибору має слугувати рівень раціональності організації бухгалтерського обліку, через який досягається оптимальний розподіл облікових функцій між економічними службами і всередині них, наукова організація отримання, обробки, групування облікової інформації, що забезпечує посилення контрольної функції обліку здійснених господарських операцій. Під раціональною розуміють: організацію обліку, що забезпечує правильне і своєчасне оформлення господарських операцій формами документів; документообіг, що регламентує порядок, строки, виконавців на кожному етапі їхнього руху від моменту складання до передачі в архів; використання прогресивних форм і методів обліку із застосуванням раціональних облікових реєстрів, оптимальної звітності; максимальне використання комп'ютерної техніки; наукової організації праці працівників бухгалтерії.

Найважливішою умовою раціональної організації бухгалтерського обліку в умовах ринку є забезпечення кожної ділянки і ланки господарювання своєчасною й достовірною інформацією, необхідною для оперативного управління і контролю.

Запорукою успішної роботи переробних підприємств є ефективна діяльність персоналу, проте методи обробки інформації суттєво цьому перешкоджають. На створення бухгалтерських документів витрачається 40–60 % робочого часу. Спрощення та зменшення кількості необхідних документів сприяє економії витрат часу на їх складання та контроль.

Проблеми впливу роботи облікової служби на підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання знайшли своє відображення в працях П. С. Безруких, Ф. Ф. Бутинця, А. М. Кузьмінського, М. І. Кутера, А. Д. Ларіонова, Ю. Я. Литвина, М. С. Пушкаря, Я. В. Соколова, І. Д. Фаріона та інших авторів.

Розглянемо детальніше кожен з можливих форм організації обліку, адже обґрунтований вибір однієї з чотирьох організаційних форм ведення бухгалтерського обліку має для підприємства важливе значення. Дослідження



питань організації та ведення бухгалтерського обліку здійснювалось нами на прикладі 64 підприємств, з яких: 9% малих, середніх – 31% і великих – 40 %.

Під організаційною структурою апарату бухгалтерії А. Н. Кашаєв [135, с. 70] розуміє склад і підпорядкованість взаємопов'язаних організаційних одиниць або ланок, що виконують різні функції.

В основі визначення поняття «організаційна побудова бухгалтерської служби» В. В. Ковальова лежить розподіл облікових робіт між виконавцями [141, с. 15]; П. С. Безруких та інших – склад і підпорядкованість взаємопов'язаних організаційних одиниць бухгалтерської служби, які виконують різні функції [19, с. 36].

На форму організаційної побудови та структуру апарату облікової служби впливають такі фактори: обсяг виробництва; загальна чисельність працівників; кількість структурних підрозділів; види діяльності; характер організації технології виробництва; характер функціональних обов'язків; кількість філій (дочірніх підприємств). 100% опитаних бухгалтерів підтвердили, що, на їхню думку, на організацію обліку впливають технологія, специфіка виробництва та його обсяги, 87% повідомили про вплив кадрового забезпечення та наявність комп'ютерної техніки, 96% вважають, що має вплив структура підприємства та взаємозв'язки між структурними підрозділами.

На даний час організаційна структура бухгалтерії, як правило, характеризується пасивністю і статичністю. При цьому реальна модернізація (реструктуризація) бухгалтерського обліку не відбувається ні при зростанні підприємства, ні при впровадженні нових інформаційних бухгалтерських технологій [152, с. 67].

Більшість підприємств постають перед труднощами під час формування управлінської команди. За основу беруть корпоративні цілі та завдання. Їй необхідно забезпечити підтримку щодо визначення таких напрямів, як цільовий ринок, територія, канал поширення, плановий прибуток у стабільному стані та коефіцієнт прибутковості, тип пропозиції, бренд і т.д.

Наприклад, Т. О. Башук [16] виділяє три методи формування команди: кращі з кращих; команда з «діамантів без оправ»; члени команди зі «школи досвіду». Переваги та недоліки запропонованих методик формування команди наведено у табл. 4.3.

Таблиця 4.3

### Переваги та недоліки методів формування команди

Методи формування команди	Переваги	Недоліки
Кращі з кращих	1. Обізнані співробітники, які мають досвід роботи з подібними проблемами. 2. У менеджерів є досвід роботи з перевіреними співробітниками, які знають проблеми діяльності підприємства	1. Втрата ключового лінійного менеджера, тобто кращого з кращих, може зашкодити основному бізнесу. 2. Загроза того, що співробітники (кращі з кращих) не можуть абстрагуватися від основного ринку для створення чогось нового
Команда з «діамантів без оправ»	1. Співробітники, які мислять по-новому	1. Недостатньо дисципліни для пропонування нових ідей. 2. Недостатньо авторитету для впливу на розподіл внутрішніх ресурсів
Члени команди зі «школи досвіду»	1. Керівники, які пройшли «школи досвіду», можуть виявити й розвивати нові напрями бізнесу. 2. Навики й інтуїція, завдяки яким можна досягти успіху під час виконання завдань	1. Навики, здобуті менеджерами попередньо, можуть бути не застосовані в новій діяльності, залежно від предметів, які вони вивчали чи не вивчали в різних «школах досвіду»

Узагальнено автором на основі [64].

Загалом усі фактори впливу на організацію бухгалтерської служби О. П. Войналович [66] поділила на дві групи:

– фактори мікрорівня: форма власності, користувачі облікової інформації та їх інтереси, рівень кваліфікації облікових працівників, практичний досвід роботи, рівень матеріально-технічної бази підприємства;

– фактори макрорівня: стан економіки та поява нових об'єктів бухгалтерського обліку, вимоги до ведення бухгалтерського обліку та звітності, статус і рівень професійної підготовки облікових працівників.

Під час дослідження виявлено, що потрібно впроваджувати на підприємстві науково-технічний прогрес, який дасть можливість усунути історичність облікової інформації та недоліки ведення бухгалтерського обліку вручну.

Роль облікової служби в системі управління зумовлена змістом основних завдань, які виконують облікові працівники: надання повної й достовірної інформації керівництву про стан підприємства, критичні ситуації у сфері договірних відносин і матеріальних поставок, а також дефіцит грошових коштів; здійснення й контроль розрахункових відносин із контрагентами та працівниками; контроль за роботою матеріально відповідальних осіб; забезпечення своєчасного та повного виконання підприємством своїх зобов'язань за розрахунками з бюджетом і позабюджетними фондами; контроль за повнотою й чіткістю операцій із грошовими коштами; надання в установлені терміни бухгалтерської звітності [333, с. 68].

Частинами другою, шостою та сьомою статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів [114].

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне

виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення й подання до обліку первинних документів.

Вибір форми організації передбачає вирішення надзвичайно великої кількості питань, що має враховувати власник (керівник підприємства). Коли на підприємстві функціонально і структурно відокремлюється обліковий відділ, необхідно визначити його місце в межах організаційної структури підприємства, тип структури, рівень управління, проміжні ланки і зв'язки між ними. У подальшому на кожну окрему ланку відповідно до структури облікового апарату делегуються функції, права та обов'язки. Наступним етапом є розробка посадової характеристики кожного робочого місця, в якій визначаються мінімальний ступінь освіти і кваліфікації, необхідна компетентність, посадові права, відповідальність, формальні організаційні зв'язки і взаємини.

Користування послугами фахівця з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи, передбачає укладання договору на надання послуг із ведення бухгалтерського обліку між підприємством і бухгалтером-підприємцем, який за своєю суттю є договором цивільно-правового характеру. Правові відносини між сторонами регулюються Цивільним кодексом України. При укладанні договору на ведення бухгалтерського обліку слід чітко визначити обов'язки бухгалтера-підприємця і його відповідальність. У разі доручення такому бухгалтерові ведення податкового обліку і складання звітності це повинно бути передбачено в договорі як окрема умова. При порушенні договірних умов бухгалтер-підприємець несе цивільно-правову відповідальність згідно з умовами договору. Як правило, при укладанні такого договору передбачається повна матеріальна відповідальність бухгалтера-підприємця за дії, що спричинили матеріальні втрати.

Використання такого підходу певною мірою підпадає під поняття аутсорсингу. Питання розвитку та перспектив застосування аутсорсингу в різних сферах економіки висвітлили у своїх працях дослідники: Б. А. Анікін, Г. Беме, А. Г. Загородній, Е. Спарроу, І. Л. Руда, О. В. Манойленко, І. Є. Матвій, Р. Морган, С. Баден-Фуллер, А. С. Северов, Л. С. Скакун, О. В. Царенко та ін. Однак в Україні проблематика практичного застосування названого виду домовленостей в галузі бухгалтерського обліку на підприємствах потребує подальшого дослідження. Водночас недостатньо уваги приділено галузевим особливостям здійснення аутсорсингових операцій, механізму аутсорсингу, що передбачає взаємодію із зовнішнім середовищем, та спрямування на ефективне функціонування й розвиток підприємств.

Поняття «аутсорсинг» з'явилося в науковій літературі відносно недавно, але його можна вважати не зовсім новим витвором у системі обліку. За радянських часів такий підхід було покладено в основу діяльності централізованих бухгалтерій, які створювались у системі громадського харчування, торгівлі, бюджетних установах.

При цьому централізована бухгалтерія надавала керівникам обслуговуваних установ необхідні їм відомості про виконання кошторисів витрат у терміни, встановлені головним бухгалтером централізованої бухгалтерії за погодженням з керівниками цих установ. Бухгалтерський облік забезпечував систематичний контроль за ходом виконання кошторисів витрат, станом розрахунків з підприємствами, організаціями, установами та особами, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей [29, с. 559].

Доведено, що власна бухгалтерія має багато переваг перед аутсорсингом. Аутсорсинг (від англ. «outsourcing») – в буквальному розумінні перекладається як поза джерелом, за межами. Таким чином, цей термін є прикладом отримання термінів «зовнішній бік» (від англ. outside), «ресурс» (від англ. resource) і «використання» (від англ. using).

Проведені дослідження діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції свідчать, що самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником або керівником застосовують на невеликих приватних підприємствах. Згідно з Листом Міністерства фінансів від 28.03.2013 р. [180] таку форму заборонено використовувати на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися (акціонерні товариства, банки, інвестиційні компанії тощо), та в бюджетних установах.

На малих і середніх підприємствах доцільно використовувати ведення бухгалтерського обліку на договірних основах централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою. До переваг цієї форми можна віднести такі: в аудиторських фірмах працюють фахівці високої кваліфікації, які добре знають законодавство з бухгалтерського обліку й оподаткування, постійно відстежують зміни, що відбуваються на законодавчому рівні. Відповідальність спеціалізованих фірм за неналежне виконання обов'язків встановлюють у договорі у вигляді матеріальної відповідальності і застосування санкцій за порушення договірних зобов'язань. З огляду на це розвиток співпраці малого та великого бізнесу, засноване на принципах аутсорсингу, буде однією з ключових тенденцій наступних п'ять-десять років.

Серед головних критеріїв передачі облікових функцій аутсорсеру виділяють такі:

- економічна доцільність (вигода від використання послуг аутсорсера повинна перевищувати витрати на його послуги);
- упевненість у професіоналізмі (аутсорсер повинен мати велику кількість фахівців у різних напрямках бухгалтерського обліку та бездоганну ділову репутацію);
- відповідальність (аутсорсер матеріально відповідальний за правильність організації та ведення обліку, дотримання конфіденційності).

Незважаючи на позитивну динаміку ринку аутсорсингу облікових функцій, в Україні зазначена сфера (особливо в регіонах) не розвинулася до

такого ступеня, коли аутсорсер має можливість обслуговувати значну кількість клієнтів. Природно, що це позначається на ціні послуги.

Головними тенденціями, з погляду автора, що визначатимуть розвиток ринку аутсорсингу облікових функцій у найближчі 5-10 років, стануть: укрупнення компаній; аутсорсерів, ув тому числі за рахунок злиття і поглинань, для реалізації ефекту масштабу; посилення спеціалізації компаній-аутсорсерів, пошук ними ключових компетенцій у вузьких областях бухгалтерського аутсорсингу; зростання ролі державного сектору та афілійованих з державою корпорацій у формуванні попиту на послуги аутсорсерів; удосконалення законодавчої та нормативної бази для підвищення ступеня довіри до аутсорсингу.

Автором зазначено, що, починаючи з 1 січня 2012 р. набула чинності нова редакція Класифікації видів економічної діяльності, затверджена Наказом № 457, де вже використовується термін аутсорсинг. Так, згідно з п. 4 Наказу Л5 457, аутсорсинг – це угода, за якою замовник доручає підряднику виконати певні завдання, пов'язані з виробничим процесом.

На практиці договір аутсорсингу персоналу використовується вже 10–15 років. Цей різновид договорів не має формалізованого опису в нормативних документах, тому дія такого договору спирається на загальні норми цивільного та господарського законодавства України. Так, у Цивільному кодексі України поняття аутсорсинг не вживається, проте по суті він є не забороненим, оскільки гл. 61 Цивільного кодексу України передбачає діяльність у формі підяду, чим по суті і є аутсорсинг, адже він зводиться до того, що замовник отримує готовий результат роботи іншого підприємства, який використає у свій діяльності.

Аутсорсинг бізнес-процесів включає передачу сторонній організації окремих бізнес-процесів, які не є для компанії основними, бізнес-утворюючими. З їх числа на аутсорсинг можуть бути передані управління персоналом, бухгалтерський облік, маркетинг, реклама, логістика [257].

До переваг, одержуваних від аутсорсингу, можна віднести зниження собівартості функцій, переданих аутсорсеру та також потрібно відмітити й таку позитивну сторону – підвищення якості й надійності виконання переданих на аутсорсинг функцій, при цьому аутсорсери можуть використовувати новітні технології і висококваліфікований персонал.

Однак потрібно враховувати, що при передачі на аутсорсинг відразу кількох важливих функцій виникає реальний ризик витоку інформації й появи нового конкурента, що використовує досвід і знання компанії, які замовляють аутсорсинг. Традиційно вважається, що на аутсорсинг слід передавати лише другорядні, периферійні функції, некритичні для конкурентоспроможності компанії, основна ж діяльність (*core competencies*), що дає довгострокову конкурентну перевагу, має бути жорстко контрольована і ретельно захищена [110, с. 90].

Тепер часто керівники малого та середнього бізнесу відмовляються мати в штаті головного бухгалтера, а довіряють ведення бухгалтерського та податкового обліку спеціалізованим фірмам. Вирішуючи так, вони розв'язують дві проблеми: у звітний період фірму раптово не покине головний бухгалтер (хвороба, звільнення тощо); у разі накладання штрафних санкцій з боку фіскальних органів штрафи оплачує не керівник, а спеціалізована фірма. Найчастіше постає питання – як можна довіряти внутрішню інформацію сторонній фірмі? Для цього мають бути вагомні підстави, зокрема, репутація фірми та відповідні домовленості при укладанні договорів (прописані достатньо детально).

Ще один аспект – відшкодування збитків, пов'язаних з неправильним розрахунком податків або несвоєчасним наданням звітності, здійснюються за рахунок аудиторської компанії або за страховим договором. Купуючи послуги з ведення бухгалтерського обліку, клієнт отримує доступ до юридичних і податкових ресурсів аудиторських компаній, тобто можливість використання стороннього досвіду у вирішенні проблем, перед якими він постає вперше. Ймовірно, аудиторська компанія вже вирішувала схожі проблемами. З кожним

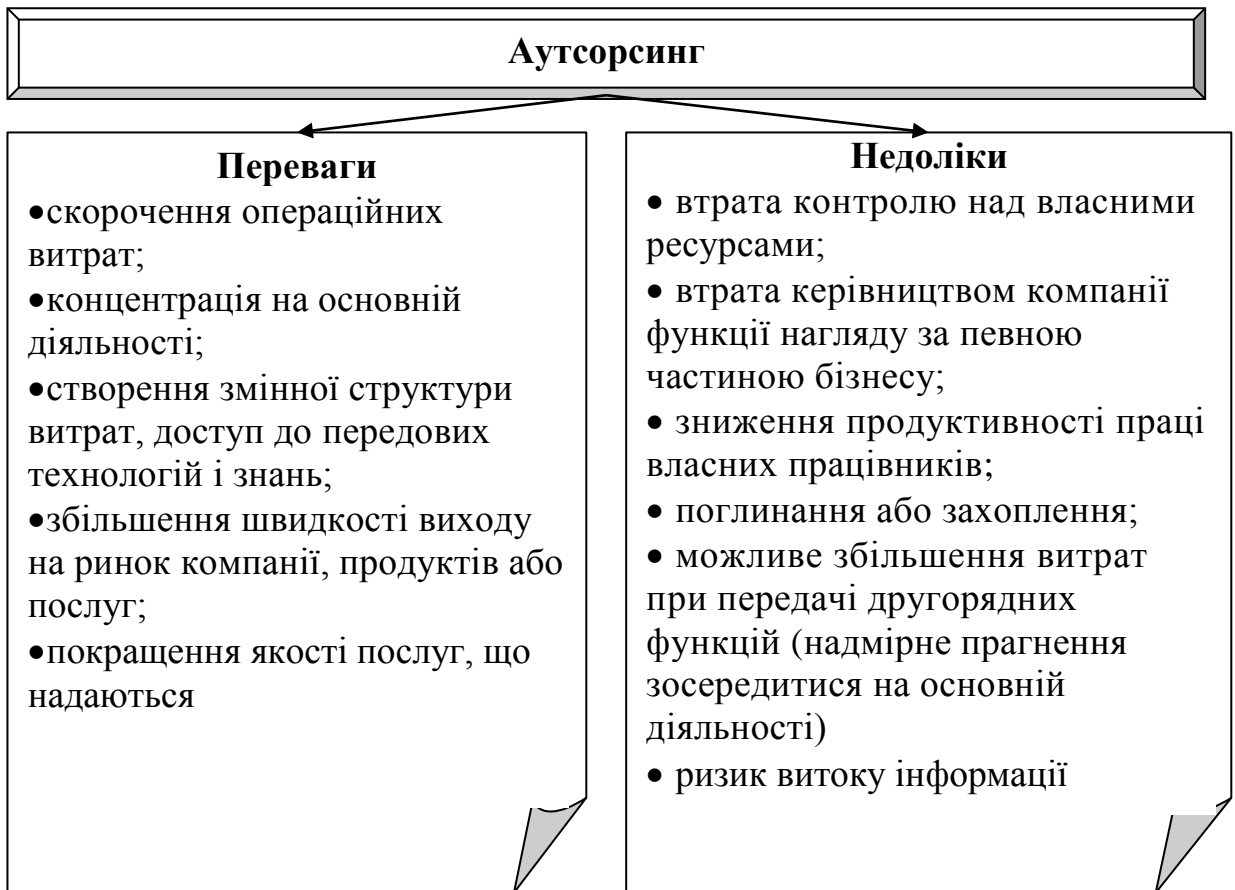


разом вона вирішує їх краще, часом доводячи свою правоту через арбітражні суди.

І насамкінець, коли підприємець укладає договір, компанія обіцяє, що облік будуть вести фахівці найвищої кваліфікації. Але на практиці невеликі фірми, які надають аутсорсингові послуги, залучають кадри іноді з вельми сумнівною кваліфікацією, яким треба менше платити. Тобто вони доручають звітність і весь бухгалтерський облік не аудиторам, а самим бухгалтерам зі сторони. Результати можуть бути надто невтішними. І якщо виникне конфліктна ситуація, існує небезпека не знайти винуватців. Притягнути до відповідальності недбайливого бухгалтера неможливо, швидше за все з фірмою його не пов'язують договірні стосунки. Отже, у разі застосування аутсорсингу слід пам'ятати про низку недоліків, зокрема: конфіденційна інформація потрапляє до сторонніх; відсутній безпосередній контроль за складанням і поданням звітності; не зрозуміло, хто, як і в яких обсягах буде відшкодовувати завдані збитки; важко отримати відомості про професійний рівень фахівців, що залучені вести облік у компанії; на ринку аутсорсингу бухгалтерських послуг, як і на будь-якому іншому, зустрічаються нечесні особи.

Для того щоб повністю захистити фірму від можливих ризиків, важливо встановити чи застрахована відповідальність аутсорсингової фірми перед третіми особами. Слід ознайомитися з договором страхування (страховим полісом) і уточнити розмір відповідної страховки. Якщо відповідальність виконавця застрахована і підприємцю буде завдано збитків, то проблем з його відшкодуванням не виникне. В іншому разі відшкодування доведеться вимагати через суд.

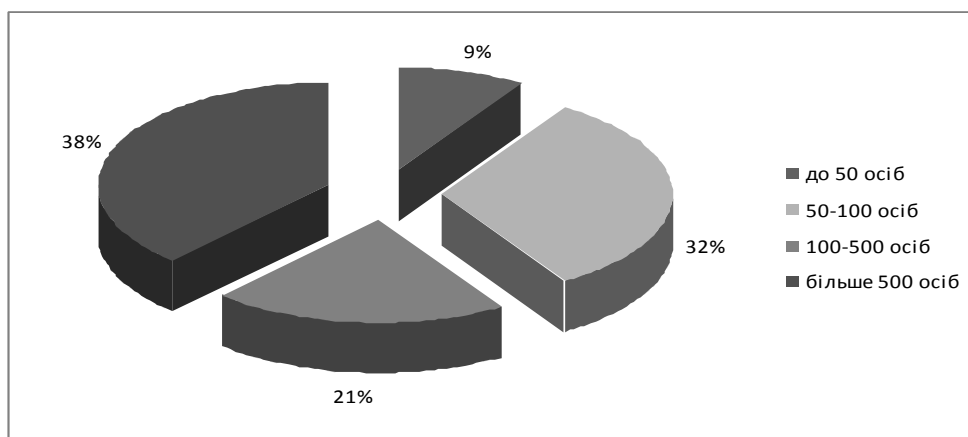
Недоліки, подані на рис. 4.7, особливо гостро виявляються на нерозвинених ринках, в умовах недостатньої конкуренції, коли аутсорсер фактично є монополістом на ринку. Уклавши договір, він підвищує ціни і не досить ретельно відстежує якість роботи, розуміючи, що клієнт не зможе знайти іншого виконавця.



*Рис. 4.7. Переваги та недоліки використання аутсорсингових послуг*

*Узагальнено автором.*

Використання аутсорсингу за розміром підприємств залежно від чисельності працівників пропонує А.Г. Загородній (рис. 4.8).



*Рис. 4.8. Розповсюдженість використання аутсорсингових послуг залежно від кількості працівників*

*Джерело [110].*

Вибір аутсорсера є надзвичайно важливою проблемою, оскільки від його роботи залежатиме діяльність підприємства-замовника. При цьому необхідно окремо зупинитися на питанні розподілу відповідальності.

Слід звернути увагу на те, що обов'язок щодо сплати обов'язкових платежів покладено на підприємство і його не може бути делеговано при укладанні цивільно-правового договору про надання послуг з ведення бухгалтерського обліку іншій стороні договору. Розроблений у додатку Р витяг з договору про надання послуг щодо ведення бухгалтерського обліку на підприємстві містить зобов'язання виконавця аутсорсингових послуг з ведення обліку, які необхідно передбачити.

Автор зазначає, що у договорі, зазвичай, фіксуються лише зобов'язання бухгалтера-підприємця (підприємства-виконавця) відшкодувати у порядку регресу збитки, завдані підприємству внаслідок накладення санкцій контролюючими органами. У такому разі власник (керівник) підприємства не матиме права відшкодувати завдані йому особисто збитки за рахунок винного у скоєнні цих правопорушень бухгалтера-підприємця або спеціалізованої компанії, оскільки згідно з договором в особи, що надає аутсорсингові послуги, виникають зобов'язання відшкодувати збитки підприємству, а не його посадовим особам. Тож доцільніше передбачити положення договору, яким сторони домовляться, що бухгалтер-підприємець (підприємство-виконавець) повинен у разі невиконання або неналежного виконання своїх зобов'язань відшкодувати збитки, завдані посадовим особам підприємства, яких було притягнуто до відповідальності у зв'язку з виявленими правопорушеннями.

Одним з перших питань, що потребує вирішення, є вибір централізованої чи децентралізованої побудови бухгалтерської служби.

Термін «централізація» належить до ступеня зосередження прийняття рішень в одних руках, що пов'язано тільки з формальною владою, тобто з правами, якими наділено певну особу на підприємстві. Звідси походить централізована форма організації обліку, тобто весь процес обліку зосереджено в особі головного бухгалтера фірми, який підпорядкований власнику

(керівникові). Всі інші бухгалтери підрозділів підпорядковані головному бухгалтеру і звітують перед ним.

Принципово змінюється характер роботи бухгалтерії в умовах централізації обліку, коли в підрозділах практично відсутній обліковий персонал. Два моменти докорінно відрізняють цю форму організації обліку від децентралізованої. По-перше, весь персонал зосереджений в бухгалтерії. У цих умовах робота із складання, оформлення і передачі первинних документів до бухгалтерії перекладається на майстрів, технологів, інших фахівців підрозділів. По-друге, в бухгалтерії виконується весь комплекс облікових робіт – від перевірки первинних документів до складання балансу.

Свого часу, коли облік за групами однорідних підприємств вели в спеціально створених централізованих бухгалтеріях. Цей досвід широко використовується сьогодні для ведення обліку в малих підприємствах.

Централізація обліку, якщо вона проведена доцільно, ґрунтується на ідеї раціонального використання робочого часу апарату управління і скорочення затрат на його утримання. Концентрація сил на основних ділянках роботи, продуманий розподіл функцій, узгодженість дій окремих частин загальної бухгалтерії, широка комп'ютеризація обліку – це ті основні шляхи, які дозволяють ефективно використовувати обліковий персонал. Вирішення цього завдання, як вважають багато фахівців, забезпечується за рахунок явних переваг, притаманних централізованій формі організації обліку порівняно з децентралізованою, зокрема: усувається можливість використання цехових бухгалтерів для виконання різного роду невластивих їм робіт; зосередження персоналу дозволяє ширше вводити систему поділу праці, раціонально розподіляти обов'язки бухгалтерів, домагатися вищої продуктивності праці; сприяє впровадженню прогресивних форм і методів обліку; в адміністративному та методичному відношенні працівники обліку підпорядковані лише головному бухгалтеру, що сприяє організації єдиного для підприємства раціонального документообігу; підвищується оперативність і достовірність обліку, посилюються його контрольні функції, постають нові

можливості, що сприяють поглибленню аналізу діяльності; розширюються можливості спеціалізації бухгалтерського персоналу відповідно підвищується його кваліфікація, ефективно використовується комп'ютерна техніка; є умови для скорочення чисельності персоналу і зниження витрат на ведення обліку.

Під централізацією обліку розуміють таку побудову облікового апарату, за якої всі облікові роботи (обробка документів, аналітичний і синтетичний облік, складання зведеного балансу і звітності) зосереджені в єдиному обліковому підрозділі – бухгалтерії підприємства [126]. Отже, при централізації обліку обліковий апарат підприємства зосереджено в головній бухгалтерії, де ведеться аналітичний і синтетичний облік на основі первинних та зведених документів.

Під децентралізацією обліку розуміють таку організацію облікового апарату, за якої у підрозділах підприємств є власні бухгалтерії або облікові працівники, які ведуть синтетичний і аналітичний облік, складають звітність та на підставі звітів підрозділів складають зведений баланс і звітність [126]. За децентралізованої форми весь обліковий персонал методично підпорядкований головному бухгалтеру підприємства. Водночас частина облікового апарату адміністративно підпорядкована керівникам структурних підрозділів підприємства.

Багато авторів підкреслюють, що призначення на місцях працівника обліку для збору та передачі інформації не є децентралізацією [170; 162; 166; 183]. Тільки в тому випадку, якщо центральна обліково-фінансова служба розробляє політику концерну в даному питанні, аналізує і зводить звіти, встановлює вимоги до звітності та ревізії, розробляє систему обліку для використання відділами на місцях, а фінансові повноваження передаються цим відділам, можна говорити про дійсну децентралізацію.

Активним прибічником децентралізації є Дж. Хоуп [466], який наводить шість принципів радикальної децентралізації (встановити підвищені цільові завдання з метою досягнення відносного поліпшення; базувати оцінку та винагороди на відносних узгодженнях про покращення з ретроспективної точки

зору; зробити планування дій постійним і всебічним процесом; зробити ресурси доступними у міру необхідності; координувати дії в масштабі компанії відповідно до переваг попиту покупців) та вважає централізований спосіб мислення нав'язаною пасткою для управлінців.

В умовах децентралізації облік ведеться не тільки в бухгалтерії підприємства, але і в його основних підрозділах. У цьому криється сам принцип організації бухгалтерського обліку. Варіанти ж використовуються різні залежно від багатьох обставин: від особливостей організації виробництва, його складності, ступеня децентралізації робіт з планування та нормування, штатних можливостей, рівня використання електронних технологій та ін. В одному випадку цехові бухгалтерії приймають і перевіряють первинні документи, здійснюють їх подальшу обробку, відображають рух запасів у цехових складах та інструментальних коморах, передають у бухгалтерію виробничі звіти та іншу проміжну інформацію, створену ними в результаті групування даних первинних документів, інформують керівників цехів про стан справ.

Централізована форма організації обліку передбачає, що в головній бухгалтерії збирається вся маса документів і здійснюється робота, пов'язана із синтетичним і аналітичним обліком господарських операцій. Це дає змогу краще організувати керівництво і контроль з боку головного бухгалтера, раціональніше розподілити роботу між працівниками бухгалтерії відповідно до їхньої кваліфікації, ефективніше використовувати обчислювальну техніку, створити умови для підвищення продуктивності праці працівників обліку, спростити облік і сприяти економії засобів для ведення бухгалтерського обліку за рахунок використання невеликої кількості висококваліфікованих бухгалтерів і зменшення загальної кількості працівників обліку. Недоліком такої форми організації обліку є відсутність оперативних інформаційних потоків діяльності конкретного виробничого підрозділу, який можна усунути із запровадженням автоматизації облікових процесів.

У централізованій формі весь апарат облікової служби як методично, так і адміністративно підпорядкований одному керівникові – головному

бухгалтерові (головному економісту). У децентралізованій формі організаційної побудови частина апарату з методичних питань підпорядкована одній особі – головному бухгалтеру, а з адміністративних – господарському керівникові (начальнику цеху, виробництва тощо).

Вибір централізованої або децентралізованої форми роботи облікового персоналу залежить від організаційної структури та рівня централізації системи управління підприємства. Централізована форма організації облікового персоналу передбачає такий порядок обробки облікової інформації: первинні документи оформлюються в структурних підрозділах підприємства і в установлені терміни надходять до бухгалтерії, де первинна інформація опрацьовується, реєструється, систематизується в розрізі синтетичних та аналітичних рахунків і узагальнюється у формах бухгалтерської звітності. За централізованою формою весь обліковий персонал методично та адміністративно підпорядкований головному бухгалтеру підприємства.

Централізовану або децентралізовану систему бухгалтерського обліку зазвичай застосовують в конкретних умовах роботи окремих підрозділів підприємств, залежно від ступеня їх оперативної самостійності. В іншому випадку в бухгалтеріях підрозділів здійснюється весь обліковий процес – від приймання первинних документів до складання балансу, в третьому – виконується обмежене коло робіт, пов'язаних з прийманням і перевіркою первинних документів, передачею їх у загальну бухгалтерію, інформуванням керівників підрозділів.

Загальна бухгалтерія у всіх випадках завершує обліковий процес, а зміст робіт залежить від прийнятих варіантів децентралізації, від їх комбінування. У великих підприємствах вона узагальнює проміжну інформацію цехових бухгалтерій, подану з різним ступенем завершеності; веде групування первинної інформації за тими сторонами діяльності, які виходять за межі компетенції підрозділів; складає баланс і звітність по підприємству в цілому.

Ідея централізації обліку визначила головні сторони розвитку його організації, стала основою створення централізованих бухгалтерій, що являють

собою великі центри автоматизованої обробки облікової інформації. Вони виявилися якісно новою формою організації бухгалтерського обліку. В її основу покладено наступні вихідні положення: а) це організаційно відокремлені підприємства, наділені правом юридичної особи; б) їх основне призначення – виконання комплексу облікових робіт для груп однорідних підприємств певної галузі; в) обліковий процес завершувався складанням балансу і всіх звітних форм по кожному окремому підприємству; г) централізована бухгалтерська обробка інформації поєднувалась з децентралізацією первинного обліку і контролю, які досягалися здійсненням попереднього й наступного контролю доцільності та законності господарських операцій, надавали підприємствам інформацію, необхідну для оперативного і поточного управління, організували контроль збереження матеріальних цінностей та грошових коштів.

Організація централізованих бухгалтерій, як вважали З. В. Кир'янова і А. Д. Трусов, забезпечує досягнення єдиної організації бухгалтерського обліку, застосування єдиних первинних документів, систем кодування вихідної та вхідної інформації, дозволяє здійснити низку заходів щодо підвищення ефективності облікового процесу і насамперед – щодо подальшого вдосконалення організації первинного обліку [139].

Можна назвати щонайменше три переваги централізації обліку: використання бухгалтерів тільки за прямим призначенням, підвищення продуктивності праці працівників обліку, створення умов для скорочення чисельності персоналу і зниження витрат на ведення обліку.

Децентралізація – передача повноважень щодо прийняття рішень від корпоративного центру відділам і підрозділам. Радикальна децентралізація делегує відповідальність за результати діяльності менеджерам і командам на рівні безпосередніх виконавців.

У децентралізованих бухгалтеріях дії з вирішення господарських проблем вирішуються більш швидко, більша кількість людей бере участь у досягненні кінцевої мети діяльності підприємства. Децентралізація вимагає такої



організації управлінської діяльності, яка б дозволяла приймати складні й обмежені в часі рішення для відображення їх в системі бухгалтерського обліку. Аналіз досвіду децентралізації в структурах управління дозволяє виявити низку переваг таких організаційних перебудов: а) результат децентралізації активніше розвиває професійні навички керівників, у т.ч. головного бухгалтера, влада і відповідальність яких за прийняття рішень зростає; б) децентралізована структура веде до посилення змагальності на підприємстві, стимулює керівників і бухгалтерів до створення атмосфери конкуренції; в) за децентралізованої моделі керівник може проявляти більшу самостійність в усвідомленні та визначенні особистого внеску у вирішення проблем. Розширення свободи дій веде до творчості та винахідливості в управлінні, до прагнення зробити внесок у зростання і розвиток фірми в цілому.

Як бачимо, від форми організації управління, розміру підприємства, його структури залежить форма організації обліку. Обидві форми організації обліку мають свої переваги і недоліки. На думку автора, форму організації обліку повинен обирати керівник підприємства, орієнтуючись на необхідність одержання оперативної облікової інформації, її захист від конкурентів та промислового шпіонажу.

Ідею децентралізації бухгалтерського обліку підтримував і А. А. Додонов, який вважає, що великої шкоди організації бухгалтерського обліку завдає бюрократичне адміністрування, що не дає розвитку творчій ініціативі працівників нижчої ланки облікової служби [95, с. 7].

Однак поряд із перевагами децентралізації необхідно розглянути і переваги централізації, як це робить Ч. В. Л. Гіл [415, с. 498] (рис. 4.9.).

Таким чином, перемоги децентралізованого обліку полягають у тому, що він дає змогу наблизити працівників обліку до місця здійснення господарських операцій. Це посилює контроль за документальним оформленням господарських операцій і полегшує використання облікових даних в оперативній роботі.



**Рис. 4.9. Аргументи на користь централізації та децентралізації обліку**

*Узагальнено на основі [415].*

Проте за децентралізованого обліку апарат бухгалтерії є більш громіздким, ускладнюється раціональний поділ праці, зростають витрати на утримання облікового апарату. Крім того, послаблюється поточний контроль головної бухгалтерії за обліковою роботою на місцях, оскільки первинні документи в бухгалтерію не передають, а звітність подається не частіше, ніж один раз на місяць.

Однак на практиці часто використовують і змішану форму організації роботи облікового персоналу, яка передбачає здійснення повного циклу обліку господарської діяльності центральною бухгалтерією підприємства, за винятком відокремлених підрозділів, облік діяльності яких веде бухгалтерія цих підрозділів.

Для забезпечення результативного виконання управлінських завдань, підвищення ефективності діяльності підприємств особливу увагу необхідно приділяти організації праці облікової служби підприємства, яка охоплює

структуру облікового апарату, його зв'язок з іншими структурними підрозділами та відділами.

На досліджених підприємствах 97% забезпечують ведення централізованої форми організації бухгалтерського обліку і лише 3% наймають бухгалтерів зі сторони. Характерно, що 87% застосовують комп'ютерну форму ведення обліку, але за останні п'ять років структура бухгалтерії на 89% підприємств не змінювалася, 16% бухгалтерів виявили незадоволення побудовою структури їх бухгалтерій.

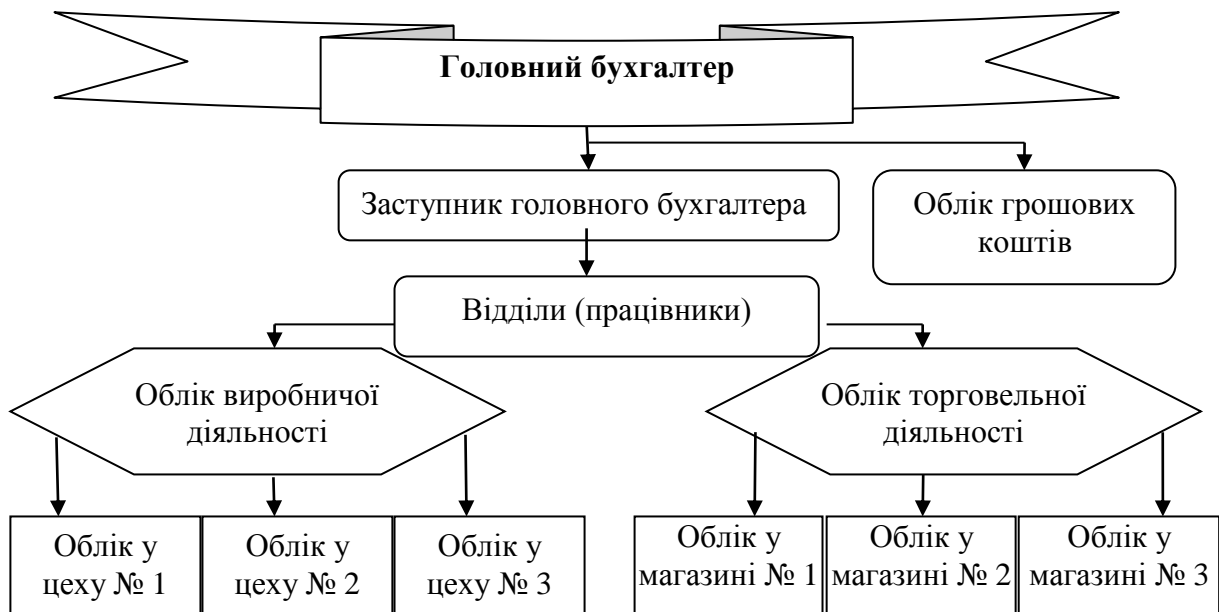
Оскільки будь-яку організацію утворює принаймні дві людини, то перед керівником постає питання про поділ праці, розподіл обов'язків між ними, інакше їх діяльність буде непродуктивною. Правильний розподіл великого обсягу роботи дозволяє виробляти набагато більше продукції, ніж якщо та сама кількість людей працювала б самостійно.

Автор стверджує, що розрізняють також принципи поділу праці облікових працівників, серед них: функціональний, оперативно-виробничий та комбінований.

Дослідники Ю. Я. Литвин, [183], В. І. Петрова [239] під оперативно-виробничим принципом організації облікового апарату розуміють поділ праці, що базується на закінчених циклах, на комплексах робіт, що належать до одного об'єкта або групи економічно однорідних об'єктів обліку, тобто на структурному поділі праці.

У переробній галузі найчастіше застосовують комбінований оперативно-виробничий принцип, виконуючи частину робіт за об'єктами обліку (рис. 4.10), а частину – за обліковими завданнями.

Розподіл обов'язків серед працівників бухгалтерії за результатами опитування показали, що на 53% він побудований за комбінованим принципом і лише за ділянками роботи працює 36% обстежених підприємств.



**Рис. 4.10. Структура облікового апарату, побудована відповідно до оперативно-виробничого принципу (за об'єктами обліку)**

*Узагальнено автором на основі чинної практики.*

Традиційно в основі поділу праці бухгалтерів лежав принцип організації обліку на локальних ділянках: облік матеріалів, основних засобів, розрахунків з робітниками і службовцями, облік виробництва тощо – у здійсненні повного технологічного циклу обробки відповідної інформації. Облік, як правило централізований у масштабах підприємства (об'єднання), був децентралізований всередині бухгалтерії, її працівники спеціалізувалися на обробці інформації за видами засобів і за підрозділами підприємства. Функціональна побудова облікового апарату трапляється нечасто. На переважній частині підприємств вдаються до поділу праці за оперативно-виробничим або змішаним принципом.

Основні принципи поділу праці облікових працівників і форми побудови апарату бухгалтерії наведено в табл. 4.4.

Таким чином, суперечності у визначенні різних варіантів організації апарату за оперативно-виробничою ознакою можна вирішити, якщо зосередити увагу на формах організації облікового апарату. Розподіл за ділянками облікових робіт використовують при централізації обліку, а за об'єктами обліку – при його децентралізації.

**Поділ праці облікових працівників при  
різних формах побудови облікового апарату переробних підприємств**

Форма побудови апарату бухгалтерії	Порядок поділу праці працівників обліку	
	Функціональний	Виробничий
Централізація	За функціями (введення документів, перенесення даних до облікових реєстрів тощо)	За однорідними об'єктами обліку (облік оплати праці, витрат і доходів тощо)
Децентралізація	Розподіляється аналогічно	За підрозділами (цех, магазин, заводоуправління тощо)

*Узагальнено автором.*

Місце бухгалтерської служби в системі інформаційних потоків підприємства наведено на рис. 4.11.



**Рис 4.11. Місце бухгалтерської служби в системі інформаційних потоків підприємства**

*Узагальнено автором.*

Обліковий підрозділ підприємства тісно пов'язаний з усіма іншими підрозділами підприємства, отримує від них необхідну для ведення бухгалтерського обліку та контролю документацію (табл. 4.5) і надає їм економічну інформацію, безпосередньо впливаючи на виконання плану постачання, виробництва і збуту продукції, рентабельність та інші економічні показники діяльності підприємства.

Таблиця 4.5

**Взаємозв'язок бухгалтерії зі структурними підрозділами  
переробного підприємства**

<b>Структурні підрозділи</b>	<b>Склад і найменування документів</b>
Адміністративна служба	Копії наказів і розпоряджень директора щодо основної діяльності, кореспонденція на адресу бухгалтерії
Відділ кадрів	Копії наказів з особового складу (накази про зарахування на роботу, звільнення, відпустку), таблиці обліку робочого часу, лікарняні листки, звіти про використання бланків трудових книжок
Комерційний відділ	Господарські контракти та договори, кошториси, акти та інші матеріали з питань виконання договірних зобов'язань. рахунки на придбання товарно-матеріальних цінностей, авансові звіти співробітників
Плановий відділ	Затверджені розробки планових показників за всіма видами діяльності підприємства (бізнес-план, кошторис витрат і доходів)
Відділ праці та заробітної плати	Положення про оплату праці і преміювання окремих категорій працівників, зміни ставок, окладів
Цехи	Документи з окремих господарських операцій (на випуск продукції), виробничі звіти щодо витрат тощо
Склади	Документи щодо руху сировини і матеріалів, їх відпуску та переміщення
Служба головного механіка	Документи про рух обладнання та його ремонт, про роботу автотранспорту та ін.

*Узагальнено автором з врахуванням чинної практики досліджуваних підприємств.*

Бухгалтерія передає:

– адміністративній службі – проекти наказів і розпоряджень з питань фінансової діяльності, довідки, дані на запит керівника, звіти про результати діяльності;

– відділу кадрів – відомості про використання чергових відпусток, бланки трудових книжок і додатки до них;

– комерційному відділу – дані про норми витрачання грошових коштів і матеріалів, дані про витрати за видами діяльності та окремими договорами, дані про оплату, дебіторської та кредиторської заборгованості, вказівки з питань оформлення для бухгалтерського обліку документів і даних.

Взаємодія зі сторонніми організаціями полягає в отриманні від банків виписок за рахунками, копій доданих до них документів і передачі розрахунково-платіжних банківських документів, чеків на отримання грошових коштів, і оголошень на внесення готівки, інформації з питань роботи, балансів, звітів. До державної податкової служби бухгалтерія передає звіти про нарахування і сплату податків та інші документи [189].

При з'ясуванні питання що заважає працівникам ефективно виконувати покладені на них обв'язки, слід враховувати, що кожна людина належить до одного з чотирьох основних психотипів. Враховуючи особливості роботи бухгалтера (прагнення до систематизації інформації, точність, акуратність, високий самоконтроль), більшість бухгалтерів належить до типу, що передбачає оптимальне поєднання професійних і особистісних якостей. У бухгалтерії працює переважно жіночий колектив, що певним чином позначається на ділових взаєминах.

Керівники-жінки емоційніше сприймають всі події, що відбуваються, менш стійкі до стресів, схильні до підвищеної рефлексії (аналізу того, що відбувається), глибоко і тонко сприймають міжособистісні стосунки. Для них слово означає більше, ніж подія, тому в жіночих колективах частіше виникають конфліктні ситуації. До того ж жінки вимушені постійно вирішувати безліч проблем, пов'язаних як з роботою, так і побутових, що заважає концентруватися на вирішенні професійних завдань, а працювати, залишивши осторонь всі свої проблеми, вміє небагато людей.

Важливу роль у прийнятті рішень щодо ефективного управління і ділової співпраці відіграє інформація про діяльність підприємств, доступ до якої

користувачі отримують через бухгалтерську звітність. Однією із найважливіших завжди є вимога достовірності. Допущені при формуванні звітності помилки повинні бути своєчасно виявлені й виправлені. Проблему достовірності та реальності бухгалтерського балансу свого часу порушував І.Ф. Шерр [424].

В результаті опитування спеціалістів контролюючих органів, працівників бухгалтерських служб, деяких суб'єктів господарювання виявлено основні причини виникнення помилок у роботі персоналу бухгалтерії (рис. 4.12).

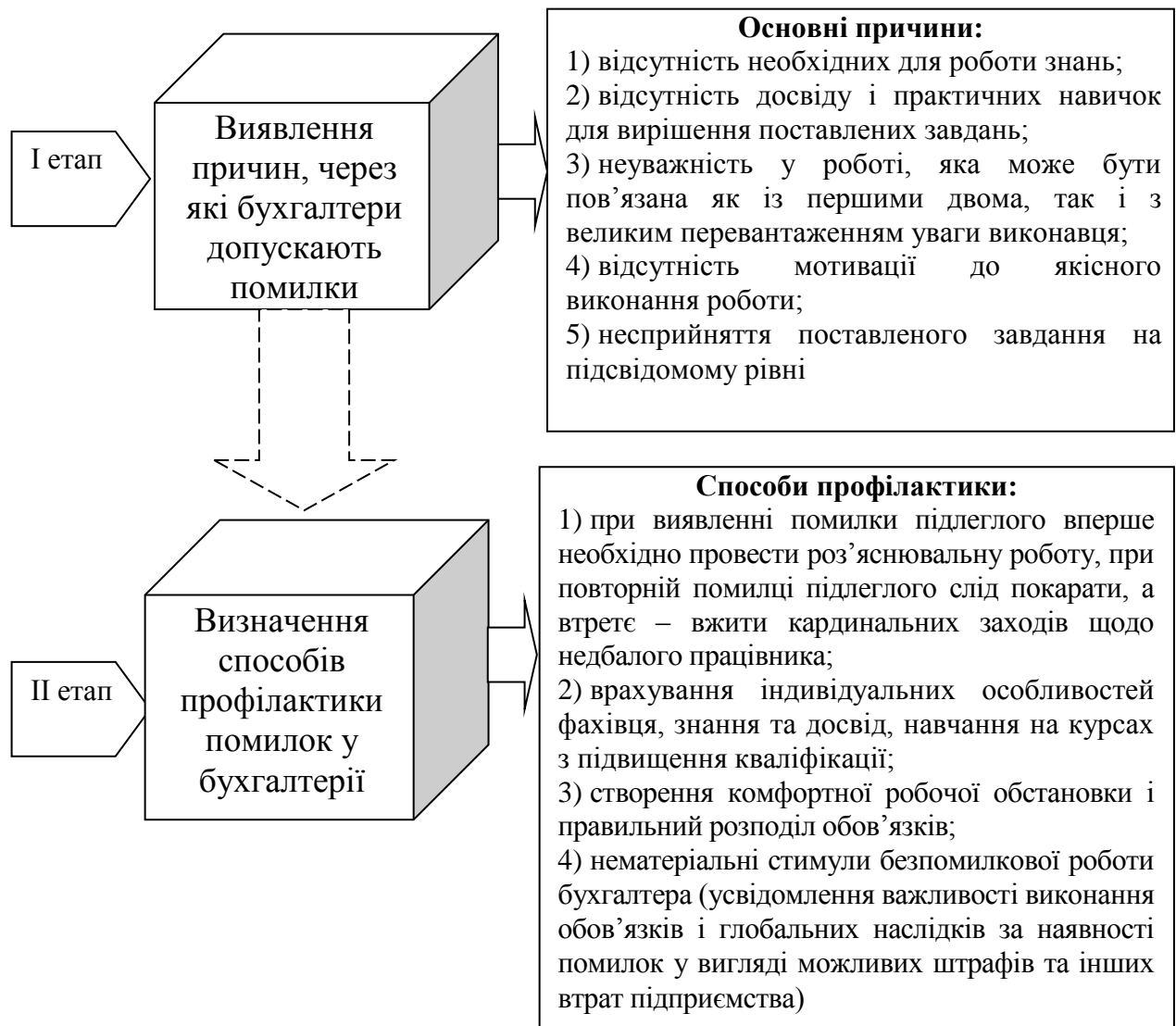


Рис. 4.12. Модель запобігання помилкам у роботі персоналу бухгалтерії

Узагальнено автором.

Раніше керівники могли впливати на підлеглих винятково застосуванням економічних стимулів, тепер дедалі все більшого значення набувають такі



форми: давати працівникам роботу, яка б дозволяла їм спілкуватися; створювати умови для соціальної активності співробітників підприємства; пропонувати підлеглим більш змістовну роботу; високо оцінювати й заохочувати результати підлеглих; залучати підлеглих до формулювання мети і вироблення рішень; сприяти кар'єрному росту; заохочувати і розвивати у підлеглих творчі здібності.

Велике значення в поведінці працівника підприємства має його впевненість у тому, що затрачені зусилля сприятимуть задоволенню його потреб. На всіх етапах розвитку систем обліково-економічної інформації великого значення набуває правильне використання трудових ресурсів. Науково-технічний прогрес вносить великі зміни у характер та зміст праці людей, зайнятих бухгалтерським обліком, контролем та аналізом. Суттєві зміни відбуваються у професійному поділі праці, особливо це стосується робіт технічного характеру – обліковці, рахівники, обчислювачі та ін. Збільшується обсяг робіт, виникають нові ділянки та види робіт, пов'язаних із застосуванням комп'ютерної техніки, економіко-математичних методів, оцінкою результатів роботи. Наукова організація праці людей, які здійснюють бухгалтерський облік, в цих умовах стає об'єктивною потребою як система організаційних, техніко-економічних, санітарно-гігієнічних, психофізіологічних та естетичних заходів, спрямованих на раціоналізацію облікового, аналітичного й контрольного процесів, забезпечення належних умов праці, розвиток суспільної активності працівників та їх творчих здібностей.

На практиці часто виникають ситуації, коли бухгалтер постійно працює не в офісі, з різних причин. Наприклад, підприємство фактично не має офісних приміщень або бухгалтер вважає за краще працювати вдома, а директор фірми не заперечує проти цього. Трапляються випадки, що директор навмисно акцентує увагу на «домашньому» місці роботи бухгалтера, прагнучи уникнути зайвих проблем із непідготовленою документацією на випадок проведення позапланових перевірок. Напрямок думок при цьому такий: оскільки бухгалтер працює вдома, саме там зберігається і документація, пов'язана з діяльністю

підприємства. Коли раптово з'являються перевіряючі, то з'ясовується, що через певні обставини (хвороба, відпустка, відрядження тощо) бухгалтер не може негайно надати необхідні документи, а провести обшук або вилучити документи, зокрема за допомогою правоохоронних органів, не дозволено ст. 30 Конституції України [150].

Порядок оплати праці бухгалтера, що працює в домашніх умовах, має певну специфіку, оскільки робота його співпрацівників здебільшого оплачується виходячи з посадового окладу, тобто використовується погодинна оплата.

Водночас для оплати праці віддалених працівників ця форма є непридатною, оскільки не можна проконтролювати кількість часу, витраченого на виконання роботи. Саме тому в Положенні № 275 щодо працівників поза офісом йдеться про використання відрядної або акордної форми оплати праці, яка є різновидом відрядної форми.

Згідно з акордною системою оплати праці оплачується відразу увесь обсяг робіт (акордне завдання), виходячи з чинних норм виробітку (часу) і відрядних розцінок на комплекс робіт. При акордній системі може виплачуватися також премія (акордно-преміальна система), яка встановлюється, як правило, за скорочення терміну якісного виконання акордного завдання. На нашу думку, така ситуація не може застосовуватися на великих підприємствах, тому при організації бухгалтерії на підприємстві керівникові необхідно враховувати безліч факторів, а саме: досвід, кваліфікацію, досягнення, особисті, психологічні якості тощо, що, в свою чергу, передбачає проведення різноманітних психологічних тестів для формування працьовитого, згрупованого, дружнього колективу. Застосування обох форм інсорсингових форм організації обліку має переваги, зокрема сприяє підвищенню рівня конфіденційності облікової інформації, оскільки її рух здійснюється в межах суб'єкта господарювання. Ураховуючи наведені особливості, доцільно організувати ведення бухгалтерського обліку власними силами при виконанні ознак, зазначених у табл. 4.6.

На думку С. А. Кузнецової [166], інсорсинг бухгалтерського обліку доцільний при відносно великих обсягах діяльності підприємства. Дійсно, організація бухгалтерської служби з наявними проблемами на малому підприємстві є недоречною. Проте необхідно враховувати, що на дуже малому підприємстві, де зовсім немає найманих працівників, така форма організації бухгалтерського обліку, як ведення його безпосередньо керівником, найефективніша.

Таблиця 4.6

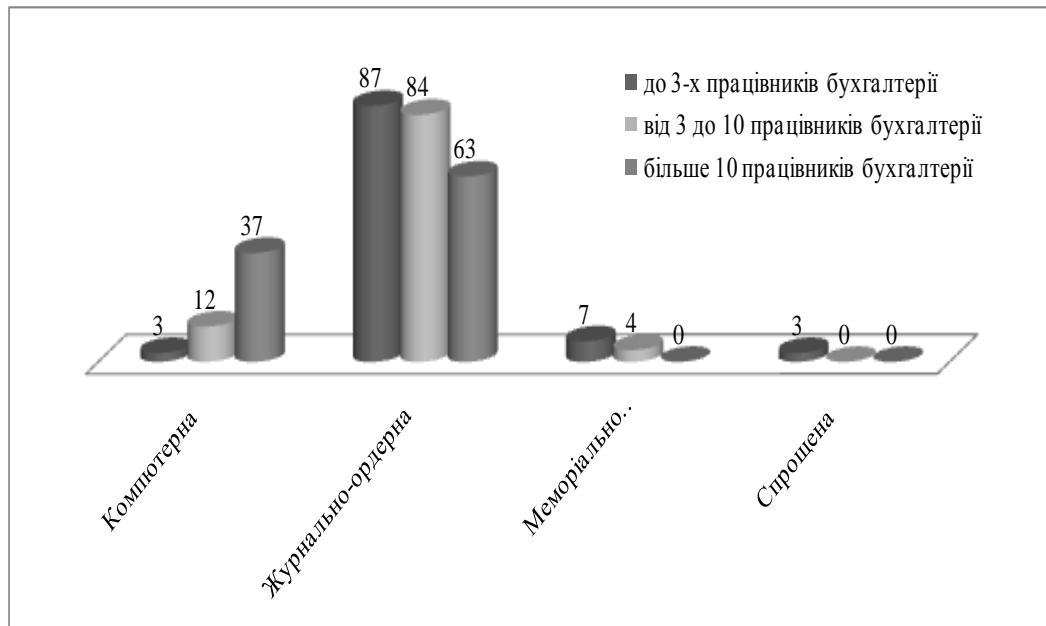
**Доцільність використання інсорсингової форми ведення обліку залежно від характеристик підприємства**

Ознака	Рівень		
	Низький	Середній	Високий
Рівень сегментації	–	+	+
Ступінь ієрархічності організаційної структури	–	+	+
Обсяги бізнесу	–	+	+
Складність виробничого процесу	–	+	+
Обсяг обігу	–	+	+

*Узагальнено на основі [166, с.29].*

Таким чином, кожна з форм організації бухгалтерського обліку має свої переваги та недоліки. Вибір залежить від особливостей діяльності підприємства та вподобань його керівника (власника). Урахування всіх факторів є передумовою раціональної організації бухгалтерського обліку, а результатом – найбільш успішне виконання завдань бухгалтерського обліку.

Як свідчать дані рис. 4.13, ще станом на 2013 р. комп'ютерна форма ведення обліку не мала великого поширення, однак у сучасних умовах вона набуває дедалі більшого значення.



**Рис. 4.13. Форма ведення бухгалтерського обліку станом на 2013 р.**

*Складено за даними [166, с.29].*

Підсумовуючи, наведемо переваги та недоліки кожної з форм організації ведення бухгалтерського обліку (табл. 4.7).

*Таблиця 4.7*

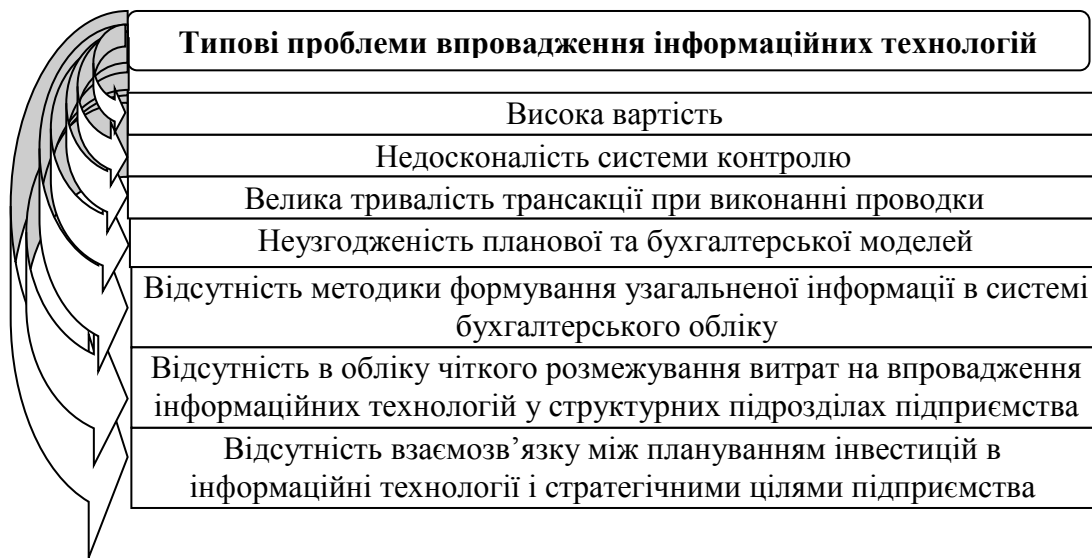
**Переваги та недоліки форми організації  
бухгалтерського обліку на підприємствах**

<b>Форма організації</b>	<b>Переваги</b>	<b>Недоліки</b>
Бухгалтер – найманий працівник	1) постійна присутність бухгалтера на підприємстві, що сприяє оперативному вирішенню поточних управлінських завдань; 2) досконале знання бухгалтером технології виробництва інформації та про підприємство	1) високі витрати на оплату праці, соціальний пакет; 2) обмеженість професійною компетенцією одного бухгалтера; 3) бухгалтер несе відповідальність як посадова особа
Бухгалтер – приватний підприємець	скорочення витрат на оплату праці, соціальний пакет	укладання договору вимагає чіткого визначення обов'язків бухгалтера
Ведення бухгалтерського обліку спеціальною фірмою	вища якість обслуговування	висока цінова політика деяких фірм
Бухгалтер – власник або керівник	повний контроль над фінансами підприємства	не можуть використовувати підприємства, звітність яких оприлюднюється

*Сформовано на основі [419].*

До уваги необхідно взяти зауваження Я. В. Соколова щодо технічних аспектів розвитку системи обліку [356], який вважав помилковою думку, що в умовах автоматизації (у т. ч. повної) облікової системи перестає існувати поняття форми ведення обліку як певного порядку заповнення й сукупності регістрів та послідовності здійснення методичних прийомів обліку.

Дійсно, сучасні програмні продукти дозволяють формувати усі звичні для бухгалтерів регістри, проте це відбувається з миттєвою швидкістю. При цьому існує низка інших суттєвих типових проблем запровадження інформаційних технологій (рис. 4.14).

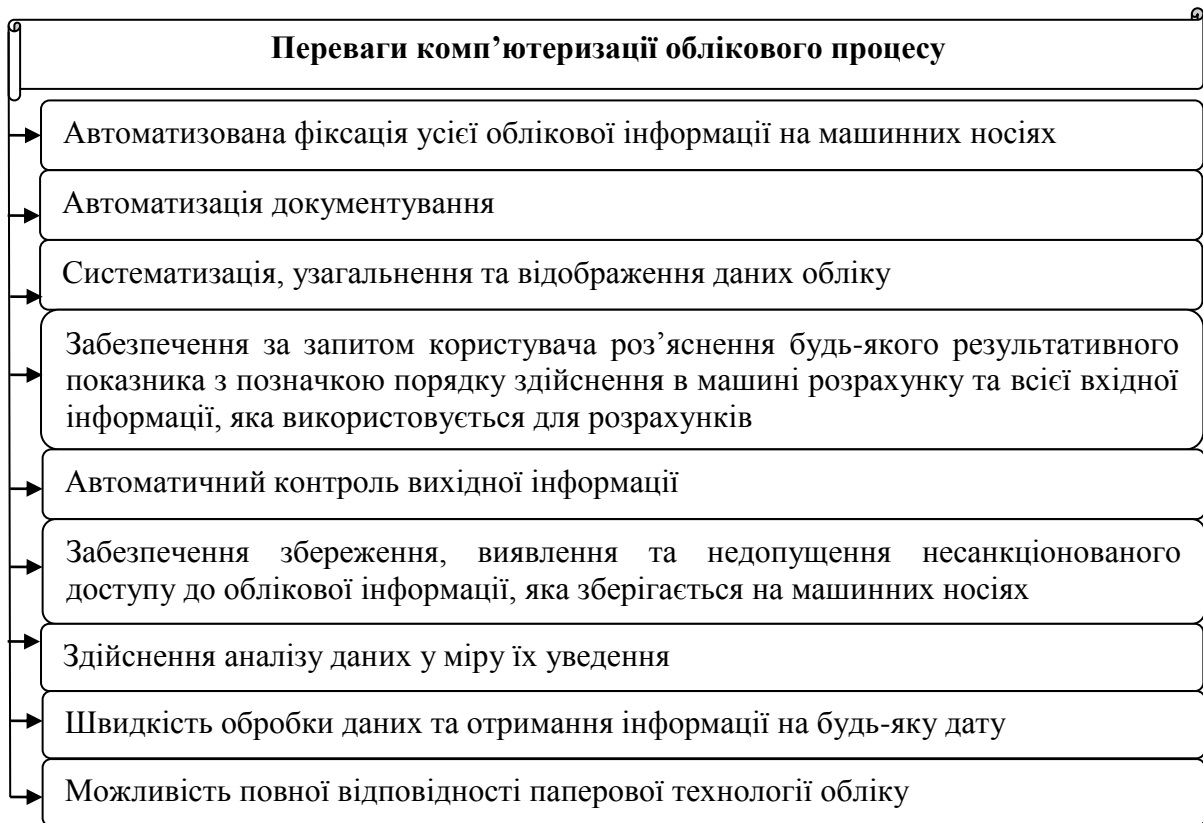


**Рис. 4.14. Типові проблеми впровадження інформаційних технологій**

*Сформовано на основі [38;152].*

Використання комп'ютерної форми ведення обліку зумовлене перевагами, відображеними на рис. 4.15.

Відмінності між ручною та комп'ютерною формами ведення бухгалтерського обліку наведені в додатку А-А.



**Рис. 4.15. Переваги використання комп'ютерної форми ведення обліку**

*Розроблено автором.*

Розвиток інформаційних технологій дозволяє спростити взаємодію людини та комп'ютера. З упровадженням сучасних інформаційних систем діяльність підприємств з пробки сільськогосподарської продукції має стати ефективнішою (рис. 4.16).

Дійсно, комп'ютеризація облікового процесу має суттєві переваги, пов'язані зі зручністю та швидкістю обробки інформації. Проте поряд із перевагами необхідно розглянути й наявні недоліки.

Критично до процесу автоматизації бухгалтерського обліку ставиться Д. М. Корнієвич [152, с. 67], зазначаючи, що поставлені перед процесом автоматизації цілі (підвищення продуктивності облікових робіт шляхом перенесення трудомістких арифметичних обчислень на ПЕОМ; підвищення якості бухгалтерського обліку; скорочення витрат на бухгалтерію (мається на увазі зниження необхідного персоналу, зважаючи на зменшення трудомісткості робіт) та ін.) здебільшого не досягнуто.



**Рис.4.16. Результати впровадження ефективною інформаційної системи на підприємстві**

*Сформовано на основі [240, с. 114].*

Д. М. Корнієвич виділяє такі причини цього процесу: низька кваліфікація та опір працівників бухгалтерії – не всі бажають сприймати нові методи, вивчати комп'ютер для застосування в обліковій практиці, що потребувало від працівників, які звикли до ведення облікових робіт ручним способом, великих зусиль; незадовільний фінансовий стан підприємств, тому бухгалтерський програмний пакет придбали без достатнього фінансування, впровадження та супроводу цих інформаційних продуктів. Як наслідок, останні залишалися незатребуваними, а бухгалтерський облік як і раніше здійснювався вручну, або програми автоматизації використовувалися лише для заповнення певних бухгалтерських документів (платіжних доручень, накладних, рахунків-фактур та ін.)

На думку В. В. Муравського [205], одна із причин неефективного використання інформаційних технологій у системі бухгалтерського обліку криється в тому, що процес автоматизації облікових функцій розглядається окремо від системи управління. У системі управління облік виконує роль зворотного зв'язку, наявність якого є визначальним фактором необхідності розгляду системи обліку як складової управлінської системи.

На зарубіжних ринках програмні продукти для комп'ютеризації управління уже існують понад 50 років, а на вітчизняному ринку почали пропонуватися лише з 2000 року. Вони різняться функціональними можливостями, а також вартістю та масштабом підприємства, на якому можуть працювати. Із західних систем найбільш відомими є Oracle Financial Analyzer (OFA); Hyperion Pillar; Adaytum e. Planning Analyst; EPS Prophix Budgets; Comshare MPS. Із російських програмних продуктів найбільш поширені: «Інталев: Корпоративні фінанси»; «Красний директор», «Вріап»; «КІС: бюджетування».

При виборі форми обліку важливо мати на увазі, що незалежно від застосовуваної організаціями форми слід дотримувати єдиних методологічних принципів побудови та ведення бухгалтерського обліку, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», а також іншими нормативними актами. Організації самостійно встановлюють внутрішні правила документування операцій, документообігу, ведення реєстрів бухгалтерського обліку, проведення інвентаризації; на підставі типового плану рахунків складають внутрішній план рахунків з поділом бухгалтерського обліку по субрахунках і аналітичних рахунках, уточнюють зміст окремих суб'єктів, виключають і об'єднують їх. Очевидно, що всі ці елементи повинні знайти відображення в обліковій політиці організації.

Облікові реєстри – це лічильні таблиці певної форми, побудовані відповідно до економічного групування даних про майно та джерела його утворення. Вони потрібні для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Залежно від будови облікові реєстри



поділяють на хронологічні та систематичні. Вчені, що створили венеціанську наукову школу, розробляють класифікацію систем і форм рахівництва, принципи ведення обліку. Представник французької школи Ж. Г. Курсель-Сенель рекомендує відмовитися від зайвої аналітичності в бухгалтерському обліку, що призводить до невиправданих затрат підприємства, тобто вперше вводить вимогу раціональності.

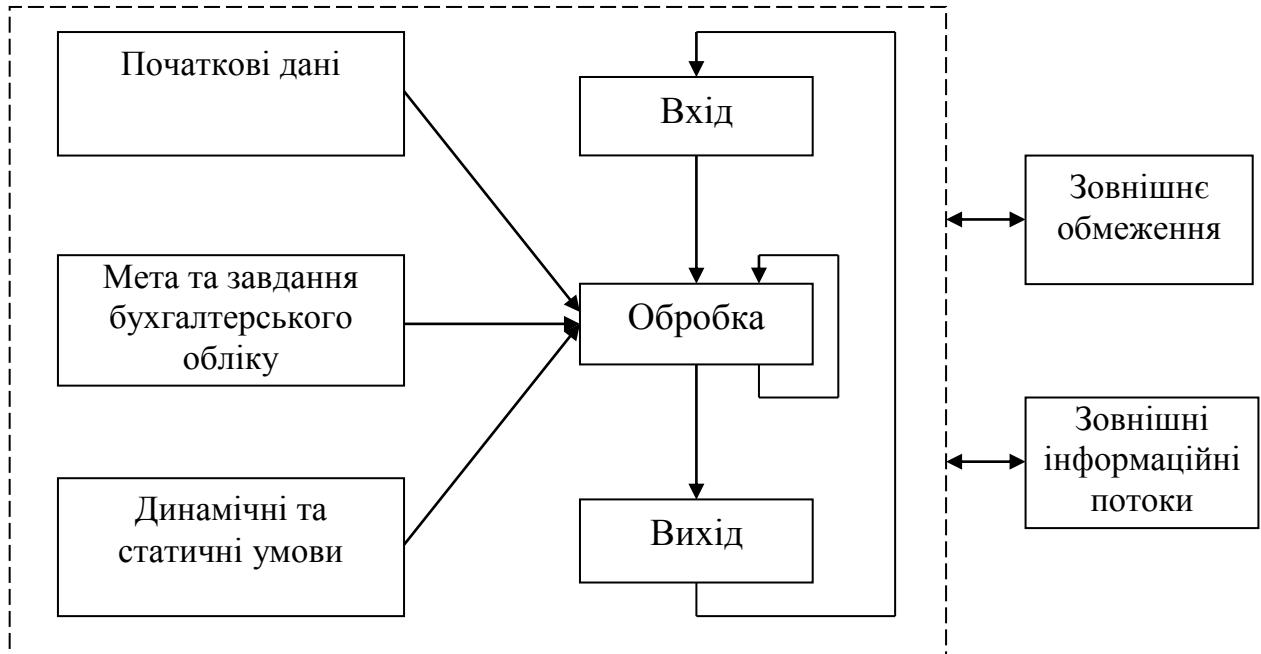
В дослідженнях Т. Ю. Дружиловської зроблено узагальнення встановлених єдиних бухгалтерських методів і принципів. Причому одні автори (Е. Пізані, Е. Мішо, А. Бошер) висловлюються за уніфікацію обліку (останній автор за використання єдиних облікових реєстрів, Е. Мішо – за створення єдиних звітних форм, а Е. Пізані – за уніфікацію форм рахівництва), інші ж (Е. П. Леоте, М. Кіркман) відстоюють ідеї методологічної незалежності (Е. П. Леоте стверджує, що закон не може передбачити обов'язкові форми рахівництва. Це означало б зазіхати на свободу, здоровий глузд і прогрес), на думку М. Кіркман, будь-яка організація має право самостійно вибирати методи і правила обліку, ігнорувати ті з них, які їй не подобаються, і способів обліку може бути стільки ж, скільки і самих організацій [98, с.13].

При цьому слід враховувати вимоги до бухгалтерських програм, які могли б забезпечити ефективне ведення інтегрованого (комбінованого) обліку, котрі можна розмежувати на чотири групи (функціональні; технічні; комерційні; ергономічні), та загальну схему системного підходу до його формалізації (рис. 4.17).

Організація і ведення бухгалтерського обліку – це єдине ціле. Облік не ведуть, поки його не організують, але якщо організувати облік і не вести його, то це те саме, що організувати виробництво і нічого не виробляти.

Сучасний інтегрований бухгалтерський облік являє собою складну динамічну інформаційну систему, що включає безліч змінних величин і елементи зворотного зв'язку. Досвід комп'ютеризації бухгалтерського обліку переконує, що формалізація процесу обліку є необхідною умовою його автоматизації. Формалізація окремих видів діяльності, завдань та елементів з

подальшою комп'ютеризацією повинна відповідати основним критеріям підвищення ефективності обліку шляхом забезпечення апаратом бухгалтерії своєчасною, повною, об'єктивною інформацією, в тому числі рекомендаціями з відповідним впливом на об'єкт управління.



**Рис. 4.17. Схема системного підходу до формалізації процесу інтегрованого (комбінованого) обліку**

*Розроблено автором.*

У бухгалтерському обліку концентрується величезна кількість даних, переважна частина яких лише реєструє факти здійснення господарських операцій і не використовується для прийняття управлінських рішень зважаючи на низьку оперативність і нераціональну структуру інформації, що формується.

Технологія впровадження автоматизованого бухгалтерського обліку в загальній системі комп'ютеризації управління великим підприємством складається із певних стадій: передпроектного обстеження та аналізу бізнес-процесів на підприємстві; системного проектування, погодження та затвердження запропонованого виконавцями технічного завдання на створення автоматизованої системи; технічного проектування, здійснюваного виконавцями після погодження та затвердження замовником ескізного проекту; створення і введення системи в експлуатацію.

На кожному етапі участь менеджерів підприємства, для якого розробляється автоматизована система, не тільки бажана, але й обов'язкова.

На стадії передпроектного обстеження розробники здійснюють збір даних про підприємство та види його діяльності, описують господарські операції та бізнес-процеси в тому вигляді, в якому вони існували до автоматизації обробки економічної інформації.

На стадії системного проектування забезпечується розробка, оформлення, погодження та затвердження технічного завдання на створення автоматизованих систем. При цьому детально документуються вимоги до системи, визначається перелік допрацьовуваних функцій, встановлюються терміни і вартість виконання окремих етапів робіт і проекту в цілому.

Для складання технічного завдання також необхідна тісна взаємодія замовника і виконавця-розробника. У завданні мають бути відображені структура підрозділів та філій підприємства, його види діяльності, обраний варіант облікової політики, штатний розпис персоналу, посадові інструкції користувача, форми специфічних документів і проміжних розрахунків. Тут же наводяться всі необхідні зміни в складі та структурі нормативно-довідкової інформації, у реєстрах аналітичного обліку, формах комп'ютерних документів та порядку їх обробки, складі показників і формах подання внутрішньої й зовнішньої звітності. Із замовником необхідно узгодити вимоги до особливостей експлуатації комп'ютерної системи з урахуванням поділу повноважень між службами підприємства.

Технічне проектування виконує фірма, що здійснює розробку і впровадження проекту автоматизації. Її результатом є технічний проект, в якому детально описується функціонально-алгоритмічна структура системи, функції персоналу, що її реалізує, структура технічних засобів, алгоритми виконання обліково-аналітичних завдань, взаємозв'язок показників. Результатом цієї роботи є програмно-апаратний комплекс і сукупність робочих, регламентних та експлуатаційних документів, що включають керівництва користувачам, технічні та технологічні інструкції з експлуатації.

Бухгалтерія повинна перевірити, чи правильно розробники відобразили особливості документування, оцінки й обліку кожного різновиду господарських засобів та операцій, у тому числі специфічних для даного виду бізнесу й галузі, до якої належить підприємство. Організації, зайняті впровадженням автоматизованих систем управління, часто розглядають діючу практику бухгалтерського обліку з позицій глобального підходу, не завжди заглиблюючись в особливості технології й організації виробництва, які суттєво впливають на повноту та правильність обліку витрат і результатів діяльності конкретного підприємства, а через них – і на інші показники звітності.

На даному етапі розробки підприємство – замовник має право очікувати від виконавців проекту пропозицій щодо оптимізації бізнес-процесів з огляду на можливість впроваджуваної комп'ютерної системи обліку та управління. Розробники можуть рекомендувати підприємству змінити облікову політику для законного зменшення сплати податків, розширити аналітичність обліку, підвищити його повноту і достовірність, знизити трудомісткість процедур введення й аналізу даних. Такі пропозиції зазвичай ґрунтуються на досвіді розробки та впровадження автоматизованих систем інтегрованого обліку в інших підприємствах і тому заслуговують на увагу. Якісні зміни в обліку та менеджменті, що забезпечуються автоматизованими системами обробки економічної інформації, часто дають більший ефект, ніж зниження трудомісткості ручної праці працівників економічних служб. З метою розширення можливостей використання облікової інформації для управління підприємством досить корисно дізнатися думку менеджерів про те, які дані їм потрібні для керівництва в роботі, з якою періодичністю подання. Для бухгалтерії – це, головним чином, оперативна інформація про наявність товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, боргових зобов'язань, їх рух, щотижнева оцінка фінансового стану підприємства тощо.

Введення системи в експлуатацію здійснюється після проведення попередніх випробувань та виконання необхідних доробок. При цьому проводиться підготовка об'єкта автоматизації до початку роботи системи,

автономне налагодження технічних і програмних засобів, завантаження інформації до бази даних, комплексне налагодження всіх засобів системи. Важливе значення на цьому етапі має підготовка персоналу підприємства до експлуатації системи. Вона включає теоретичний курс навчання та практичні заняття, які веде фірма-розробник або спеціалізована організація.

Важливе значення при автоматизації обробки економічної інформації має вибір програмного забезпечення, яке повинно відповідати таким основним вимогам: простота і зручність в експлуатації; легкість освоєння співробітниками бухгалтерії та економічних служб; можливість активно впливати на налаштування комп'ютерних систем, змінювати робочий план рахунків, встановлювати необхідні для групування й аналізу облікових даних субрахунки, передбачати пов'язані з обліковою політикою типові кореспонденції рахунків, контролювати правильність автоматизованого заповнення проміжних і завершальних форм звітності; налаштованість і відкритість програмного забезпечення; відповідність програмного забезпечення сучасним вимогам, обмін інформацією з іншими стандартними програмами; представлення результатів у простій та зручній формі для аналізу керівниками підприємства й іншими користувачами інформації; надійність і достовірність одержаної інформації.

Система програм, призначена для вирішення широкого спектру завдань автоматизації обліку та управління, що постають перед підприємствами, які динамічно розвиваються, повинна являти собою систему прикладних рішень, побудованих за єдиними принципами і на єдиній технологічній платформі. Менеджер будь-якого рівня в цьому випадку може вибрати рішення, яке відповідає актуальним потребам його сфери діяльності та підприємства в цілому. Склад цих рішень буде змінюватися в міру зростання підприємства або розширення завдань автоматизації. Завдання обліку й управління можуть бути істотно різними залежно від роду діяльності підприємства, галузі, специфіки продукції або послуг, що надаються, розміру і структури суб'єкта діяльності, необхідного рівня автоматизації. Неможливо обмежитися однією програмою,

призначеною для масового використання, яка б задовольняла при цьому потреби всіх підприємств.

В основі системи програм автоматизації обробки економічної інформації має бути єдина технологічна база. Вона є фундаментом для побудови всіх прикладних рішень. Технологічна база для всіх прикладних рішень незалежно від галузевої специфіки та фірми-розробника повинна забезпечувати: можливість використання системи від локального комп'ютера до десятків користувачів у локальній мережі; використання файлового варіанта або варіанта «клієнт-сервер»; можливість розгортання роботи на декількох територіально віддалених точках з періодичним обміном інформацією; можливість використання сучасних технологій та інтеграції з іншими програмними системами.

В основу типової конфігурації програмного забезпечення обліково-аналітичних завдань має бути закладений принцип введення бухгалтерської інформації в програму «від документа». Це означає, що в програмі необхідно передбачити можливість створення та зберігання електронних зразків первинних облікових документів і автоматичне формування на їх основі операцій та бухгалтерських записів (проводок). Перелік пропонованих на ринку інформаційних послуг програм автоматизації обробки економічної інформації досить великий, а найбільш відомими з них є 1С Бухгалтерія, БЕСТ, Парус, Галактика, Турбо-бухгалтер, Інфін. На великих підприємствах, що зберегли фахівців-програмістів, часто розробляють власне програмне забезпечення. При виборі прикладних програм, в якому повинні брати участь і працівники бухгалтерії, зазвичай виходять з того, який рівень автоматизації обробки економічної інформації підприємство бажає мати і які витрати для досягнення цього вважає можливими. Нині найбільш поширені системи, розроблені комп'ютерними фірмами, що мають належну репутацію на ринку, чия продукція або проекти досить широко відомі й отримали позитивні відгуки багатьох клієнтів.

На нашу думку, необхідно розробити базовий уніфікований методичний документ прикладного характеру, в якому наочно, зі схемами і відповідним коментарем були б відображені в інформаційному та методичному взаємозв'язку всі аспекти організації системи бухгалтерського обліку та її структура з акцентом на ефективність організації й можливість використання такого документа як рекомендацій для керівників та головних бухгалтерів підприємств і аудиторів. Такий документ може бути включений в систему стандартів бухгалтерського обліку. Одним із важливих принципів раціональної організації облікової служби є розумне використання адміністрацією наявного облікового персоналу. Фахівці зобов'язані працювати весь робочий день, а в разі неповного завантаження їх доцільно використовувати на суміжних посадах. Такий підхід знайшов широке застосування в практиці організації облікових і фінансових служб на американських підприємствах в різних формах і поєднаннях. Загальною вимогою при цьому є акцент на організаційних аспектах обліку, спрямованих на забезпечення його гнучкості та постійного вдосконалення відповідно до нових умов і вимог, а також врахування специфіки функціональних повноважень і відповідальності облікових працівників.

#### **4.3. Засади посилення відповідальності головного бухгалтера**

Бухгалтерський облік у будь-яких суб'єктах господарювання, в тому числі не підприємствах з переробки сільськогосподарської продукції, необхідно вести з перших днів початку їх роботи і до офіційного закриття. Бухгалтер одним із перших приходить на підприємство, коли воно ще тільки створюється, бере участь у підготовці та реєстрації установчих документів, відкриває розрахунковий рахунок у банку, ставить підприємство на облік у податкових органах, здійснює платежі щодо організаційних витрат та ін. Потім, як правило, постійно провадить статутну діяльність підприємства, супроводжуючи її бухгалтерською роботою по збору, реєстрації й узагальненню інформації про

майно, зобов'язання і витрати, фінансові результати діяльності, складанням бухгалтерської звітності.

У процесі цієї діяльності можлива реорганізація підприємства, зміна його правового становища і масштабів функціонування шляхом перетворення, злиття або поділу, які повинні також бути відображені в бухгалтерському обліку та відповідних спеціальних балансах, без складання яких реорганізація неможлива.

На завершальній стадії життєвого циклу підприємства слід враховувати певні особливості організацій та ведення бухгалтерського обліку й формування фінансової звітності. Загалом найбільшою мірою особливості виявляються при створенні та реорганізації підприємства і припиненні його діяльності, коли необхідно скласти вступний, розділовий, об'єднуючий сануючий та ліквідаційний баланси.

Максимальну відповідальність за ведення бухгалтерського обліку суб'єктів з переробки сільськогосподарської продукції несе головний бухгалтер. Ця відповідальність стосується не лише правомірності здійснення господарських операцій, але і порушень щодо надання недостовірної або розголошення конфіденційної інформації. Механізм забезпечення відповідальності повинен впроваджуватися як на макрорівні – шляхом передбачення різних видів відповідальності (від адміністративної до кримінальної) за вказані дії в нормативних актах, так і на мікрорівні – через окреслення норм відповідальності бухгалтера в посадових інструкціях та інших внутрішніх розпорядчих документах підприємства. У сучасних умовах надзвичайно зростає потреба в удосконаленні цього механізму, яка пов'язана зі зміною вимог до бухгалтерських працівників і інформації, необхідної для здійснення управління діяльністю та прийняття рішень.

Зростання ролі та самостійності представників професії бухгалтера в умовах ринкової економіки й підвищення їхньої відповідальності в обліковому аспекті розглядали такі науковці як Т. Алієв [5], Ф. Ф. Бутинець [43], О. П. Войналович [66], М. Ю. Карпушенко [134], М. В. Кужельний [162],



С. О. Левицька [162], В. М. Рожелюк [330], Я. В. Соколов [362], Л. В. Чижевська [419], В. А. Шпак [435], та ін.

Поняття «відповідальність» у бухгалтерській професії є невід'ємним від понять «самостійність» і «свобода дій». Надання бухгалтеру підприємства з переробки сільськогосподарської продукції, як і іншим суб'єктам господарювання, самостійності у виконанні обов'язків і застосуванні власних суджень у зв'язку з суворою регламентацією обліку обов'язково повинно супроводжуватися посиленням його відповідальності за вчинені дії.

Натомість розширення самостійності у професійному судженні бухгалтера, яке є передумовою посилення відповідальності за кінцевий результат роботи у вітчизняному бухгалтерському обліку, призвело до протилежної тенденції: свободи вибору в діях бухгалтера стало більше, а відповідальності юридично не закріплено [419].

Згідно із законодавством України відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, збереження опрацьованих документів, облікових реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів. Недоліком цього підходу є те, що ступінь відповідальності змінюється зі зміною способу ведення бухгалтерського обліку.

Що головний бухгалтер повинен розуміти під поняттям «постановка обліку» на підприємстві? Нормативні документи з бухгалтерського обліку не містять прямої відповіді на запитання. Однак побічно, виходячи з аналізу наявних у нормативних документах положень, можна стверджувати, що постановка обліку на підприємстві – це знання та дотримання директором і головним бухгалтером норм і правил бухгалтерського обліку, викладених у нормативних документах; наявність і виконання організаційно-розпорядчих документів (положення про бухгалтерію, посадових інструкцій працівників бухгалтерії, штатного розкладу), графіка документообігу організації; технології обробки одержуваної інформації, що враховує специфіку підприємства.

Бухгалтер у свій перший робочий день на підприємстві повинен бути ознайомлений з посадовою інструкцією, де зазначаються загальні положення, його функції, додаткові обов'язки, права, відповідальність. Проте в більшості суб'єктів господарювання, і винятком не є підприємства з переробки сільськогосподарської продукції, посадові інструкції складено формально і лише у загальних рисах дають уявлення співробітникові про те, чим він повинен займатися насправді, тому ознайомитися з ними дійсно необхідно, але свої посадові права і обов'язки слід з'ясувати у безпосереднього начальника або в адміністрації.

Ще однією помилкою багатьох підприємств є те, що кадрова служба вимагає від новоприйнятого співпрацівника в перший тиждень його роботи скласти самостійно посадову інструкцію. Яким би висококваліфікованим не був прийнятий працівник, він зможе скласти на себе посадову інструкцію не раніше, ніж через 3 місяці роботи, коли ним самостійно буде виконана певна робота, складено кілька звітів, закритий звітний період, налагоджено співпрацю з відділами тощо.

Бухгалтери в процесі їх введення на посаду зобов'язані ознайомитись з планом рахунків; назвами суб'єктів господарювання (юридичних осіб і фізичних осіб-підприємців), що входять до складу компанії. Досить часто бухгалтера приймають в одну компанію, а вести бухгалтерський облік необхідно паралельно у кількох. Попереднє ознайомлення з обсягом і специфікою роботи дозволить в майбутньому уникнути непорозумінь.

Бухгалтер також повинен знати, яку він несе відповідальність за здійснення неправомірних дій на підприємстві, а також за невиконання поставлених завдань. На сьогодні для виконання покладених на головного бухгалтера підприємства функцій він зобов'язаний виконувати дії, наведені в додатку Ф.

В Україні права та обов'язки головного бухгалтера підприємств з переробки сільськогосподарської продукції регулюються в основному Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» і Довідником «Кваліфікаційні характеристики професій працівників» (Випуск 1 «Професії

працівників, які є загальними для всіх видів економічної діяльності»), затвердженим наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 р. № 336 і низкою інших нормативно-правових актів.

Згідно з чинним законодавством України головний бухгалтер за виконання покладених на нього обов'язків несе такі види відповідальності [114]: дисциплінарну; матеріальну і цивільно-правову; адміністративну та кримінальну.

Дещо ускладнює ситуацію забезпечення таких видів відповідальності використання переробними підприємствами як аутсорсингових послуг. Т. Т. Алієв [5], зазначав, що можливість притягнення до адміністративної відповідальності спеціалізованої компанії або бухгалтера, які працюють на договірних засадах, є досить проблематичним через рекомендації, встановлені частиною третьою ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Окрім цього, в ст. 1631 Кодексу про адміністративні правопорушення передбачено відповідальність (від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян) за відсутність податкового обліку, порушення керівниками та іншими посадовими особами підприємств встановленого законом порядку ведення податкового обліку.

На підставі цього до відповідальності можна притягнути лише керівників і посадових осіб підприємства, на якому виявлено правопорушення. Не можна притягнути до відповідальності осіб, що не є працівниками підприємства, на якому було виявлено правопорушення, і які мають правовідносини з цим підприємством не на підставі трудового договору. Отже, притягнути бухгалтера-підприємця (підприємства-виконавця) до адміністративної відповідальності практично неможливо. Адміністративна відповідальність не може бути застосована і до спеціалізованої компанії (підприємства-виконавця). Оскільки п. 1.2 рішенням Конституційного Суду України від 30.05.2001 р. № 7-рп/2001 у справі № 1-22/2001 встановлено, що за чинним Кодексом про адміністративні правопорушення суб'єктами адміністративної відповідальності можуть бути лише фізичні особи.

Тому у разі ведення обліку фізичною особою, прізвище якої не значиться в штатному розписі, і юридичною особою при виявленні порушень контрольними органами, адміністративну відповідальність нестиме власник (керівник) підприємства, адже згідно з чинним законодавством України юридична особа не може бути суб'єктом кримінальної відповідальності.

Для забезпечення себе від неналежного ведення обліку в таких випадках суб'єкт господарювання має врегулювати це питання через механізм регулювання та оформлення трудових відносин за чинним законодавством.

Проте дискусійною є думка, що бухгалтера-підприємця як фізичну особу можна притягнути до кримінальної відповідальності за ст.212 Кримінального кодексу України. Для того щоб визнати бухгалтера-підприємця винним в ухилянні від сплати податків, потрібно мати, по-перше, факт порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, а по-друге, причинний зв'язок між несплатою податків і порушенням правил ведення бухгалтерського обліку. За ст. 212 Кримінального кодексу України бухгалтер-підприємець не є суб'єктом такого злочину. Так, у частині першій згаданої статті зазначено, що передбачені в ній злочинні дії повинні бути вчинені службовою особою підприємства, яка зобов'язана сплачувати податки та/або збори (обов'язкові платежі), проте незаконно ухиляється від їх сплати.

Питання відповідальності суб'єкта ведення обліку при аутсорсинговій та інсорсинговій формі суттєво різняться, адже головний бухгалтер насамперед є найманим працівником і зобов'язаний дотримувати трудову дисципліну. За порушення трудової дисципліни Кодексом законів про працю України від 10.12.1971 р. (далі – КЗпПУ) передбачається дисциплінарна відповідальність.

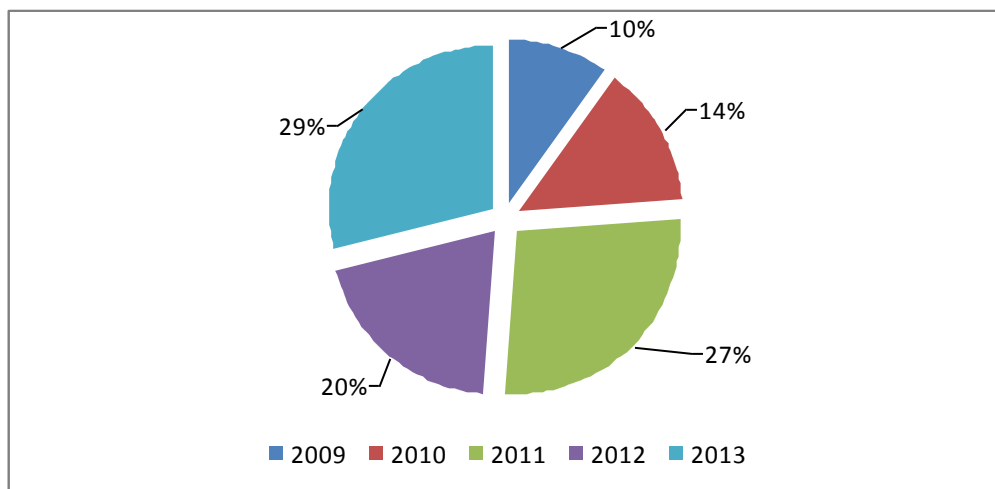
Дисциплінарне стягнення застосовується власником або уповноваженим ним органом безпосередньо за виявлення неправомірних дій, але не пізніше одного місяця з дня його виявлення, не враховуючи часу звільнення працівника з роботи у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю або перебуванням його у відпустці.

Якщо внаслідок порушення покладених на працівника обов'язків підприємство зазнало матеріальної шкоди, відповідно до статей 130, 132 і 136 КЗпП на нього можна покласти матеріальну відповідальність.

Якщо до підприємства застосовано штраф за несвоєчасне подання звітності за розпорядженням керівника з винного головного бухгалтера може бути стягнуто суму штрафу в розмірі не більше середньомісячного заробітку. У такому разі згідно зі ст. 128 КЗпП при кожній виплаті заробітної плати загальний розмір відрахувань не може перевищувати 20%.

Згідно зі ст. 134 КЗпП головний бухгалтер може бути притягнений до повної матеріальної відповідальності, якщо: майно або інші цінності було отримано ним під звіт за разовим дорученням або за іншими разовими документами; шкода заподіяна ним у нетверезому стані; шкода заподіяна недостачею, навмисним знищенням або псуванням матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції), у тому числі в процесі їх виготовлення, а також інструментів, вимірювальних приладів, спецодягу та інших предметів, виданих підприємством йому в користування; шкода заподіяна не під час виконання трудових обов'язків.

На практиці підприємства дедалі частіше почали звертатися до судів щодо дисциплінарної, матеріальної та цивільно-правової відповідальності бухгалтерів (рис. 4.18).



**Рис. 4.18. Кількість судових справ цивільного судочинства за протиправними діями бухгалтера за 2009–2013 рр. у Тернопільській області**

*Узагальнено автором на основі дослідження переліку судових справ.*

Починаючи з 2009 по 2013 р. кількість судових порушень щодо дисциплінарної та матеріальної відповідальності бухгалтера на Тернопільщині збільшилася від 10 до 29%. Крім того, до таких судових справ здебільшого входять справи, за якими безпосередньо самі бухгалтери звертаються до суду з формулюванням причин звільнення з посад як таких, що не відповідають чинному законодавству, посилаючись на факти конфліктних ситуацій з керівництвом щодо невиконання незаконних вказівок, а підстав для звільнення на основі дисциплінарного порушення не було. Понад 90% бухгалтерів визнали, що на їх підприємствах виникають конфлікти між обліковими працівниками. Виходячи з цього, можна зробити висновок, що на сьогодні бухгалтери є незахищеними, оскільки керівники змушують їх вдаватися до незаконних дій, а при невиконанні шукають причин для їх звільнення або ж притягнення до інших видів відповідальності. Цивільна відповідальність може настати, якщо функції головного бухгалтера на підприємстві виконує особа за цивільно-правовим договором, зокрема це може бути як фізична особа, так і фізособа-підприємець, аудитор, централізована бухгалтерія, бухгалтерська служба.

За чинним законодавством, зокрема відповідно до Цивільного та Господарського кодексів України, дозволяється укладати будь-які договори, які безпосередньо не заборонені законом. Підприємство самостійно обирає форму організації бухгалтерського обліку. Однією з таких форм є ведення бухгалтерського обліку на договірних засадах з фізичною особою, фізичною особою-суб'єктом підприємницької діяльності, незалежним аудитором або представником аудиторської фірми. При цьому слід враховувати, що умовами договору про надання послуг може передбачатися, зокрема, виконання всіх необхідних дій, які мають право здійснювати фізособи або аудитори у межах та обсягах, необхідних самому підприємству. Однак умовами такого цивільно-правового договору не можна делегувати ті повноваження, виконання яких покладено законом на відповідну посадову особу підприємства.

Основна проблема, перед якою постають підприємства з переробки сільськогосподарської продукції, – це підпис за головного бухгалтера на документах обов'язкової звітності. Згідно з п. 1 ст. 11 Закону про бухгалтерський облік, на основі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані скласти фінансову звітність, яку підписують керівник і бухгалтер. У цьому випадку бухгалтером є особа, що виконує функції з ведення бухгалтерського обліку та звітності на підставі договору (аудитор), але право/зобов'язання щодо підписання звітності стосуються лише фінансової звітності. Згадані особи несуть відповідальність згідно з чинним законодавством щодо своєчасності подання такої звітності та достовірності зазначених у ній даних.

Згідно з пп. 2.13 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мінфіну України від 24.05.1995 р. № 88 (зі змінами), керівник підприємства затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати документи) на здійснення господарської операції. Водночас адміністративно-розпорядчі функції керівника поширюються лише на працівників такого підприємства, працевлаштованих за трудовими договорами. Щодо надання дозволу підписувати звітність, то тут керівник зобов'язаний враховувати умови договору на надання послуг та вимоги чинного законодавства.

У разі надання права підпису документів обов'язкової звітності безпосередньо у цивільно-правовому договорі, а за відсутності вказівки у договорі – у наказі по підприємству, підписувати таку звітність може визначена особа. Однак контрольні органи, такі як Пенсійний фонд України, Державна податкова служба (лист ПФУ від 18.02.2010 р. № 2928/03-20 та лист ДПАУ від 29.01.2010 р. № 838/6/15-0316) можуть не визнати такої звітності. Тож передбачене заздалегідь зобов'язання щодо підписання звітних документів може позбавити підприємства від зайвих проблем. Можливим варіантом при цьому є використання механізму договірних відносин і формування відповідних положень облікової політики.

Якщо ж ні договором, ні наказом такого не передбачено, то всі примірники (оригінали) звітів, що подаються державному органу, підписує лише керівник (без підпису головного бухгалтера або з підписом керівника за обох осіб). При цьому, за домовленістю сторін, на підприємстві залишаються підписані аудитором чи іншим відповідальним спеціалістом примірники з показниками складеної ним звітності. Друге питання, – це відповідальність осіб, які надають послуги з ведення податкового та бухгалтерського обліку на підприємстві за цивільно-правовим договором.

Така особа несе відповідальність відповідно до вимог чинного Цивільного кодексу України та/або Господарського кодексу України (якщо договір укладено з підприємцем чи аудиторською фірмою). У разі, якщо у звітності допущено помилку, яка тягне за собою штрафні санкції та донараховані податки, збори, то відповідальність несе підприємство, за умови, що в порядку адміністративного оскарження та/чи адміністративного судочинства не буде доведено інше.

Якщо донарахування відбулося з вини особи, яка виконує функції бухгалтера з ведення обліку та складання звітності за цивільно-правовим договором, то вона відповідатиме у межах цього договору та/або чинного цивільного і господарського законодавства.

Слід пам'ятати, що бухгалтерський і податковий облік базуються на тих самих первинних документах, тому відсутність ведення бухгалтерського обліку може стати причиною помилок у визначенні об'єктів і баз оподаткування. Порухення порядку ведення податкового обліку може призвести до притягнення посадових осіб підприємства як до адміністративної, так і до кримінальної відповідальності

За відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку передбачена відповідальність у вигляді штрафів (табл. 4.8).

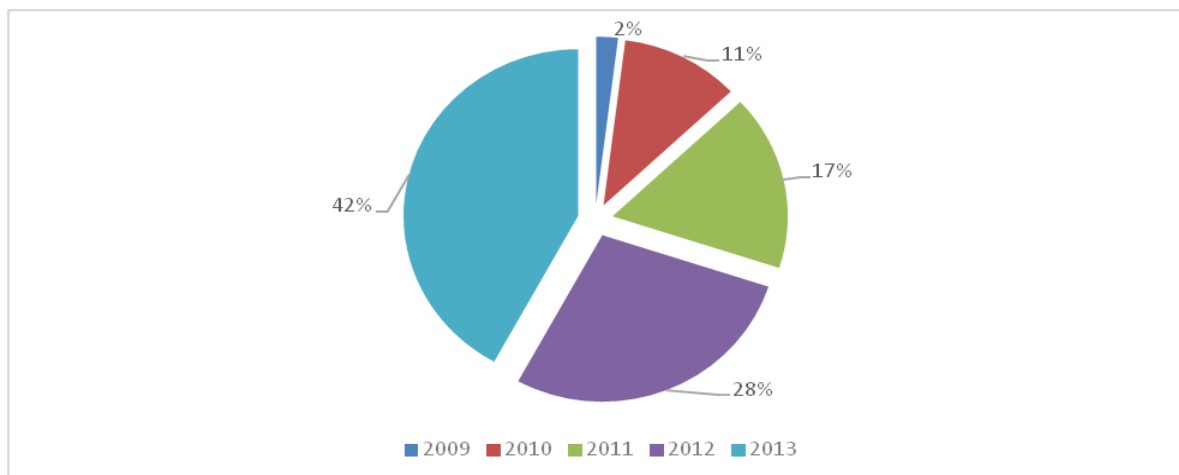


### Види порушень та відповідні штрафи щодо них

Порушення	Штраф
Порушення законодавства з фінансових питань	Від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; ті самі дії приводять до стягнення штрафу від 10 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
Порушення порядку подання фінансової звітності та ведення бухгалтерського обліку при ліквідації юридичної особи	Від 30 до 60 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Від 40 до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; ті самі дії приводять до стягнення штрафу від 50 до 120 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян

*Згідно з чинними законодавчими нормами [145].*

Нинішня практика свідчить, що адміністративна відповідальність застосовується до головного бухгалтера, який працює за трудовою угодою, майже в кожному випадку проведення документальної перевірки на підприємстві незалежно від того, плановою вона є чи позаплановою. Про це свідчить кількість судових рішень щодо такої відповідальності (рис. 4.19), яка з кожним роком збільшується.



**Рис. 4.19. Кількість судових справ адміністративного суду за протиправними діями бухгалтера за 2009-2013 рр. в Тернопільській області**

*Узагальнено автором на основі дослідження переліку судових справ.*

Із даних рис. 4.19. видно, що з 2009 по 2013 р. кількість справ щодо адміністративної відповідальності бухгалтера збільшилася від 2 % у 2009 р. до 42 % у 2013 р. Як правило, після складання Акту перевірки, в якому перераховано види порушень та є вказівка на діяння, що містять склад правопорушення, щодо бухгалтера складається протокол про адміністративне правопорушення, а справа скеровується до суду загальної юрисдикції (місцевих судів) для винесення рішення щодо притягнення головного бухгалтера до адміністративної відповідальності.

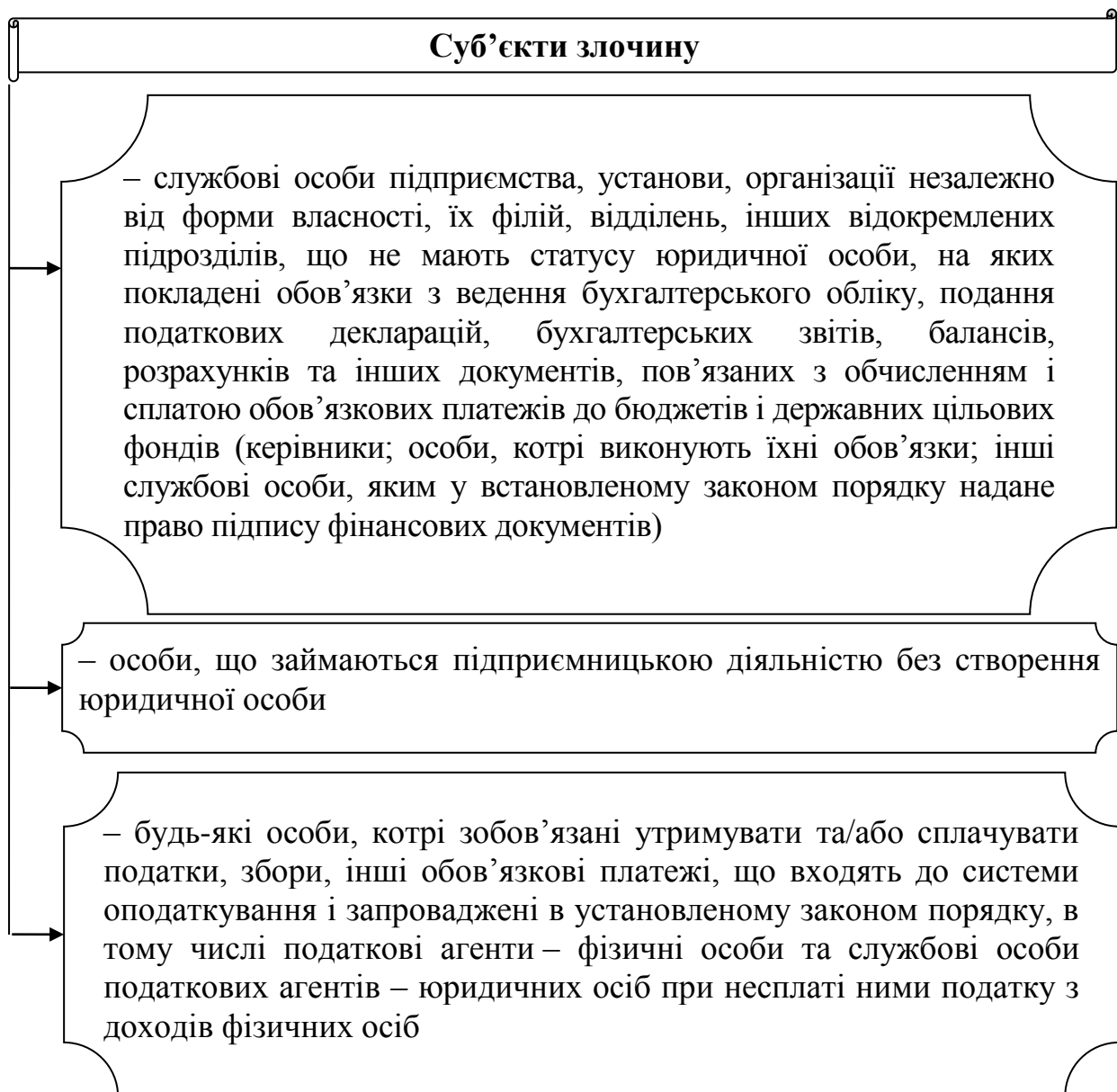
Однак, далеко не за всіма адміністративними стягненнями ДФС звертається до суду. Окремі з них, особливо за порушення щодо основних зборів (обов'язкових платежів) до фондів соціального страхування, накладаються безпосередньо державними органами.

У Китаї, наприклад, чи не найважливішим завданням, покладеним на бухгалтерів, є здійснення внутрішнього контролю за звітністю на підприємстві. Бухгалтери зобов'язані забезпечити легальність, дійсність, точність і цілісність звітних даних. У разі виявлення суттєвих недоліків керівникові підприємства вручається повідомлення у письмовій формі, на яке він зобов'язаний відреагувати протягом десяти днів. Якщо таке повідомлення не буде надане, то відповідні співробітники бухгалтерії несуть адміністративну відповідальність разом із керівництвом [44]. Вважаємо за доцільне ввести подібні правила і у вітчизняну практику, адже в Україні за організацію обліку відповідає лише керівник підприємства, тоді як насправді нею займається головний бухгалтер.

При розгляді випадків кримінальної відповідальності принциповим є питання форми організації бухгалтерського обліку. Так, слідчий управління МВС роз'яснює, що «... особа, яка веде бухгалтерський облік за цивільно-правовим договором про надання послуг з бухгалтерського та податкового обліку, якщо вона не призначена на посаду на підприємстві, не є його службовою особою, тобто виконує організаційно-розпорядчі, адміністративно-господарські обов'язки, не може нести кримінальну відповідальність за скоєння злочинів, суб'єктом у яких є спеціальна (службова) особа. Такі працівники підприємств, функціональні обов'язки яких так чи інакше пов'язані з

фінансовою та податковою документацією, але на яких не покладено відповідальність за фінансову діяльність юридичної особи загалом і виконання обов'язку щодо ведення належним чином бухгалтерського обліку, за наявності підстав можуть притягуватися до відповідальності як співучасники у здійсненні низки злочинів економічної спрямованості й у сфері службової діяльності...» [180].

Можливі суб'єкти злочину ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів зазначені на рис. 4.20.



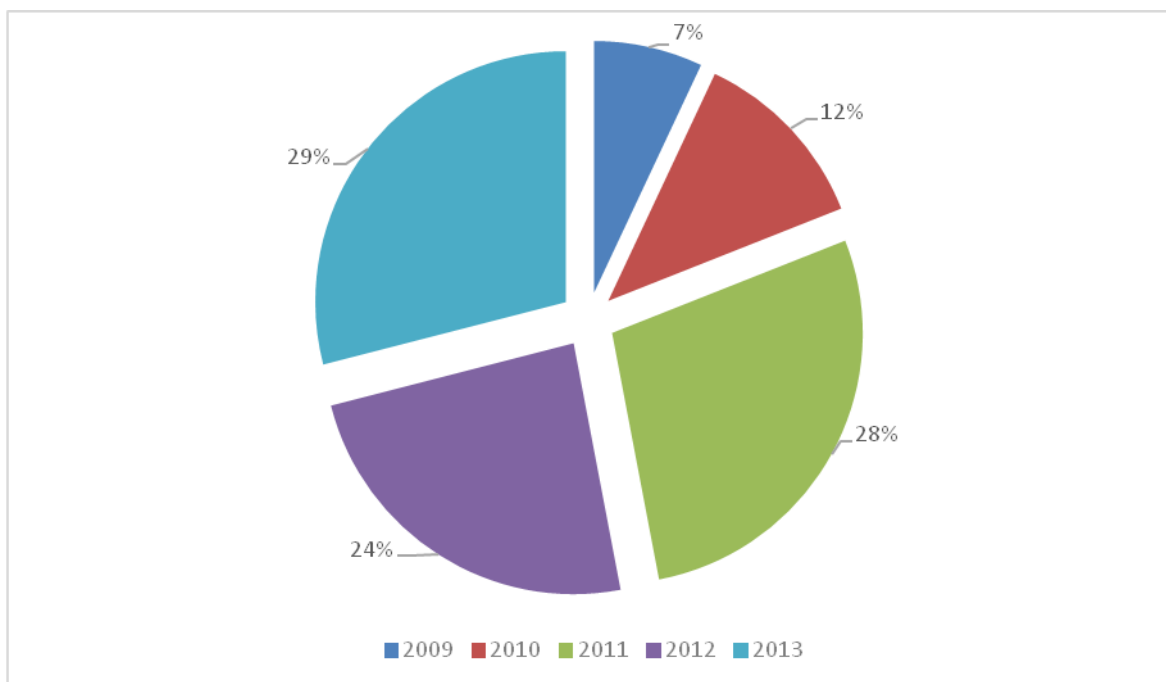
**Рис. 4.20. Суб'єкти злочину, який визначається як «ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів»**

*Узагальнено автором на основі дослідження чинного законодавства.*

Нині слідчі органи для притягнення до кримінальної відповідальності насамперед визначають, чи є відповідна особа службовою особою, чи несе вона відповідальність за фінансово-господарську діяльність підприємства. Такими особами є лише керівник та головний бухгалтер.

При цьому слід розмежовувати ухилення від сплати обов'язкових платежів і несвоєчасну їх сплату за відсутності наміру несплати. Особа, яка не мала наміру ухилитися від сплати зазначених платежів, а не платила їх з інших причин, може бути притягнута лише до встановленої законом відповідальності за порушення податкового законодавства, пов'язані з обчисленням і сплатою цих платежів.

У сфері кримінальної відповідальності проти бухгалтерів кількість судових рішень на Тернопільщині також зростає від 7 % у 2009 р. до 29 % у 2013 р., що є досить суттєвим показником (рис. 4.21).



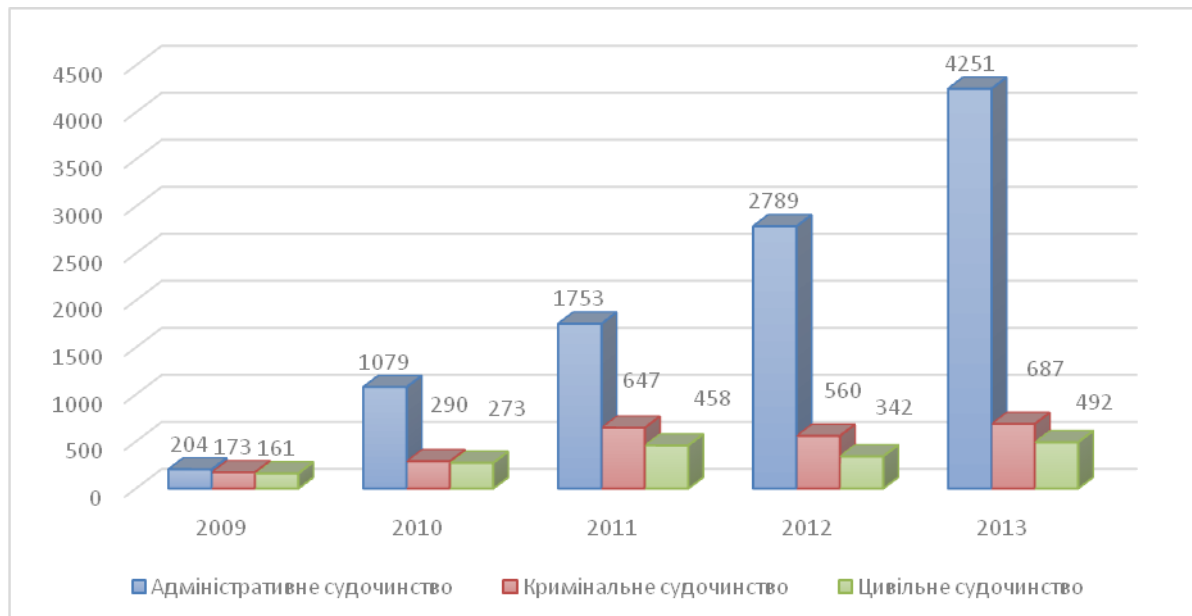
**Рис. 4.21. Кількість судових справ кримінального суду за протиправними діями бухгалтера за 2009–2013 рр. у Тернопільській області**

*Узагальнено автором на основі дослідження переліку судових справ.*

Таким чином, маючи широкий перелік обов'язків і не маючи належних прав, бухгалтер залишається незахищеним. Крім того, безправний бухгалтер не може бути об'єктивним. Унаслідок цього він фінансово залежний від власника і

тому вимушений підкорюватися його наказам. Оскільки бухгалтер має доступ до конфіденційної інформації, він виступає потенційною загрозою для керівника або власника, які планують здійснення незаконних операцій. Бухгалтеру доводиться обирати між професійною честю і матеріальною залежністю [419].

До цього часу найсуворіший вирок в процесі, що стосується маніпулювання фінансовим результатом, виніс суд в Нью-Йорку 13 липня 2005 р. Було засуджено колишнього керівника телекомунікаційної корпорації WorldCom Бернарда Ебберса на 25 років позбавлення волі. Ця фірма протягом 2000–2001 рр. обліковувала витрати, пов'язані з приєднанням від інших телекомунікаційних операторів інвестиційних видатків, а прибутками визнавала частину резервів на зобов'язання і обов'язкові платежі. Загальна сума маніпулювань перевищила 9 млрд. доларів [455]. Отже, можна зробити висновок, що з кожним роком відповідальність бухгалтерів збільшується, що, в свою чергу, спричиняє притягнення їх до різних видів відповідальності. За даними Єдиного реєстру судових справ [105], узагальнено судові спори, які були порушені проти бухгалтерів (рис. 4.22).



**Рис. 4.22. Кількість судових справ за протиправними діями бухгалтера за 2009–2013 рр. за різних форм судочинства**

*Узагальнено на основі [105].*

Як бачимо, порушення судових справ щодо протиправних дій бухгалтера з кожним роком зростає. Найбільше таких дій відбулося в адміністративному судочинстві. Основними причинами притягнення до відповідальності були: неправильне нарахування заробітної плати; порушення порядку подання платіжних доручень для перерахунку податків; привласнення коштів з ФОП; неоформлення податкових накладних; порушення порядку ведення податкового обліку.

Головні бухгалтери, як і всі інші фахівці, змінюють місця роботи. Проте питання переходу головного бухгалтера з одного місця роботи на інше не передбачено нормативними документами і не розглядаються в спеціалізованих виданнях. Наші рекомендації зводяться до того, на що мають звернути увагу колишній та новоприйнятий головний бухгалтер, щоб убезпечити себе від майбутніх неузгодженостей з боку керівництва підприємства та контролюючих органів. Сьогодні немає нормативного документа, який регулював би цей процес, тобто порядок прийому-передачі справ від однієї особи до іншої. Кожне підприємство має право самостійно встановлювати для себе відповідні правила прийому-передачі справ.

Прийом і здачу справ при призначенні нового і звільненні колишнього головного бухгалтера рекомендуємо оформляти актом, бажано після перевірки стану бухгалтерського обліку і звітності. На опитуваних підприємствах передачу справ 68% головних бухгалтерів здійснюють за наказом по підприємству і лише 6% – за актом прийому-передачі справ.

Цю процедуру можна розділити на такі етапи: видання наказу про прийом-передачу справ; інвентаризація майна і зобов'язань; інвентаризація розрахункових операцій; перевірка стану обліку і звітності; складання акту прийому-передачі справ та його підписання. При цьому протягом нетривалого періоду часу на підприємстві можуть працювати два головних бухгалтери. Тому можливі такі варіанти. Перший – нового головного бухгалтера приймають на роботу на іншу посаду, а після прийому-передачі справ призначають головним. Другий варіант – обидва бухгалтери (колишній і новий) працюють на посаді головного. Інколи виникає така ситуація: новий головний бухгалтер ще не відомий, а колишній на законних підставах залишив місце роботи. У цій

ситуації, якщо на підприємстві працюють кілька бухгалтерів, рекомендуємо одному з них (наприклад, заступнику головного бухгалтера) тимчасово прийняти справи. Складніше, коли звільняється головний бухгалтер малого підприємства, а інших бухгалтерів немає. У цьому випадку пропонуємо передати справи керівникові підприємства. Якщо останній не згоден на це, відмову доцільно оформити документально. Проведені нами дослідження свідчать, що на жодному з обстежених підприємств з переробки сільськогосподарської продукції не прийнято Положення про прийом-передачу справ головним бухгалтером. Це засвідчує стовідсоткову можливість виникнення проблем у питаннях встановлення відповідальності. Можлива ситуація, коли головний бухгалтер не може здати справи (раптова хвороба, смерть і т. д.). У цьому випадку за наказом керівника підприємства прийняти справи може інша особа (новий головний бухгалтер, тимчасово виконуючий обов'язки бухгалтера або ж керівник). Наші пропозиції стосуються того, як не припуститися головному бухгалтеру помилки з самого початку кар'єри на новому місці роботи. Для цього першочергово слід ознайомитися з вимогами керівництва до посади головного бухгалтера, з'ясувати, що від нього очікують. Спершу новому бухгалтеру слід в'яснити причини заміни колишнього бухгалтера. Вони можуть бути такими: а) попередній головний бухгалтер звільнився за власною ініціативою; б) був звільнений, оскільки його робота не влаштувала керівництво; в) відсутність попереднього бухгалтера взагалі на фоні їх частішої зміни в попередні роки. У першому випадку (а) можна розпочати звичайну процедуру – прийом бухгалтерських справ. Проте слід мати на увазі, що відсутність претензій до попередника не означає, що з обліком на підприємстві все гаразд. У другому випадку (б) можливо, що керівництво своїми діями змусило звільнитися кваліфікованого і добросовісного бухгалтера, який навряд чи повідомить про це нового посадовця. Тут слід проявити максимум уваги до взаємовідносин у колективі, стосункам колишнього бухгалтера і директора, покладаючись на свій досвід та інтуїцію. Для успішного входження в колектив головному бухгалтеру зовсім недостатньо лише вузького професіоналізму, тобто здібностей вести облік і складати звітність. Ця посада належить до розряду управлінських і має на меті уміння

організувати роботу бухгалтерії та її взаємодію з іншими підрозділами підприємства й зовнішніми органами. Тому на етапі приймання справ варто з'ясувати низку питань (табл. 4.9).

Таблиця 4.9

### З'ясування питань на етапі приймання справ головним бухгалтером

№ з/п	Питання до з'ясування	Рішення щодо врегулювання
1	Хто уповноважений давати головному бухгалтеру розпорядження з поточної діяльності?	Одержану інформацію слід звірити зі статутними документами і розпорядчою документацією – наказами, у тому числі наказом про облікову політику. Виявлені невідповідності необхідно врегулювати
2.	Чи є на підприємстві фінансовий директор, юрист, служба внутрішнього аудиту, кадрова служба і т.д.?	Це визначає те коло обов'язків, який повинна взяти на себе бухгалтерія – вести кадрову документацію, правову експертизу договорів і претензійну роботу. Проте існують два обмеження – масштаби діяльності підприємства, а також завантаженість головного бухгалтера менш складними завданнями
3.	На великому підприємстві, яке має складну структуру, відділи контролю, внутрішнього аудиту, слід з'ясувати наступне	Як розмежовані повноваження і відповідальність між відділами, а також якою є структура підпорядкованості. Це допоможе подолати неузгодженості з паралельними підрозділами, дотримувати чіткого регламенту взаємодії і кооперації. Якщо існуюча схема неефективна, ускладнена або не забезпечує належного контролю, слід наполягати на своїй точці зору
4.	Керівництво може покласти на головного бухгалтера здійснення контролю над діями всіх інших підрозділів, що не передбачено обов'язками головного бухгалтера	Слід обговорити ці ситуації, форми контролю і процедуру інформування зацікавлених осіб та передбачити це в посадовій інструкції.
5.	Які у керівництва є побажання з організації бухгалтерської служби?	Можливо, є необхідність в заміні програмного забезпечення, оновленні системи обліку відповідно до розвитку господарської діяльності, упровадженні інтегрованого обліку і т.д. Якщо така необхідність існує, то слід ретельно продумати план роботи, на найближчі півроку, щоб завдання не нашарувалися. Слід прийняти архіви, ознайомитися зі станом справ, перевірити попередні облікові періоди і при цьому вести поточний облік та звітність, а також планувати нововведення й удосконалення в бухгалтерії. План дій допоможе рівномірно розподілити завдання, назвати керівництву конкретні терміни з виконання кожного з передбачених етапів



*Продовження таблиці 4.9.*

6.	Які завдання першочерговими?	є Над переліком нововведень слід міркувати ще на етапі ухвалення рішення про входження на підприємство. Перехід на нове програмне забезпечення варто приурочити до початку фінансового року. Доведеться паралельно навчатися роботі в тій програмі, що діє зараз. Перші кілька місяців знадобляться для ознайомлення з системою зберігання документації за минулі періоди, з документообігом, аналізом його оптимальності й розробки пропозицій з удосконалення, якщо це необхідно; ознайомлення з діючою методикою обліку, кваліфікацією співробітників бухгалтерії; встановлення зв'язків з контролюючими інстанціями (податковою інспекцією, фундаціями, відділеннями обслуговуючих банків і т.п.); освоєння складання звітності підприємства (залежно від діючого режиму оподаткування. Тут можуть проводитися операції, які раніше бухгалтеру не доводилося відображати в обліку. З перших днів слід з'ясувати склад обов'язкової звітності та терміни її надання.
----	------------------------------	---

*Запропоновано автором.*

Також часто бухгалтер має вирішити питання, чи слід йому проводити інвентаризацію майна і зобов'язань при прийнятті на роботу. Зазначимо, що проведення інвентаризації всього майна і зобов'язань підприємства здебільшого неможливе й потребує багато часу і зусиль. Окрім цього, це не передбачене законодавством. Найкращим варіантом приймання-передачі справ може стати проведення ретельної перевірки стану обліку і звітності хоча б за кілька останніх місяців роботи колишнього бухгалтера.

Практика підприємств з переробки сільськогосподарської продукції засвідчує, з причини того, що ця перевірка вимагає багато часу і зусиль на її проведення, то проводиться вона також не завжди. Однак після завершення зазначених в табл. 4.9 етапів процедури передачі справ складається Акт приймання-передачі справ, в якому слід відобразити всі істотні моменти, що характеризують стан переданих справ на дату приймання. Акт складають у довільній формі з розмежуванням відповідальності колишнього і нового головного бухгалтера.

До акта слід додати докладні описи переданих справ згідно з їх номенклатурою, діючою на підприємстві. Акт складається в двох примірниках, підписується всіма сторонами, що брали участь у процедурі приймання-передачі справ і затверджується керівником підприємства.

Логічно, що особа не несе відповідальності за дії, які не вчиняла і за період, коли не працювала.

Потрібно пам'ятати, що відповідальність за своєчасне та якісне складання документів, достовірність наведених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи. Підприємство зобов'язане повідомити податкові органи про зміну головного бухгалтера. Таким чином, у випадку зміни головного бухгалтера потрібно зафіксувати актом передачу документів, який підписують колишній і новий бухгалтери та затверджує керівник підприємства. Це дозволяє отримати інформацію про те, які документи і в якому стані були в наявності на дату прийняття на роботу головного бухгалтера [301, с. 434-435].

Юридичне убезпечення суб'єктів господарювання від втрат при організації та веденні обліку через використання різних форм бухгалтерського обслуговування завдяки розвитку договірних відносин, формуванню відповідних положень Наказу про облікову політику, актів, а також посадових інструкцій дозволяє значно знизити ризики застосування штрафних санкцій.

#### **Висновки до розділу 4**

У процесі вивчення наукової літератури та нормативно-правових актів щодо ролі бухгалтерської професії, структури апарату бухгалтерії, управління бухгалтерським колективом, а також відповідальності бухгалтерів, отримані наступні результати:

1. В умовах перехідного періоду бухгалтерська професія зазнала кризи, складовими якої є: криза довіри, соціальної відповідальності бухгалтера, стандартів звітності та її оприлюднення, регулювання професійної діяльності і професійної освіти, організації та діяльності аудиторських фірм. Для посилення

професіоналізму бухгалтера з боку держави, суб'єктів підприємницької діяльності, професійних організацій та навчальних закладів слід створити систему постійного підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів, яка б відповідала міжнародним вимогам та стандартам освіти Міжнародної федерації бухгалтерів. Слід ширше використовувати коучінг, тобто процес розвитку потенціалу бухгалтерів, що сприяє як максимізації їх продуктивності, так і успішній діяльності компанії. Держава має насамперед підвищити роль науковців-викладачів, які мають стати реальними суб'єктами освітнього процесу, поєднуючи педагогічну та науково-дослідну роботи. Не можна погодитися з системою недооцінювання навчального процесу. В роботі викладача ВНЗ саме педагогічна діяльність повинна бути провідною.

2. Постановка обліку на підприємстві – це знання та дотримання керівником і головним бухгалтером норм і правил бухгалтерського обліку, передбачених нормативними документами; наявність і виконання організаційно-розпорядчих документів (положення про бухгалтерію, посадових інструкцій працівників бухгалтерії, штатного розпису), графіка документообігу; організації та створення технології обробки одержуваної інформації, що враховує специфіку підприємства.

3. На форму організаційної побудови та структуру апарату облікової служби впливають такі чинники: обсяг і технологія виробництва, складності технологічних процесів, загальна чисельність працюючих, кількість структурних підрозділів, кількість філій (дочірніх підприємств), види діяльності, характер функціональних обов'язків, нормативні акти з оподаткування, порядок складання і подання звітності, використання комп'ютерної техніки, форми ведення обліку, ступінь децентралізації робіт з планування та нормування, штатних можливостей тощо. Організаційна структура апарату бухгалтерії – це склад і підпорядкованість взаємопов'язаних організаційних одиниць чи ланок, що виконують різні функції, розподіл облікових робіт між виконавцями; склад і підпорядкованість взаємопов'язаних організаційних одиниць бухгалтерської служби, які виконують різні функції.

4. Компетентність бухгалтера – це його кваліфікація (знання, досвід), здібності в бухгалтерській області (персональна компетенція). Ця посада належить до розряду управлінських і має на меті вміння організувати роботу бухгалтерії та її взаємодію з іншими підрозділами підприємства й зовнішніми органами. Креативність бухгалтера – це здатність до розумових перетворень і творчості, в результаті якої бухгалтер створює будь-що, чого не існувало раніше, вона розглядається як здатність людини відмовлятися від стереотипних способів мислення. Сучасний бухгалтер-аналітик повинен володіти методами інтегрованого бухгалтерського обліку, аналізу, контролю і планування. У професії бухгалтера найнеобхіднішими є моральні характеристики і вміння обґрунтовувати свої дії з позиції моральності, бухгалтерської етики. Повідомлення про неетичну поведінку підриває довіру суспільства до професії бухгалтера. Головні бухгалтери, як і всі інші фахівці, змінюють місця роботи. Для забезпечення від майбутніх неприємностей з боку керівництва підприємства та контролюючих органів рекомендується мати нормативний документ, який регулював би цей процес. Підприємство самостійно повинно встановити для себе відповідні правила прийому-передачі справ.

5. Доведено, що організаційна структура бухгалтерії характеризується пасивністю і статичністю, удосконалення бухгалтерського обліку не відбувається при підвищенні ефективності діяльності підприємства, впровадженні нових інформаційних технологій. При визначенні структури бухгалтерії не беруться до уваги можливості здійснення контролю за достовірністю облікових даних і надійність інформаційних взаємозв'язків як всередині бухгалтерії, так і бухгалтерії виробничих підрозділів підприємства, на переважній частині підприємств застосовують поділ праці за оперативно-виробничим або змішаним принципом. Виявлено основні причини виникнення помилок у роботі персоналу бухгалтерії: відсутність знань, необхідних для роботи; досвіду і практичних навичок для реалізації завдань; неухважність фахівців, яка пов'язана з першими двома чинниками та з великим

перевантаженням виконавців; відсутність мотивації до якісного виконання роботи; несприйняття поставленого завдання на підсвідомому рівні.

6. Від форми організації управління, розміру підприємства, його структури залежить форма організації обліку. Форму організації обліку повинен обирати керівник підприємства, орієнтуючись на необхідність одержання необхідної облікової інформації та її захисту від конкурентів і промислового шпіонажу. Форма організації обліку може бути централізованою або децентралізованою. В умовах децентралізації облік ведеться в його основних підрозділах. У підрозділах практично відсутній обліковий персонал, він зосереджений в бухгалтерії, де виконується весь комплекс облікових робіт – від перевірки документів до складання балансу. Централізація ґрунтується на ідеї раціонального використання робочого часу апарату управління і скорочення затрат на його утримання. Децентралізація делегує відповідальність за результати діяльності менеджерам і їх командам на рівні безпосередніх виконавців або близькому до нього. Розподіл за ділянками облікових робіт використовують при централізації обліку, а за об'єктами обліку – при його децентралізації. На практиці найчастіше застосовують комбінований та оперативно-виробничий принципи, коли частина робіт виконується за об'єктами обліку, а частина – за обліковими завданнями. Кожна з форм організації обліку має свої переваги та недоліки. Вибір її залежить від особливостей діяльності підприємства та вподобань його керівника (власника).

7. Розвиток ринку аутсорсингу облікових функцій в найближчі 5–10 років визначатимуть: укрупнення компаній і аутсорсерів, посилення спеціалізації компаній – аутсорсерів, пошук ними ключових компетенцій у вузьких областях бухгалтерського аутсорсингу; удосконалення законодавчої та нормативної бази для підвищення ступеня довіри до аутсорсингу. Але особа, яка веде бухгалтерський облік за цивільно-правовим договором про надання послуг, якщо вона не призначена на посаду на підприємстві, не є службовою особою і не може нести кримінальну відповідальність за скоєння злочинів, суб'єктом яких є службова особа. Доведено, що своя бухгалтерія має багато переваг перед аутсорсингом. Суттєвою перевагою ведення обліку власними силами є

забезпечення оперативності формування документів, надання облікової інформації користувачам. Підвищення рівня інтеграції та динаміки господарських процесів унаслідок інтегрування системи обліку в систему управління сприяє кращій координації управління поряд із зменшенням часу на прийняття рішень.

8. Сучасний інтегрований бухгалтерський облік являє собою складну динамічну інформаційну систему, що включає в себе безліч змінних величин і елементи зворотного зв'язку. Важливе значення при автоматизації обробки економічної інформації має правильний вибір програмного забезпечення. Воно повинно відповідати таким основним вимогам: простота і зручність в експлуатації; легкість освоєння співробітниками бухгалтерії та економічних служб; можливість активно впливати на налаштування комп'ютерних систем; настроюваність і відкритість програмного забезпечення; відповідність програмного забезпечення сучасним вимогам; представлення результатів у простій та зручній формі для аналізу керівниками підприємства й іншими користувачами інформації; надійність і достовірність отриманої інформації. Вимоги до бухгалтерських програм, які могли б забезпечити ефективне ведення інтегрованого обліку: функціональні, технічні, комерційні, ергономічні.

9. Технологія впровадження автоматизованого бухгалтерського обліку в загальній системі комп'ютеризації управління великим підприємством передбачає наявність таких стадій: передпроектного обстеження та аналізу бізнес-процесів на підприємстві; системного проектування; технічного проектування; створення і запуску системи в експлуатацію. Бухгалтери повинні перевірити, чи правильно розробники відобразили особливості документування, оцінку й облік кожного різновиду активів та операцій, у тому числі специфічних для галузі. Виконавці часто не входять у суть особливостей технології й організації виробництва, повноту та правильність обліку затрат і результатів діяльності.

Результати досліджень висвітлені в працях [279; 305; 309; 311; 312; 314; 322; 330; 331; 333; 334].

## **РОЗДІЛ 5.**

# **РОЗВИТОК НАЦІОНАЛЬНОЇ ОБЛІКОВОЇ СИСТЕМИ ТА МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

### **5.1. Інтеграція облікових систем як чинник впливу на розвиток організаційних форм бухгалтерського обліку**

Із часів зародження бухгалтерського обліку і до теперішнього часу вчені постійно повертаються до питання поділу бухгалтерського обліку на його види, підвиди, їхнє значення. Очевидним об'єктивним процесом постійної трансформації бухгалтерського обліку є відмирання його окремих напрямів і виникнення інших, затребуваних економікою. Єдиний бухгалтерський облік існував тільки на початковому етапі свого розвитку. У подальшому він почав структуруватися залежно від мети обліку, зберігаючи єдиними лише свій предмет і метод.

Питанням поділу обліку на його види й можливостями інтеграції облікової системи в Україні та світі займалися такі дослідники: Ю. А. Верига [63], М. Я. Дем'яненко [89], С. М. Деньга [91], В. Ф. Палій [228] та ін. Проте процеси структурування бухгалтерського обліку, виокремлення його напрямів є недостатньо дослідженим й дотепер залишається проблемним.

Свідченням викладеного є дослідження близько 50 джерел щодо виділення видів бухгалтерського обліку, яке дало змогу виявити існування 41 виду обліку (табл. 5.1).

Свою думку щодо видів бухгалтерського обліку виклав В. А. Шпак [434, с. 42], який називає такі з них: синтетичний, аналітичний, первинний, поточний, підсумковий, облік надходження, використання та вибуття, облік операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, а також облік активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів, витрат і фінансових результатів. З погляду автора дисертації, що облік кожного з названих елементів, безперечно,

існує, проте сумнівною є думка щодо доцільності розгляду їх як окремих видів бухгалтерського обліку.

Таблиця 5.1

### Види обліку, що виділяються авторами

3	Вид обліку	№ з/п	Вид обліку	№ з/п	Вид обліку
1	Управлінський	15	Державний	29	Бережливий
2	Податковий	16	Галузевий	30	Міжнародний
3	Фінансовий	17	Актуарний	31	Інтернаціональний
4	Контролінг	18	Екологічний	32	Мультистандартний
5	Оперативний	19	Креативний (творчий)	33	Індустріальний
6	Статистичний	20	Економічний	34	Суспільний (незалежний)
7	Бухгалтерський	21	Господарський	35	Державний
8	Бюджетний	22	Внутрішньо-господарський	36	Стратегічний
9	Банківський	23	Виробничо-господарський	37	Тактичний
10	Камеральний	24	Виробничо-комерційний	38	Еволюційно-адаптивний
11	Ситуаційний	25	Комерційний	39	Функціональний
12	Перманентний	26	Мережевий	40	Патрімональний
13	Дискретний	27	Хеджований	41	Оперативно-виробничий
14	Експлуатаційний (виробничий)	28	Оперативно-виробничий		

*Узагальнено автором за результатами дослідження літературних джерел [63; 89; 91; 169; 191; 228; 369; 434 та ін.].*

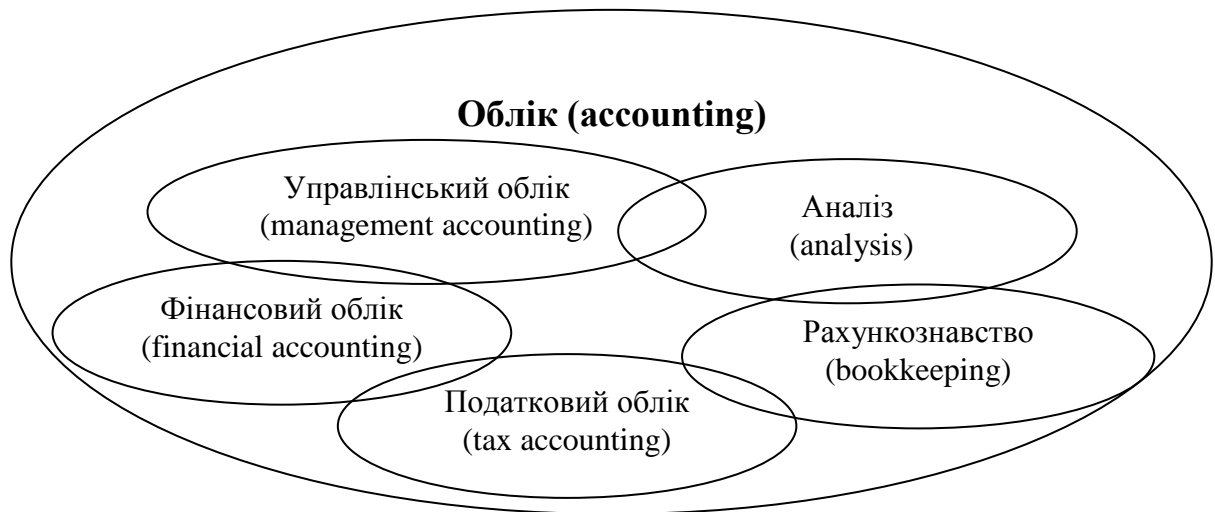
Розглянемо детальніше витoki такого розгалуження поглядів щодо питання видів бухгалтерського обліку. У теорії бухгалтерського обліку радянського періоду (до 1991 р.) народногосподарський облік поділяли на три види: оперативний, бухгалтерський, статистичний. Такий поділ виник у 30-х роках ХХ ст. в умовах державної форми власності за адміністративно-керованої економіки та централізованого планового управління. Він знайшов висвітлення в наукових публікаціях радянської доби [191, 169, 369]. Поняття податкового обліку в радянські часи взагалі не існувало, тим більше як відокремленої галузі. Пропозиції щодо виокремлення у вітчизняній обліковій системі податкового обліку почали з'являтися при появі нормативних актів з різними вимогами: П(С)БО та законів, що регулюють питання оподаткування, з подальшою заміною їх на Податковий кодекс України.



До відокремлення видів бухгалтерського обліку ще в радянські часи негативно ставиться В. Ф. Палій [228, с. 8]. У 70-х роках ХХ ст. виходить перша публікація М. Г. Чумаченка з обліку в США, де зустрічається поняття «управлінський облік», але розвиток його в Україні розпочався лише в 90-х роках минулого століття. Такий вид обліку прийшов у вітчизняну практику із Заходу з розвитком ринкових відносин. В англomовній літературі виділяють два види обліку – фінансовий та управлінський [62, 208, 400, 345], або фінансову та управлінську бухгалтерію [386]; радянській літературі оперативний і статистичний облік не згадуються. Вітчизняні науковці й дотепер схильні до поділу обліку на оперативний, бухгалтерський і статистичний, але одночасно визнають фінансовий і управлінський [25, 64, 171, 163]. У 2003 р. вийшла друком публікація В. О. Ластовецького, в якій автор обґрунтовує думку про те, що оперативний і статистичний облік як окремі види не існують і стверджує про існування бухгалтерського і управлінського (виробничо-комерційного) обліку [176]. Ф. Ф. Бутинець вперше в 2000 р. виділяє одинадцять видів обліку [42], дещо пізніше виокремлює сімнадцять видів обліку [44].

У Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [114] визначено два види обліку – бухгалтерський та внутрішньогосподарський (управлінський). Вважається, що бухгалтерський облік є обов'язковим для усіх підприємств, він регламентується на державному рівні відповідними законами і забезпечений нормативно-правовою базою Міністерства фінансів України, а внутрішньогосподарський облік є презумпцією самого підприємства, його комерційною таємницею. Аналізуючи зарубіжну практику, варто зазначити, що у системі обліку в Німеччині виділяють виробничий і фінансовий облік, що базуються на німецькому законодавстві в класичній формі, при цьому відокремлюють внутрішній і зовнішній виробничий облік. В американській системі обліку виділяють управлінський та фінансовий облік. Слід зауважити, що в США розподіл єдиної системи бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський відбувся відносно недавно – лише в 1972 р. Відомо, що в англomовній літературі термін «бухгалтерський облік» вживається як «accounting», проте варто зазначити, що в це поняття американці й дотепер

включають економічний аналіз, тобто на Заході досі спостерігається навіть термінологічна єдність обліку й аналізу (рис. 5.1).



**Рис. 5.1. Складові поняття «облік» у західній практиці**

*Узагальнено автором [458].*

У зарубіжній практиці облік (accounting) являє собою широке поняття, що включає рахункознавство (bookkeeping), фінансовий облік (financial accounting), управлінський облік (management accounting), податковий облік (tax accounting), аналіз даних (analysis). Перетин складових обліку на рис 5.1 вказує на їх взаємопов'язаність. Деякі американські автори визначають облік як триєдине поняття – обслуговуюча діяльність, що забезпечує користувачів інформацією про підприємство для прийняття рішень; описово-аналітична дисципліна, що дозволяє ідентифікувати велику кількість подій та операцій, які за певної обробки дозволяють представити фінансовий стан і результати діяльності підприємства; інформаційна система, що збирає й опрацьовує інформацію про діяльність підприємства для зацікавлених користувачів.

До відокремлення аналізу від бухгалтерського обліку у вітчизняній практиці негативно ставився В. Ф. Палій [227, с. 7, 8]. У своїх публікаціях він неодноразово підкреслював, що облік – це насамперед аналіз.

На вітчизняних теренах ще у 1937 р. Н. А. Кипарисов [137, с. 5-6] основними видами обліку, що склалися в умовах капіталістичного розвитку, називав бухгалтерський облік, статистику та оперативний облік. Це дає підстави стверджувати, що раніше система обліку включала і статистику.

Оперативний облік, який виділявся радянськими авторами, на думку А. В. Грачова [84], слугував для об'єктивного відображення в реальному режимі матеріальних, фінансових і документальних потоків у вигляді різноманітних зведених рапортів як по підприємству в цілому, так і по кожній бізнес-одиниці чи виду діяльності. Проте у теперішній час про такий вид обліку в бухгалтерській літературі практично не згадують. Дійсно, деякі види бухгалтерського обліку, наприклад камеральний, зникають з поля зору теоретиків бухгалтерського обліку. Методи камерального обліку застосовуються лише в бюджетному обліку доходів і витрат. І. А. Кошкін [156, с. 26, 27] у 1933 р. поділяв облік на державний та галузевий, що спричинено особливостями побудови облікової системи в СРСР, коли всі облікові дані зводилися на загальнодержавному рівні.

Виходячи з цього, варто зупинитися на питанні необхідності й доцільності виділення такої кількості видів обліку у зв'язку з їх організацією. Справді, організація обліку суттєво залежить від його виду. Виділені М. І. Кутером [175, с. 14, 20] такі види обліку, як перманентний (суцільній безперервній інвентаризації підлягають результати кожного окремого факту господарського життя) та дискретний (базується на періодичних інвентаризаціях майна і боргових зобов'язань) безпосередньо впливають на організацію бухгалтерського обліку. Організація таких видів обліку матиме суттєві відмінності.

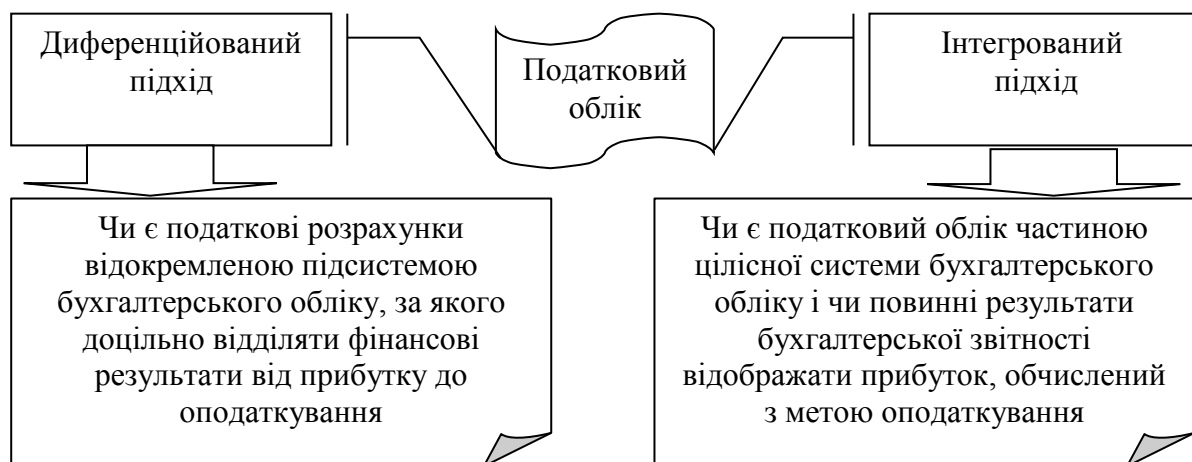
Більшість вітчизняних авторів схильні до виділення трьох видів обліку: фінансового, податкового та управлінського. В. Ф. Палій зазначає, що розподіл єдиного бухгалтерського обліку на три цілком самостійні частини, а, можливо, й види – фінансовий, управлінський, податковий – відбувся останніми роками ніби випадково, несподівано. Поки вчені дискутують про теоретичну обґрунтованість такого розмежування, стверджуючи, що це неможливо, непотрібно й надумано, воно реально існує на практиці як цілком можливе і затребуване [232, с. 7]. На думку С. Дж. Грейа та Б. Е. Нідлза [350, с. 5], основна розбіжність між цими видами обліку полягає в користувачах (управлінський – для внутрішніх, фінансовий і податковий – для зовнішніх).

Автором досліджено детальніше пропоновані види обліку та причини їх виділення.

Однією з причин виникнення в Україні поняття «фінансовий облік» є запозичення його із західної практики. Передумовою виділення фінансового обліку стала публічна звітність, що виникла в останній третині XIX ст. Крім того, у навчальні плани підготовки фахівців з бухгалтерського обліку та аудиту введено нові дисципліни: «Фінансовий облік» двох рівнів «Фінансовий облік 1» і «Фінансовий облік 2» та «Управлінський облік». Від 1997 р. в Україні введено податкове законодавство, одночасно виникло нове поняття «Податковий облік». М. Ю. Медведєв та Д. В. Назаров в «Історії російської бухгалтерії» [202, с. 8] зазначають, що податковий облік зародився як елемент методу оподаткування.

В економічній літературі дебати про взаємозв'язок бухгалтерського та податкового обліку стосуються переважно питань, висвітлених на рис. 5.2.

У закордонних облікових системах податковий облік розглядають окремо або як самостійний, проте його не виділяють із загальної системи обліку. Проте дискусійним є відокремлення податкового обліку як самостійної підсистеми вітчизняного бухгалтерського обліку.



**Рис. 5.2. Основні дискусійні питання щодо податкового обліку, виділені в економічній літературі**

*Сформовано автором на основі [37; 59; 67; 78; 92; 198]*

Обґрунтування податкового обліку, як такого, що призначений для визначення сум податків і контролю за їх сплатою, наводить С. Ф. Голов [78]. Проте він не наполягає на виділенні його із цілісної системи – бухгалтерського обліку. В. П. Вишневський [67], Б. І. Валуєв [59], О. С. Бородкін [37] також відстоюють необхідність збереження цілісності системи бухгалтерського обліку. В той же час П. Марич [198] акцентує увагу на необхідності виділення податкового обліку поряд із бухгалтерським для збирання відповідних даних щодо податкових витрат і доходів для складання податкових декларацій.

О. І. Малишкін [194] визначає податковий облік як облік прибутку та податку на додану вартість, однак не вказує на різницю між обліком розрахунків із бюджетом як складової частини бухгалтерського обліку і своїм визначенням податкового обліку. Аналізуючи ситуацію, що склалася в Україні, С. М. Деньга [92] зазначає, що переважна більшість малих і середніх підприємств ігнорує фінансовий облік взагалі, оскільки він не має користувача. Обов'язковим видом обліку вважається лише податковий, який на підприємствах є значною мірою під лаштований до вимог податкової інспекції. Як зазначає В. Є. Швець [428, с. 51], на відміну від фінансового й управлінського видів, податковий облік характерний лише для України. Місце податкового обліку в підсистемі інтегрованого обліку показано на рис. 5.3.

Діаметрально протилежну думку з цього приводу висловлює М. Я. Дем'яненко [88], який, розглядаючи питання можливості уніфікації фінансового та податкового обліку, на питання щодо існування податкового обліку відповідає однозначно позитивно, пояснюючи позицію тим, що податковий облік – це не вигаданий український винахід, а об'єктивне економічне явище. Дискусійним є питання можливості уніфікації податкового і бухгалтерського обліку. Розглядаючи це питання, М. Р. Лучко наводить аргументи за і проти відокремлення податкового обліку в окрему підсистему бухгалтерського обліку [188].

Згаданий дослідник М. Я. Дем'яненко уніфікацію визнає частково, зазначаючи, що немає підстав для віднесення податкового обліку до

бухгалтерського як його підсистеми, як вважають деякі дослідники, тому що у них різна мета і засоби її досягнення [88, с. 11].

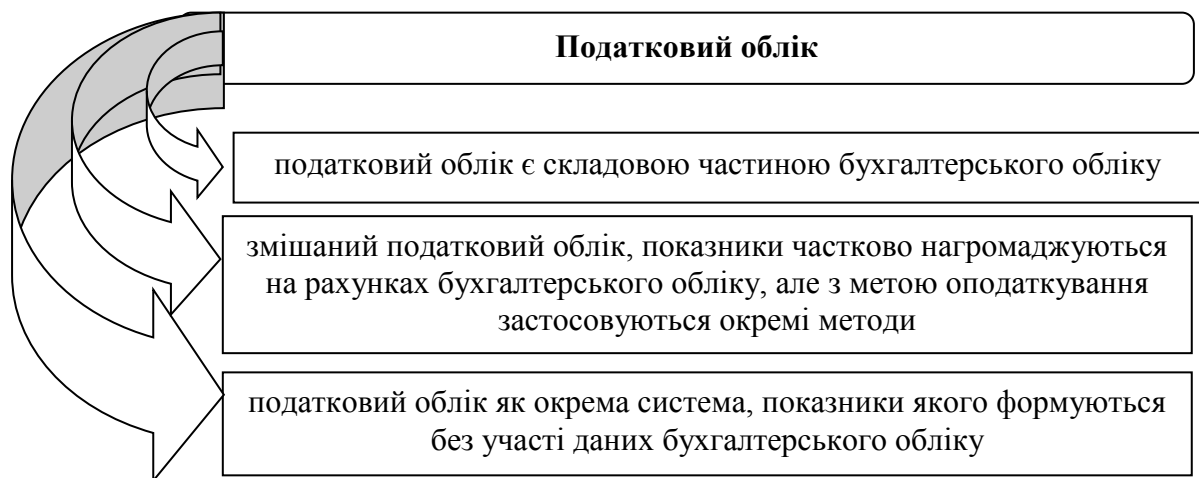


**Рис. 5.3. Податковий облік у системі інтегрованого бухгалтерського обліку**

*Узагальнено автором [88; 188; 428].*

Однак у таких країнах, як США, Англія, Великобританія, Канада податковий облік ведеться паралельно з бухгалтерським. М. С. Пушкар та М. Г. Чумаченко [258, с. 8], визнаючи існування стратегічного, управлінського та фінансового обліку, називають узаконення паралельно до фінансового податкового обліку прикладом деструктивного впливу соціального середовища на розвиток, вважаючи, що він у недосконалому, в багатьох відношеннях українському суспільстві виконує не стільки економічну, скільки каральну функцію, забираючи не менше 5 % валового продукту держави.

Незважаючи на те, що основною перевагою Податкового кодексу України його розробники вважали наближення фінансового та податкового обліку, сьогодні багато авторів (Л. Волинець [68, с. 19-39], Б. Юровський [446, с. 23-41] та ін.) зазначають про збільшення проблем у платників податків і контролюючих органів, з виникненням нових невідповідностей. За такої ситуації, ефективним інструментом вітчизняних підприємств для вирішення проблем у разі його правильного застосування є організація обліку, яку необхідно розробляти з урахуванням наявних проблемних ситуацій. Таким чином, це питання характеризується відсутністю поглядів та потребує їх систематизації для пошуку єдиного оптимального. На основі узагальнення поглядів щодо визнання і визначення податкового обліку виділено три підходи, вказані на рис. 5.4.



**Рис. 5.4. Підходи до форми існування податкового обліку**

*Розроблено на основі [446].*

Інтерпретуючи власну думку, автор дисертації зазначає, що оптимальним є перший підхід, який передбачає існування єдиної інтегрованої системи бухгалтерського обліку.

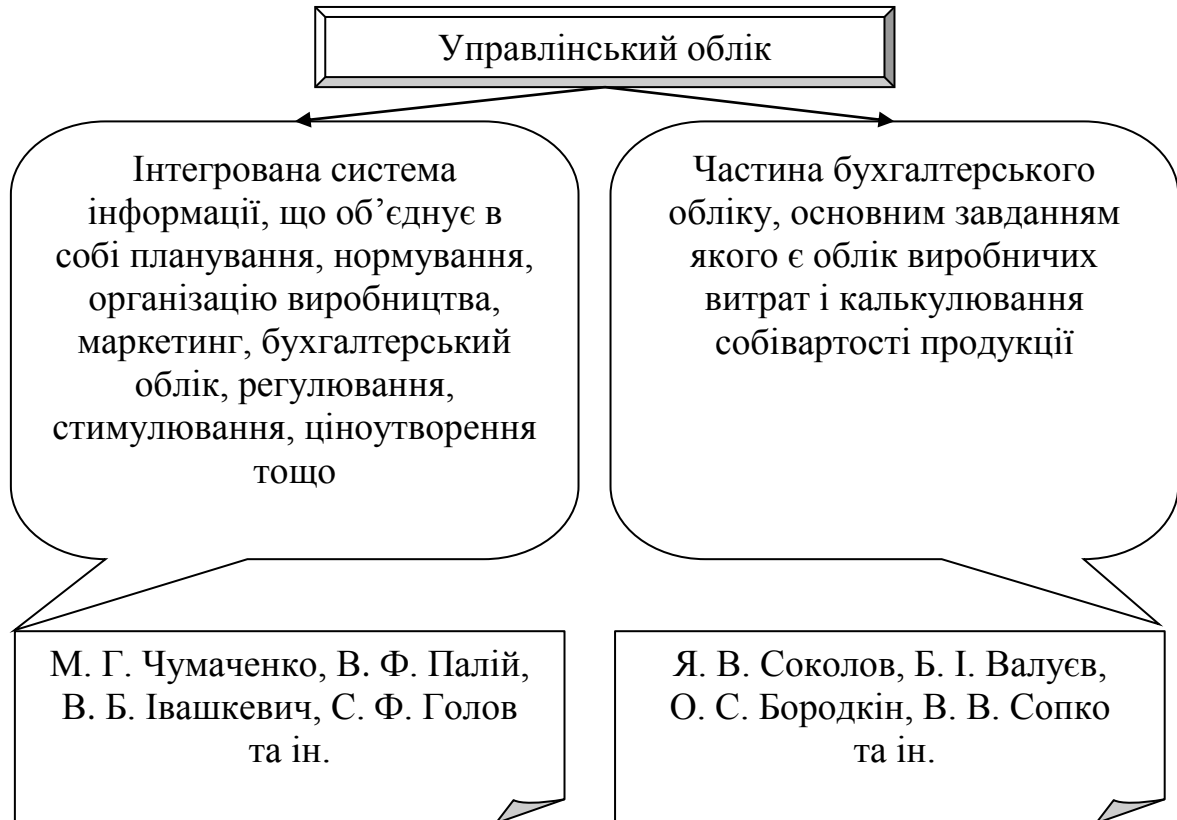
Варто також зупинитися на питанні існування стратегічного обліку, про який згадує велика низка авторів (С. М. Деньга [92], А. В. Довбуш [95], К. П. Замойська, С. В. Івахненко [126, с. 186–204], В. А. Терехова [384], В. Є. Труш, А. О. Фатенок-Ткачук, Т. М. Чебан, В. Ф. Яценко [391] та ін.). До стратегічного обліку відносять фінансовий аналіз проблем, пов'язаних із такими чинниками, як зобов'язання, контроль, наявність коштів, потенціал. На наше переконання, це не можна назвати обліком. Поділяємо думку В. О. Ластовецького [176, с. 24], який зазначає, що це – різновид окремих складових, а не окремий вид обліку.

Водночас не можна погодитися з В. Л. Криловим [161], який стверджує, що бухгалтерський облік спрямований на фіксацію і відображення у звітності фактів господарського життя підприємства, що вже відбулися, тоді як управлінський облік поряд із фіксацією подій, які відбулися, скерований у майбутнє підприємства і включає в себе плани та планові бюджети на різні періоди. Те, що автор називає управлінським обліком, є швидше плануванням чи бюджетуванням.

Велика кількість авторів висловлюють невдоволеність системою, яка дає інформацію про минуле, обґрунтовуючи це тим, що за нинішніх умов більшого значення набуває планова інформація. Витоки появи управлінського обліку беруть свій початок із періоду розквіту англо-американської школи, що припадає на часи між двома світовими війнами. Її головними представниками можна вважати: Шпруга, Літлттона, Патона, Мейя, Гаррісона, Свінея, Хігсона, Антоні. Вона має одну мету – зробити бухгалтерський облік знаряддям управління, що потребувало безумовного знання людей, послідовного використання їхніх інтересів, необхідних для прийняття дієвих управлінських рішень, на благо фірми.



Мета створення обліку для управління – раціональна, однак сьогодні спотворений зміст управлінського обліку, щодо трактування якого підходи науковців можна умовно поділити на дві групи (рис. 5.5).



**Рис. 5.5. Підходи авторів до трактування поняття «управлінський облік»**

*Узагальнено автором на основі [162].*

Таким чином, М. Г. Чумаченко, В. Ф. Палій, В. Б. Івашкевич, С. Ф. Голов та інші визначають управлінський облік як інтегровану систему інформації, що об'єднує в собі планування, нормування, організацію виробництва, маркетинг, бухгалтерський облік, регулювання, стимулювання, ціноутворення тощо. Прихильники іншого погляду – Я. В. Соколов, Б. І. Валуєв, О. С. Бородкін, В. В. Сопко та інші – визначають управлінський облік як частину бухгалтерського обліку, основним завданням якого є облік виробничих затрат і калькулювання собівартості продукції.

Так, С. Ф. Голов обґрунтовує податковий облік як такий, що призначений для визначення сум податків і контролю за їх сплатою [76]. Проте він не

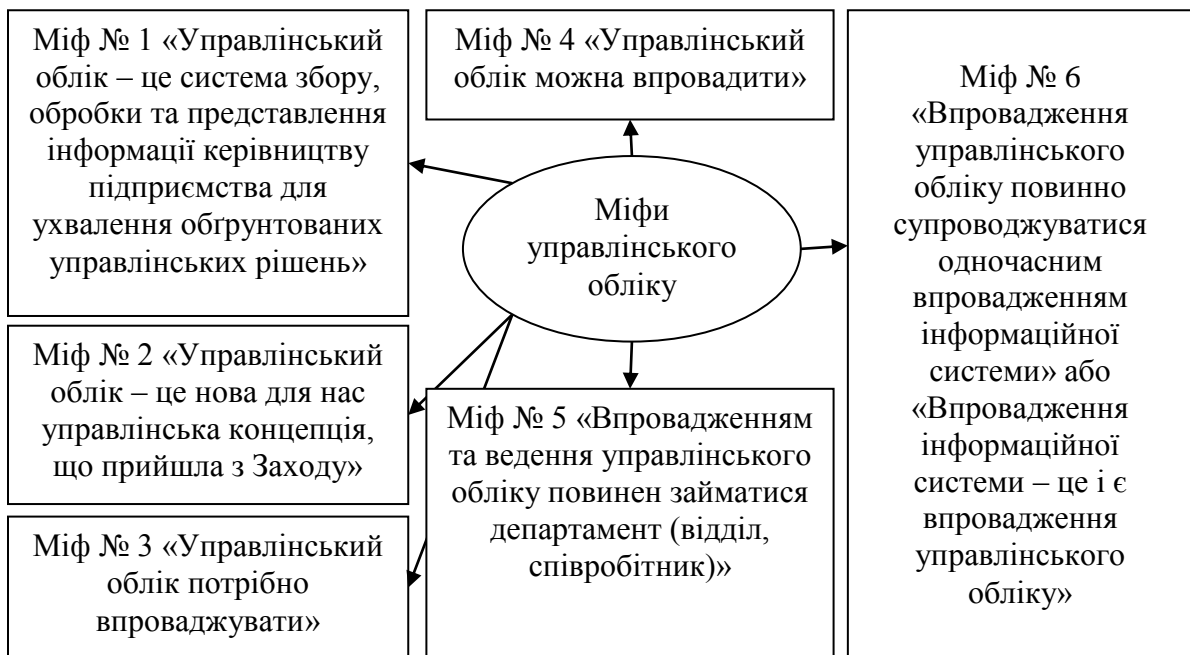
наполягає на виділенні його із цілісної системи – бухгалтерського обліку. В. П. Вишневський [65], Б. І. Валусєв [56], О. С. Бородкін [36] також вважають, що слід зберегти цілісність системи бухгалтерського обліку. Водночас П. Марич [197] вказує на необхідність створення податкового обліку поряд із бухгалтерським для нагромадження відповідних даних про податкові витрати та доходи для складання податкових декларацій.

За цими концепціями бухгалтерський облік одночасно є управлінським, адже якщо керівнику необхідно направити працівника у відрядження, то він має поцікавитися наявністю грошей у касі, якщо їх немає – дати розпорядження про зняття їх з рахунку в банку. Постає питання: невже це не управлінський облік? Очевидно, що так. Проте жоден із авторів не розглядає готівкові операції у межах сфери управлінського обліку. Запропонований приклад є не єдиним – усі без винятку облікові операції здійснюються на вимогу та за дорученням керівництва, тобто увесь облік можна розглядати як управлінський.

У цьому контексті наведено влучне висловлювання Ж. Рішара [233, с. 109–111], який порівнює назви «фінансовий облік» та «управлінський облік» та стверджує, що вони є досить спірними. Передбачається, що фінанси (фінансове управління) не є галуззю управління. Крім того, щоб такий поділ був доцільним, потрібно говорити про управління господарською діяльністю за допомогою фінансового обліку «поза фінансами». Однак таке уточнення довело б абсурдність подібної термінології.

Нині існує багато трактувань поняття «управлінський облік», однак, як зазначають Я. В. Соколов та М. Л. Пятов [365, с. 53], більшість бухгалтерів переконані в тому, що формулювання «фінансовий облік» та «управлінський облік» – це далекі від реального життя, для них існує один облік – той, який вони ведуть.

Такі автори, як С. А. Ніколаєва та С. В. Шебек виділяють шість міфів управлінського обліку (рис. 5.6).



**Рис. 5.6. Міфи про управлінський облік**

*Узагальнено автором на основі [216].*

Таким чином, С. А. Ніколаєва та С. В. Шебек вважають, що прийняте трактування управлінського обліку є невиправданим, оскільки воно не відображає суті поняття. Думку, висловлену у міфі № 2 стосовно того, що управлінський облік – нова течія, яка прийшла з Заходу, спростовують також Я. В. Соколов і М. Л. Пятов [365, с. 54], які вважають, що облік з самого початку був створений для потреб управління, тобто і був управлінським.

Загалом суть поняття «управлінський облік» у різних країнах є різною. Першими його почали використовувати англомовні автори. У Німеччині ж досі цей термін не використовується, а відповідний навчальний курс та практичну діяльність називають «Обчислення витрат і результатів». Відповідно, галузь планування, обліку, контролю і аналізу витрат обмежується в основному виручкою від продажу і витратами поточного року.

Дослідники розглядають також інші нетрадиційні види обліку – економічний (М. С. Абрютина [1, с. 23-25]), бережливий (Т. Прокоф'єва [256, с. 19]), державний (Д. А. Панков [230, с. 90]), екологічний (С. Ф. Голов [77]), еволюційно-адаптивний (Ю. В. Радченко [266, с. 66]), адаптивний (А. І. Белоусов [20, с. 96–117]), актуарний (А. І. Шигаєв [426]), індустріальний

(Д. А. Панков [230, с. 86]), креативний (Л. В. Чижевська [420, с. 151]), міжнародний (А. П. Бархатов [13], С. М. Галузіна, Т. Ф. Пупшис [73], В. Цуркану, І. Голочалова, А. Штаховські [411]), інтернаціональний (В. І. Ткач, Г. Е. Крохічева [385]), мультистандартний (Д. С. Костюхін [154]), суспільний (незалежний) (Д. А. Панков [230, с. 75]).

Так, еволюційно-адаптивний облік, на думку Ю. В. Радченко, є видом обліку, в якому широко використовуються принципи та методи, характерні для економічної науки. Т. Прокоф'єва зазначає, що в стандартному комплексному бухгалтерському обліку основним завданням бухгалтера є закріплення безпосередніх витрат за кожним виробленим продуктом. На відміну від стандартного процесу в основі системи бережливого обліку лежить потік створення цінностей (процеси перетворення із сировини в готову продукцію, пов'язані з окремими групами продукції). Подібно до попереднього автора, А. І. Белоусов [20, с. 96–117] виділяє адаптивний облік, пов'язаний із швидким пристосуванням підприємства до умов ринку. Інвестиційний облік, виділений А. В. Грачовим [84, с. 20], на думку автора, охоплює такі питання, як техніко-економічне обґрунтування проектів, складання ефективного портфеля інвестицій, вигідне вкладення коштів, розрахунок їх дохідності, надійності й ризику.

Під бухгалтерським економічним обліком Д. А. Панков і Ю. Ю. Кухто [229, с. 11] розуміють інтегровану систему безперервного суцільного документального відображення інформації про активи, зобов'язання перед третіми особами, капітал власника, доходи, витрати, фінансові результати бізнесу тощо.

На думку А. В. Грачова [84, с. 20–21], який також виділяє такий вид обліку, як економічний, його предметом є фінансово-економічна діяльність підприємства й аналіз його фінансово-економічного стану. Така назва дисципліни зумовлена виділенням саме фінансово-економічного аспекту діяльності.

Довільне тлумачення бухгалтерами, юристами, аудиторами різних методів спричинює зміни змісту фінансових звітів, що, за словами Л. В. Чижевської [420, с. 151], зумовило появу креативного обліку, а це, у свою чергу, гостро ставить питання про економічні наслідки вибору бухгалтерських методів. Проблематика оптимізації облікової політики пов'язана з новою вимогою до професійного бухгалтера – креативністю. Поява креативного обліку пояснюється альтернативністю застосування бухгалтерських норм (гнучкістю регламентації) та різноманітністю систем обліку. Основною метою креативного обліку є зміна результату діяльності підприємства для сприятливого представлення економічних показників за допомогою бухгалтерських даних. При цьому такий вплив здійснюється тільки на легітимній основі й не допускає зловживань або спланованого шахрайства.

Новий вид обліку виділяє і А. І. Шигаєв [426] – актуарний (від лат. Актуаріус – 1) скорописець; 2) рахівник; 3) завідувач продовольством; 4) рухомий), визначення якого автор не наводить, проте детально описує процес його становлення. Як він зазначає, традиційний облік не надає необхідної інформації у повному обсязі й належної якості, оскільки він спрямований на фіксацію минулих фактів господарського життя, а актуарний облік, як вважає цей автор, буде орієнтований на специфічні потреби учасників сучасних ринків капіталу. Однак постає запитання стосовно того, чи буде цей вид діяльності взагалі обліком і як повинні обліковуватися події, які ще не відбулися. Облік повинен фіксувати здійснені факти, проте дедалі більше науковців намагаються надати йому функцій провидця, зазначаючи, що він має бути орієнтований у майбутнє, а інформація про минулі події нікому не потрібна.

Деякі автори виділяють і суспільний (незалежний) облік, під яким Д. А. Панков [230, с. 75] розуміє аутсорсинг бухгалтерських послуг. Автор дисертації вважає недоцільним вживання такого поняття, оскільки облік не може бути незалежним, його ведення, хто б його вів, завжди залежить від вимог і потреб керівника (власника) та відповідної законодавчої бази.

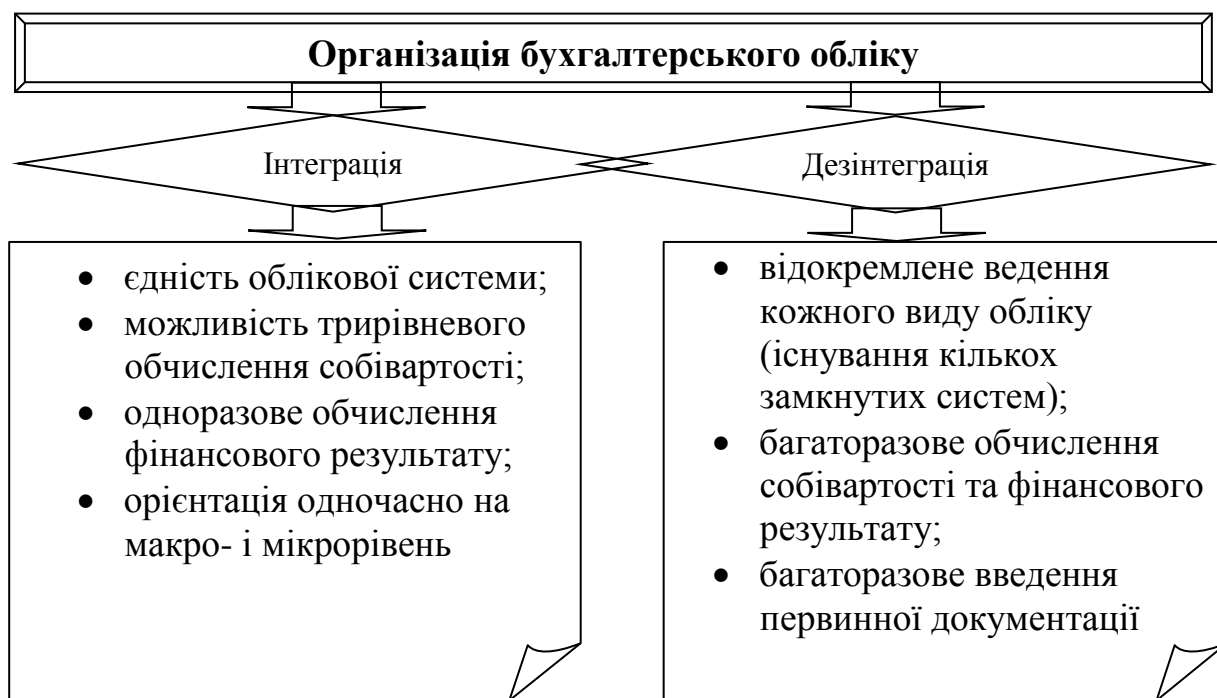
Поряд із міжнародним обліком розглядають інтернаціональний (лат. «inter» – між і «nation» (nationis) – плем'я, народ) облік. У 2004 р. за авторства В. І. Ткача та Г. Е. Крохічевої вийшла друком монографія під назвою «Інтернаціональний облік» [385]. У більшості наукових видань західного світу закріпилася аббревіатура ІМФУ – Інтернаціональна модель фінансового обліку, що означає організацію фінансового обліку за елементами витрат з одноразовим визначенням фактичної собівартості продажів шляхом коригування витрат на виробництво за елементами на зміну залишків виробничих ресурсів на кінець і початок періоду.

Виділяючи державний облік, Д. А. Панков [230, с. 90] має на увазі ведення обліку в державних підприємствах. Крім того, він виокремлює ще й індустріальний облік, під яким розуміє виконання бухгалтерських функцій у структурі відповідного підрозділу будь-якого підприємства [230, с.86].

В умовах подальшої гармонізації обліку Д. С. Костюхін [154] виділяє модель мультистандартного обліку, розуміючи під ним ведення єдиної системи обліку національних і міжнародних стандартів за допомогою сучасного програмного забезпечення. Автор зазначає, що така модель дасть можливість підприємству уникнути дублювання інформації і спростити схему облікового процесу, а також нівелювати недоліки чинної моделі облікового запису. Отож, можна узагальнити всі підходи, згрупувавши їх так як інтегрований та деінтегрований облік (рис. 5.7).

Інтеграція – погоджений розвиток і взаємне доповнення підприємств, галузей національного господарства, регіонів і держав в інтересах ефективнішого використання ресурсів і більш повного задоволення потреб учасників цього процесу у відповідних товарах і послугах [444, с. 262].

Деінтегрована система передбачає відокремлене ведення кожного виду обліку (використання кількох замкнутих систем), багаторазове обчислення собівартості та фінансового результату (в кожній системі певний алгоритм розрахунку собівартості) і багаторазове введення первинної документації.



*Рис. 5.7. Підходи до організації бухгалтерського обліку*

*Узагальнено автором на основі [154; 230; 385].*

Інтеграція в обліку – це об'єднання його видів з метою підвищення якості та надання послуг або усунення організаційних, процесуальних та інформаційних перешкод для ефективного об'єднання різних підсистем обліку.

Інтегрована система характеризується єдністю облікової системи, можливістю трирівневого обчислення собівартості, одноразовим обчисленням фінансового результату (за дворівневого принципу розподілу), тобто вона орієнтована на макро- і макрорівень. Вона зв'язує воедино такі елементи: планування, облік і контроль за витратами на основі норм і відхилень від них, що забезпечують досягнення мети оперативного контролю за витратами; формування інформації про витрати за статтями калькуляції, за об'єктами калькулювання, центрами відповідальності та функціями управління підприємством, що забезпечить багатовимірність зібраної інформації; формування інформації про часткову собівартість продукції для підвищення здійснення аналітичних і контрольних функцій системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, а також для реалізації принципу: різна собівартість для різних цілей.

При інтегрованій системі облік як систему рекомендується вести за єдиним планом рахунків бухгалтерського обліку, в якому для певних видів виділяють спеціальні розділи в єдиній інформаційній системі. Для взаємозв'язку управлінської і фінансової підсистем обліку служать контрольні рахунки (рахунки доходів і витрат у фінансовому обліку), які або мають пряму кореспонденцію з рахунками управлінського обліку, або передають дані через тимчасові передавальні рахунки. Для застосування такого варіанта в українській практиці необхідним є інтегрований план рахунків бухгалтерського обліку, в якому забезпечується можливість деталізації даних для управлінського обліку. Все це сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на зниження витрат і підвищення ефективності виробничо-комерційної діяльності підприємства.

Використання інтегрованої системи обліку дозволить підприємствам переробної промисловості: виключити дублювання даних і значно розширити аналітичність обліку; підвищити ефективність контрольних функцій обліку та оперативність генерування інформації про відхилення витрат за всіма технологічними процесами, що вкрай важливо для менеджерів при прийнятті управлінських рішень та коригуванні програм; створити необхідні умови для обчислення витрат за кожним видом робіт, послуг та виробленої продукції, визначати їх собівартості по цехах, відділеннях та інших ділянках. У сукупності це дозволить управлінському апарату підприємств переробної промисловості своєчасно та якісно регулювати процеси виробництва й реагувати на негативні фактори, що виникають за кожною фазою, переділом, процесом виробництва продукції підрозділу.

Дослідження підтверджують, що найважливішою метою інтегрованого обліку є надання допомоги керівництву підприємства при здійсненні ним контролю витрат і результатів господарської діяльності. Названої мети можна досягти шляхом організації ефективної облікової системи за центрами відповідальності, під якими розуміють структурну одиницю підприємства, очолювану менеджером, за якою спеціально акумулюється облікова



інформація. Мета обліку за центрами відповідальності полягає в узагальненні даних про здійснені витрати за кожним центром відповідальності та бізнес-процесами з тим, щоб виникаючі відхилення можна було тут же побачити та віднести на конкретний підрозділ або особу. Автором рекомендуються центри відповідальності для переробних підприємств та пропонується використання структурного підходу при виділенні центрів відповідальності та бізнес-процесів.

У кожному конкретному випадку слід вивчити можливість організації інтегрованого обліку: чи підлягають прямому обліку затрати на підприємстві; визначити затрати, які економічно недоцільно обліковувати і т.д.

Автор є прихильником єдиної інтегрованої системи бухгалтерського обліку, тому виділяти окремі види обліку (податковий, управлінський, фінансовий) недоцільно, адже всі вони ведуться у межах спільної облікової системи на основі спільних первинних документів та єдиної бази обробки. Те, що називають управлінським, фінансовим та податковим обліком, по суті є лише процесом підготовки необхідної звітності (відповідно управлінської, фінансової та податкової), що за раціональної організації облікової системи потребуватиме мінімальних зусиль. Тобто у системі бухгалтерського обліку різною є лише вихідна інформація, яка формується на базі єдиної системи залежно від потреб користувачів (рис. 5.8).

Функціонування системи, елементи якої виконують свої завдання, орієнтується на досягнення спільної мети – збереження майна власника та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам інформації для ухвалення ними рішень.

З погляду автора бухгалтерський облік є єдиною неподільною системою, яка включає в себе фінансові, податкові, управлінські, статистичні аспекти (підсистеми). Бухгалтерська система формується у вигляді єдиної бази, однак з неї вибирається й обробляється інформація, необхідна для цілей оподаткування чи управління. Документи про здійснений факт господарської діяльності

вводиться в підсистему обліку один раз, обробляються, а вихідна інформація формується відповідно до вимог користувачів (менеджерів чи податківців).



**Рис. 5.8. Співвідношення мети складових облікової системи та загальної мети системи бухгалтерського обліку**

*Узагальнено автором.*

Загальну сукупність обліково-аналітичної інформації фінансової звітності С. М. Галузіна і Т. Ф. Пупшис [73, с. 11-12] поділяють на три основні категорії.

Бухгалтерський облік як цілісну систему обробки економічної інформації організовує головний бухгалтер, вхідна інформація про минулі події та рішення менеджменту єдина, всі підсистеми обліку взаємопов'язані, а вихідна інформація спрямована на задоволення попиту користувачів трьох перерахованих категорій.

Ідею інтеграції облікової системи підтримує багато науковців. Зокрема, ще у 70-х роках ХХ ст. у Франції існувала опозиційна точка зору до прийнятої

американської. Так, Б. Коласса писав, що фінансовий (загальний) і управлінський (аналітичний) облік повинні бути інтегровані в єдину облікову систему, а не представляти дві самостійні системи. Інтеграції, як він вважав, заважають дві групи причин: соціально-економічні та технічні [356, с. 354], що пов'язано з умовами, які забороняють розголошувати інформацію управлінського обліку.

Дослідники В. В. Ковальов та М. В. Ковальов зазначали, що навіть у суто інформаційному плані (коли йдеться про системи обліку, під якими розуміють своєрідне сховище корисних даних) вони винятково взаємозв'язані, а жорстке їх розділення з позиції ефективності абсолютно безглузде [142].

Рациональну думку висловлює В. Карпова [132, с. 6] про те, що доцільно налаштувати фінансовий облік так, щоб він забезпечував необхідною інформацією управлінський. Таке висловлювання ще раз переконує у тому, що інтеграція облікової системи можлива завдяки правильній її організації.

За інтеграцію облікової системи виступає С. М. Деньга [91], проте об'єднувати фінансовий та управлінський облік автор пропонує лише на малих підприємствах, на великих первинна документація вводиться в інформаційну систему двічі: перший раз бухгалтерами в інформаційну систему фінансового обліку і другий раз фінансистами – в інформаційну систему управлінського обліку [91, с. 184]. Автор не погоджується із висловленою думкою науковця через нераціональність трудового процесу.

На переконання І. А. Белоусової, на підприємствах у єдиній системі бухгалтерського обліку фінансовий та управлінський облік є настільки пов'язаними, що їх неможливо організаційно розділити [22, с. 28]. Дійсно, інтеграція облікової системи дасть змогу уникнути дублювання інформації та пов'язаних із цим додаткових витрат, а також усунути розбіжності внаслідок різних підходів до оцінки.

Підтримуючи цю позицію, С. М. Галузіна [72, с. 218-219] виділяє шість умов, обов'язкове дотримання яких дасть змогу інтегрувати облікову систему.

У системі бухгалтерського обліку, якщо мати на увазі фінансовий облік у значенні системи управління, в його чистому вигляді, то в ньому створюється інформація про процеси, які вже відбулися, тому вони, що цілком природно, відображені в минулому. Якщо немає процесів, то й немає їх інформаційних моделей. Можна, звичайно, стверджувати, що інтегрований облік як інформаційна система включає в себе різні підсистеми обробки даних: про минулі події (фінансовий облік), події в реальному масштабі часу (управлінський облік), майбутні події (стратегічний облік або контролінг). Завдання інтегрованого бухгалтерського обліку можливо сформулювати наступним чином (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

### Завдання інтегрованого обліку

№	Група завдань	Характеристика
1	Перша	Вирішується інженерними службами підприємства і планово-економічним відділом за допомогою розробки операційно-подетальних норм матеріальних і трудових затрат при впровадженні нової техніки, матеріалів і складання нормативних калькуляцій за участю бухгалтерської служби.
2	Друга	Вирішується спільно багатьма підрозділами – ПЕВ, ВМТП, бухгалтерією, цехами. Складання та документальне оформлення браку, простоїв, заміни матеріалів, виконання операцій, не передбачених виробництвом є в компетенції матеріальновідповідальних осіб, але не входить в обов'язки бухгалтерії
3	Третя	Вирішується бухгалтерією. Група обліку виробничих витрат може по-різному будувати модель зведеного обліку: в одному випадку вводити відхилення від норм, узагальнені в оперативному режимі іншими підрозділами підприємства; в іншому - використовувати зведені дані про відхилення, що формуються безпосередньо в бухгалтерії, в третьому – застосовувати різні комбіновані варіанти

*Розроблено автором.*

Функція планування відрізняється від облікової тим, що її зміст полягає в прогнозуванні та перекладі змістовно вироблених цілей у площину кількісних планів, норм, нормативів. Її продуктом є інформаційна модель, але не реального стану підприємства, а бажаного, не ретроспективних його параметрів, а перспективних. В ідеалі потрібно мати дві базові інформаційні моделі – планову та бухгалтерську, чому сприятиме інтеграція планування й обліку. Для цього в реєстри обліку вводять планові показники. Тоді, наклавши

моделі одна на одну, можна отримати модель відхилень, звичайно, за умови, що вони будуть ґрунтуватися на загальній класифікації економічних дій. Як можна переконатися, інтеграція вимагає єдиних класифікаційних підходів.

В умовах функціонального поділу праці перспективною є система планування, що має в основі чітко сформульовані цілі розвитку, але не історію та хронологію операцій. Система обліку не містить цілей, тому перспективний облік, навіть якщо назвати його стратегічним, нічого принципово не змінює. Тому більш доцільною є позиція інтеграції функцій управління в єдиній системі обліку. Якщо в облікові реєстри ввести планові показники, щоденно матимемо результат – відхилення. А це програма дій плановиків, аналітиків, інженерно-технічних працівників і бухгалтерів.

Ідея інтеграції всіх видів обліку і функцій управління виникла на певному підґрунті. Зосередження в бухгалтерії функцій нормування, планування, обліку, контролю, що стало реальним, але першим кроком на шляху інтеграції функцій у системі комплексного управління підприємствами. Тільки повна перебудова системи управління дає можливість мати в ній одночасно дві системи реальних фактів – ретроспективну і перспективну.

Сьогодні декларуються можливості, по-перше, відображення в сучасній обліковій системі інформації про всі операції, по-друге, про діяльність усіх підрозділів господарювання, по-третє, про зовнішнє середовище фактів, що відбулися. А насправді, вітчизняний облік залишився на рівні Луки Пачолі, якщо залишити поза увагою його оперативність і продуктивність праці бухгалтерів. Підкреслимо, що система бухгалтерського обліку не може формувати будь-яку інформацію, вона відображає лише факти, що мають грошову оцінку. Усі вони практично нормуються і мають кошторисну вартість. Помилковим є твердження науковців, що облікова система надає зовнішнім і внутрішнім користувачам інформацію про минулу і майбутню діяльність підприємства та його зовнішнє середовище.

Інтегрована система обліку повинна відповідати функціям планування. Якщо припустити, що відділ планування входить в одну структуру з бухгалтерією, то слід пам'ятати, що облік повинен відображати факт виконання

кожного планового, бюджетного, кошторисного та нормативного показника. Перед етапом планування та нормування даних здійснюється аналіз господарських дій за попередні періоди, а розроблені показники на поточний період мають бути відображені в аналітичному обліку й чітко відповідати економічній сутності кожного показника. Тоді можна говорити про виявлення відхилень способами контролю і аналізу.

Не можна зводити систему бухгалтерського обліку лише для мети надання інформації користувачам, яким потрібна різнобічна інформація. Щодо фінансової сторони, то будь-яка система обліку своїм балансом практично вже задовольняє зовнішніх користувачів певною інформацією. Більшість підприємств в Україні не виходять на зовнішній ринок, а тому немає потреби формувати розширену інформацію з фінансових проблем для зовнішнього користування. У теперішній час 80-90 % інформації, що повинна надаватися підсистемами обліку, – це інформація про відхилення. Без плану, норм, кошторису, бюджету бухгалтерський облік відхилень побудувати неможливо. Звідси, організація інтегрованої системи обліку і контролю чітко переплітається з функціями управління, а це означає, що організувати систему бухгалтерського обліку у відриві від інших функцій управління теж неможливо.

Організація інтегрованого обліку не завжди повинна докорінно змінювати систему управління підприємством, а враховувати сформовані її принципи. У зв'язку з цим слід попередньо провести відповідну діагностику діючої системи управління, що дозволяє змінити інфраструктуру складових цього процесу.

Перед інтегрованим обліком з урахуванням принципово іншої мети ставляться такі завдання:

- а) прогнозування, нормування, планування та облік усіх виробничих і капітальних витрат, калькулювання собівартості;
- б) контроль і аналіз витрат за різними напрямками, сегментами, продуктами, підрозділами; відхилень від норм і кошторисів;

в) планування, облік і аналіз доходів і результатів діяльності за напрямками господарювання, сегментами, центрами відповідальності бізнес-процесами;

г) формування внутрішньої кількісної та якісної інформації для використання в оперативному управлінні діяльністю й здійсненні контролю і стимулювання персоналу.

У найбільш загальному вигляді інтеграція як поняття, означає стан пов'язаності окремих диференційованих частин і функцій системи в ціле, а також процес, що веде до такого стану [219]. У результаті взаємодії в системі виникає нова риса, не властива жодному елементу системи окремо, але притаманна всій системі, – інтегральний ефект. Інтегрована обліково-аналітична система для мети управління як цілісна система розглядається як певна сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених системоутворюючих компонентів, об'єднаних єдиною метою свого функціонування – забезпечення інформаційних потреб системи управління на якісно новому рівні. Відправним моментом у проектуванні інтегрованої обліково-аналітичної системи є визначення інформаційних потреб управління, які повною мірою відображають стратегію розвитку підприємства.

Система ефективного управління вимагає розробки рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень та визначення найбільш ефективних методів формування інформаційних потоків для цілей управління підприємством. Безсумнівно, що проблему слід вирішувати комплексно спираючись на дослідження методологічних та організаційних питань формування підсистем обліково-аналітичної інформації для цілей управління:

а) бухгалтерська фінансова обліково-аналітична підсистема, яка включає: фінансовий облік; фінансову звітність; фінансовий аналіз;

б) управлінська обліково-аналітична підсистема: планування, бюджетування, нормування, управлінський облік, управлінська звітність, управлінський аналіз, бюджетування;

в) податкова обліково-аналітична підсистема: податкове планування; податковий облік; податковий аналіз.

Функціонування податкової обліково-аналітичної системи меншою мірою орієнтоване на управління підприємством. Однак невизнання ролі податкової обліково-аналітичної підсистеми для управління може мати негативні наслідки, оскільки податковий аспект наявний в будь-якому сегменті її функціонування.

Одним із перспективних напрямів удосконалення інформаційної складової системи управління підприємством є розробка теорії та методології інтегрованої обліково-аналітичної системи для цілей управління. Інтеграційний підхід до формування обліково-аналітичної підсистеми єдиної системи управління підприємством зумовлений роллю обліково-аналітичної інформації в управлінні та її інтеграційною здатністю об'єднувати управління, людей, процеси, технології, які теж розглядаються як єдина система.

Функціональні компоненти інтегрованої обліково-аналітичної підсистеми пропонується визначати як ключовий механізм реалізації її функціонування, де інформація перетворюється на кінцевий продукт, що набуває форми остаточно сформованого управлінського рішення або його окремих складових. Таким чином, знання інформаційних потреб дозволяє впливати на побудову інформаційних потоків вхідних забезпечувальних компонентів, які повинні орієнтуватися на оціночні індикатори й управлінські рішення, тобто на систему управління підприємством в цілому.

Чим точніше і якнайповніше будуть визначені інформаційні запити суб'єктів управління до вхідних забезпечуючих компонентів інтегрованої обліково-аналітичної підсистеми, тим якіснішою буде обліково-аналітична інформація для цілей управління. Ключовою умовою формування інтегрованої обліково-аналітичної системи є її ефективність. У контексті досліджуваних проблем доцільним буде визначати ефективність інтегрованої обліково-аналітичної системи через результативність та ефективність системи управління підприємством.



У свою чергу, ефективність інтегрованої обліково-аналітичної підсистеми нерозривно пов'язана з її якістю. Якість такої системи для цілей управління визначається якістю управлінських рішень, що формують у цілому цінність інформації.

Підсистему бухгалтерського обліку підпорядковують цілісній системі управління з метою отримання такої інформації, що необхідна для виконання функцій конкретними особами з їх індивідуальними запитами. Одночасно, підсистема обліку незалежна від системи управління у виборі методів, інструментів, засобів й алгоритмів відображення господарських операцій і процесів та перетворення даних в інформацію. Змістовний аспект інформації визначає система управління, а технічний – підсистема обліку. З погляду системи управління облік є лише засобом обробки даних і перетворення їх у доступну для розуміння інформацію про фактичний стан об'єктів спостереження, необхідну для виконання працівниками системи управління відповідних функцій.

Зв'язки бухгалтерії зі службами системи управління не згадуються в сучасній обліковій теорії, але є необхідними для таких зв'язків з метою ефективного використання отриманих в підсистемі бухгалтерського обліку та інтегрованих залучених у систему управління інформаційних ресурсів. Інформацію передають з підсистеми бухгалтерського обліку у систему управління з допомогою інформаційних зв'язків за наперед визначеними каналами. Роль бухгалтерії – допомогти менеджменту здійснювати політику раціонального господарювання, готувати рішення щодо оптимального використання потенціалу підприємства й одержання прибутку.

Будь-які системи, в яких основна роль належить людині, успішно розвиваються за умови визначення мети та застосування законів теорії управління, що стосується і підсистеми бухгалтерського обліку. Завдання працівників обліку істотно різняться від завдань системи управління в цілому. У теперішній час першочерговим завданням бухгалтерів є не пасивна реєстрація фактів, а контроль і аналіз стану розвитку підприємства. Звільнені

від виконання рутинних робіт в умовах використання комп'ютерної техніки, вони повинні посісти провідні позиції у створенні й використанні інформації для управління, збереження власності та ведення виробництва при найменших втратах. Підсистема бухгалтерського обліку й система управління повинні розвиватися у тандемі, коли система управління визначає мету і процес ведення підсистеми обліку.

## **5.2. Комплексний підхід до організації бухгалтерського обліку: міжнародний досвід**

Використання міжнародної системи фінансової звітності, яку деякі автори називають міжнародним бухгалтерським обліком, дозволяє компаніям різних країн ефективно здійснювати взаєморозрахунки, уніфікувати порядок бухгалтерського обліку, зміст бухгалтерських звітів і сутність їх показників. Окремі науковці чітко не усвідомлюють з якою метою необхідно вивчати організацію та порядок ведення обліку в різних країнах світу. Сутність цього вивчення полягає в тому, щоб удосконалити і наблизити вітчизняний облік до світового рівня. Дослідження даного питання дає змогу краще зрозуміти процеси, що відбуваються в галузі бухгалтерського обліку в Україні, а також використовувати міжнародний досвід при формуванні інтегрованої системи обліку. Теоретичні положення, що ілюструють принципові відмінності, які існують між вітчизняною та закордонними системами обліку і звітності, мають велике значення для зведення до спільного знаменника української практики бухгалтерського обліку та МСФЗ.

Організацію обліку в різних країнах світу розглядали О. Агат [26], Ф. Ф. Бутинець [44], Дж. Блейк [26], Р. М. Воронко [69], Х. Гернон [208], Л. А. Жарікова [106], Е. А. Козельцева [146], Т. Н. Малькова [195], Г. Міік [208], Г. Мюллер [208], К. Н. Нарібаєв [211], Н. В. Наумова [106], Д. А. Панков [230], Л. С. Скакун [350], Ю. Н. Снопок [355], О. В. Соловйова [367], Л. В. Чижевська [419] та інші науковці. Проте вказане питання потребує певної

систематизації та пропозицій щодо наближення вітчизняного обліку до світових вимог. Відомо, що у світі не існує навіть і двох країн з ідентичною організацією та системою ведення обліку. Національні особливості стосуються усіх аспектів облікового процесу: звітний період, план рахунків, документальне оформлення операцій, поточний облік на рахунках, узагальнення бухгалтерського обліку в обліково-сальдовій відомості (пробному балансі), підготовка та подання звітів тощо.

Системи бухгалтерського обліку в різних країн формувалися на одних і тих самих базових принципах, про що свідчить історія його розвитку. Однак відмінності, зумовлені особливостями історичного розвитку кожної з них, зберігаються. У цьому зв'язку аналіз облікових систем окремих країн, здатних суттєвим чином впливати на розвиток вітчизняного обліку, становить значний інтерес для фахівців цієї галузі. Ступінь впливу тієї чи іншої країни на розвиток обліку в Україні залежить насамперед від того, наскільки активна економічна взаємодія між країнами. Однак поряд із відміченими рисами простежуються і спільні. У науковому середовищі склалася думка про існування певних моделей бухгалтерського обліку, які об'єднують країни з подібними обліковими системами, проте вчені не висловлюють одностайну позицію. Узагальнене уявлення щодо основних моделей обліку наведено в табл. 5.3.

Автор зазначає, що класифікація облікових моделей є ефективним засобом, який використовується для опису й порівняння різних облікових систем, надання допомоги окремим країнам у виборі найбільш придатної для них облікової моделі, виявлення можливих проблем у процесі використання певної моделі обліку шляхом порівняння з країнами, які застосовують таку саму облікову модель. Водночас запропоновані класифікації є досить умовними, оскільки навіть у межах однієї облікової моделі можуть бути відмінності щодо ведення обліку в окремих країнах, які працюють за принципами цієї моделі.

Світова практика обліку вважає важливою у створенні дієвої системи управління наявність процесу планування, який може бути ефективним тільки у

взаємозв'язку з процесом обліку і контролю. Планування поряд з обліком, аналізом і контролем є однією з функцій управління і являє собою процес визначення дій, які слід виконати в майбутньому. Будь-яке підприємство потребує створення системи, що дає можливість формувати інформацію, корисну для обліку, планування та контролю за витратами.

Таблиця 5.3

### Основні світові моделі бухгалтерського обліку\*

Назва	Країни-представники	Характеристика
Англо-американська (Британсько-американська)	Великобританія, Австралія, США, Канада, Індія, Нідерланди, Пакистан, Мексика, Бермуди, Багами, Венесуела, Гонконг та ін.	Орієнтація обліку на інформаційні потреби інвесторів і кредиторів; наявність розвинутого ринку цінних паперів; високий рівень професійної бухгалтерської підготовки; наявність у цих країнах великої кількості транснаціональних корпорацій
Континентальна	Австрія, Греція, Іспанія, Італія, Франція, Німеччина, Японія та ін.	Тісний взаємозв'язок із банками, які є основним джерелом капіталу компаній; детальна юридична регламентація обліку і звітності; орієнтація обліку та звітності на інтереси державного регулювання оподаткування і макроекономічного планування; бухгалтерський облік відзначається великою консервативністю; облікова практика спрямована не стільки на інформаційні потреби кредиторів, скільки на задоволення вимог державного керівництва
Південно-американська	Аргентина, Бразилія, Перу, Уругвай, Еквадор, Чилі, Болівія, Гайяна та ін.	Високий рівень інфляції; орієнтація обліку і звітності на вимоги державного планування; уніфікація принципів обліку (відсутня свобода вибору системи та порядку обліку); в обліку і звітності досить добре відображається інформація, необхідна для контролю за доходами населення та підприємств і дотриманням податкової політики
Ісламська	Країни Близького Сходу	Знаходиться під великим впливом релігійних ідей і має деякі особливостей, а саме: забороняється отримання фінансових дивідендів; в оцінці активів і зобов'язань компаній перевага надається ринковим цінам. Кінцева мета концепції ісламської економіки полягає в переході до господарювання винятково на принципах ісламу

*Розроблено автором на основі узагальнення літературних джерел [26; 44; 69; 106; 146; 195; 208; 211; 230; 350; 355; 419].*

Проте загальна спрямованість бухгалтерського обліку країн, що належать до різних облікових моделей, суттєво різниться. Так, у більшості європейських країн, які належать до континентальної системи обліку, облік ведеться в інтересах і за принципами, сформованими державними, в тому числі податковими, органами. У Франції і Бельгії, Пакистані, В'єтнамі, Іспанії, Португалії, Україні вирішальну роль в управлінні національними ресурсами відіграє держава, яка поєднує в собі також і функції інвестора чи кредитора, тому облікова інформація в цих країнах є уніфікованою. У Німеччині та Швейцарії основним користувачем облікової інформації є банки, які задовольняють більшу частину потреб бізнесу і потребують публікації фінансової звітності. Облік у Німеччині, Люксембурзі та Бельгії є консервативним, спрямованим на задоволення потреб і захист інтересів банків як основних інвесторів. Облік у Нідерландах, Великобританії, Ірландії більш мобільний та орієнтований на забезпечення інвесторів і кредиторів інформацією, необхідною для ухвалення управлінських рішень. У країнах англо-американської моделі обліку (США, Канада, Японія, Мексика, Філіппіни, Великобританія, Австралія, Нова Зеландія) облік ведеться в інтересах кредиторів та інвесторів. Підхід до бухгалтерського обліку є не державним, а професійним, що означає регулювання бухгалтерського обліку не державними органами, як в Україні, а професійними організаціями.

Облікові технології експортуються та імпортуються, забезпечуючи тим самим подібність систем обліку, що застосовуються в різних країнах. Зокрема, Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Міік [208] зазначають, що США суттєво впливають на облікову практику Канади завдяки географічній близькості, тісним економічним зв'язкам, активній участі канадських компаній на американських біржах цінних паперів тощо. Те саме стосується й Мексики, яка має тісні торговельні зв'язки із США, Філіппінами та Ізраїлем. Варто зазначити, що японські компанії дедалі більше використовують американські облікові стандарти, що пояснюється зростанням експансії японського капіталу на американський континент.

Значним є вплив на розвиток теорії і практики обліку у світі також Великобританії, особливо Англії і Шотландії. Вплив Великобританії тут настільки великий, що експортуються не тільки облікові ідеї та методики, а й бухгалтерські кадри, а також система їх підготовки та сертифікації. Франція і Німеччина теж впливають на облікову практику своїх колишніх колоній, але не надто великою мірою.

Щодо податкового обліку, то європейські країни можна поділити на дві групи – ті, які визнають перевагу фінансової інформації над податковою (Німеччина, США), і ті, які визнають перевагу податкової інформації над фінансовою (Франція, Італія, Бельгія, Іспанія, Україна). Очевидно, що при континентальній системі обліку в більшості країн інформація для оподаткування переважає.

Система бухгалтерського обліку в будь-якій країні ґрунтується на облікових принципах. У додатку А-Б для визначення загальної спрямованості облікових систем розглянуто принципи бухгалтерського обліку різних країн. Із розглянутих країн (Нідерланди, Люксембург, Німеччина, Бельгія, Данія, Іспанія) та деякі інші більшою чи меншою мірою узгодили свої принципи бухгалтерського обліку з Директивою ЄЕС № 4. При цьому країни мають низку власних нормативних актів із переліком принципів обліку: у Франції – Загальний план рахунків, Торговий кодекс, у Великобританії – Положення про стандартну облікову практику № 2 (SSAP 2), у Португалії – Загальний план рахунків 1989 р. і т.д.

При введенні положень Директиви ЄЕС № 4 у багатьох європейських країнах на сторінках наукових журналів точилися бурхливі дебати про вимогу забезпечення принципу істинного і неупередженого подання інформації про стан справ у компанії, яка передбачає нейтральність, панівну роль бухгалтерів, їх вплив на зміст законодавчих актів, високий ступінь гнучкості, визначає дійсну перевагу змісту над формою. Цей принцип, запозичений у Великобританії, суперечить історично сформована складеним традиціям обліку в деяких інших європейських країнах, насамперед, у Німеччині. З цих причин

не всі країни прийняли такий принцип для використання. Так, у Швеції не існує вимоги істинного і неупередженого представлення, замість цього там застосовуються правила, що відповідають загальноприйнятим принципам бухгалтерії.

Система бухгалтерського обліку визначається тим середовищем, в якому він функціонує, а методологічні принципи його організації, теорії та практики залежать від соціальних, політичних і економічних умов окремої країни. Проведене дослідження дало змогу виявити фактори, які впливають на організацію обліку в певній країні (рис. 5.9).



**Рис. 5.9. Основні фактори впливу на організацію обліку в певній країні**

*Сформовано автором [356; 384; 412].*

Західні дослідники, а тепер і більшість вітчизняних учених, визначальним фактором визнають ступінь зацікавленості й потреби користувачів (насамперед інвесторів і кредиторів) у даних фінансової звітності. Вплив розглянутих факторів найбільш відчутно простежується на прикладі розвинутих країн. Після промислової революції в США та Великобританії поняття «власник» і «керівник» відмежувалися, внаслідок чого набула актуальності фінансова звітність з високим ступенем аналітичності. Така ж ситуація була характерна для командно-адміністративної системи, коли річний звіт підприємства складався більше 80-ти сторінок – узгоджених між собою таблиць та розрахунків. У теперішній час чи не основною метою бухгалтерського обліку стало визначення рентабельності, яку практично порівняти між галузями неможливо.

Автор зазначає, що відмінності в організації бухгалтерського обліку різних країн стосуються усіх етапів облікового процесу – починаючи від первинних документів і закінчуючи звітністю, включаючи плани рахунків, реєстри бухгалтерського обліку та організацію роботи облікового персоналу.

Вітчизняні бухгалтери-практики звикли до уніфікованих форм первинних документів, у світовій практиці досить поширеним є досвід відсутності спеціальних форм.

Так, у системі бухгалтерського обліку країн Південно-Східної Азії відсутня уніфікація первинної документації, що вважаємо суттєвим недоліком організації облікової системи, адже уніфікація і моделювання процесу документування, характерні й для України, мають важливе значення для підвищення продуктивності праці персоналу, посилення контрольних функцій обліку та є зручними у застосуванні. В Угорщині дозволяється складати первинні документи іноземною мовою, якщо це обґрунтовується характерними рисами конкретної господарської операції; інформацію, необхідну для достовірної реєстрації господарських операцій та процесів, потрібно перекласти угорською мовою відповідно до внутрішніх розпоряджень.



Терміни зберігання первинних документів після закінчення звітного періоду в кожній країні різний. Наприклад, у Бельгії він становить 10 років, при цьому може бути скорочений до трьох років для документів, що не є доказом проти третіх осіб. У Фінляндії мінімальний термін зберігання – 6 років, у Франції – 10 років за законодавством (на практиці необмежено). У Великобританії мінімальний термін зберігання документів становить 5 років (але може бути тривалішим), облікових книг – один рік, податкових та банківських звітів, виданих векселів, ділової кореспонденції – 6 років; звітності, проспектів емісій, звітів ради директорів/керівника – 30 років. У Німеччині первинні й інші комерційні документи зберігаються 6 років, звітність та інструкції для її складання – 10 років. У всіх випадках допустимо зберігати оригінали/копії на мікроплівках [384].

Плани рахунків у деяких країнах єдині для всіх підприємств і закріплені законодавчо, як і в Україні, проте в частині країн є можливість самостійно розробляти власний план рахунків. Наприклад, єдиний план рахунків Франції, який містить 5 частин, значно вплинув на інші, і частина сучасних планів рахунків складені за принципом, рекомендованим для застосування КМБС і комісією ЄС. План рахунків Африканської ради з обліку також рекомендований міжнародними організаціями країн, що розвиваються, для Південно-Східної Азії і Близького Сходу. Він містить 9 класів, 9-й включає аналітичні рахунки. Єдиний план рахунків Бельгії має 10 класів (0–9), з них 8 і 9 призначені для управлінського обліку. У Греції – 10 класів, із них 9 і 10-й – управлінські та позабалансові рахунки. Німецький план рахунків містить 10 розділів, кожен з яких поділяється на 10 груп, які, в свою чергу, містять по 10 рахунків, а рахунки – по 10 субрахунків.

Плани рахунків у країнах англо-американської облікової моделі розробляються компаніями самостійно і при загальних вихідних принципах відрізняються різноманітністю. У таких країнах, як США, Японія, Фінляндія, єдиний план рахунків відсутній. Нормативними документами щодо цього питання є лише рекомендації для його розробки: рахунки повинні бути

суттєвими, деталізованими, їх зміст може змінюватися відповідно до розвитку діяльності підприємства.

У всіх країнах діє загальне правило – проведення щорічної інвентаризації на звітну дату, результати якої завіряються незалежним аудитором.

У Франції пробний баланс (в українській практиці – оборотно-сальдова відомість) складається до розподілу прибутку, тому в ньому менше резервів і відсутні дивіденди поточного періоду, оскільки вони нараховуються в наступному звітному періоді. У Фінляндії його взагалі не складають. У Бельгії малі підприємства застосовують фінансовий журнал (касову і банківську книги замість балансу), книгу придбання, книгу продажів, інвентарну книгу, однак можливий варіант використання журналу операцій і допоміжних книг. У Франції малі підприємства ведуть касову книгу й інвентарну книгу записів, у Фінляндії – касову книгу з щоденними записами, а інші реєстри повинні бути заповнені не пізніше, ніж протягом двох місяців після місяця здійснення операцій. У Португалії малі підприємства використовують книгу постачання, книгу продажів, книгу запасів/майна.

Облікові реєстри в деяких країнах, наприклад Бельгії, повинні бути офіційно завірені. Кожен обліковий реєстр повинен мати послідовну нумерацію сторінок, візу і печатку працівника комерційної палати на першій і останній сторінках. Виправлення вносять зі збереженням первинних записів (коригувальним способом). Правилами ведення обліку у Франції встановлені як обов'язкові бухгалтерські облікові реєстри, так і рекомендаційні. Кількість і форма реєстрів обліку в цій країні залежить від організації бухгалтерського обліку на підприємстві, розмірів, структури і характеру діяльності підприємства, а також передбаченої обліковою політикою форми бухгалтерського обліку.

Американській системі притаманна певна специфіка, зумовлена відсутністю регулювання, тому підприємство практично не обмежене в способі ведення облікових реєстрів. У США обороти за рахунками не розглядаються як значущі, роблять звірку кінцевих сальдо в кожному звітному періоді за

допомогою пробного балансу (trial balance). У пробний баланс входить сальдо за всіма незакритими рахунками. Так, США є основним представником надання підприємствам свободи у форматі подання фінансової звітності, вони складають її на свій розсуд, беручи до уваги суттєвість інформації. США слугують переконливим прикладом країни, де професійне судження бухгалтера є традицією.

Для аналізу звітності підприємств різних країн також необхідно усвідомлювати організаційні відмінності систем обліку. У таблиці, розробленій К. Ноубсом та Р. Паркером [466], узагальнено типові способи представлення інформації в балансі країн, виходячи зі способу групування статей та порядку ліквідності.

Аналізуючи звітність щодо порядку відображення активів, зазначимо, що у Великобританії, Франції, Італії, Іспанії активи наводять, починаючи з найменш ліквідних компонентів і закінчуючи найбільш ліквідними – як в Україні. У США, Австралії, Японії прийнято зворотний перелік – від найбільш ліквідних до найменш ліквідних активів.

Як і у випадку з первинними документами та регістрами обліку, в країнах висуваються різні вимоги до рівня та суті розкриття інформації про підприємства, а також до уніфікації звітних форм. Наприклад, у Данії окремі компанії на титульній сторінці бухгалтерських документів наводять поділ своїх затрат на постійні та змінні. У Швеції великі компанії зазвичай використовують формат, відповідно до якого спочатку показують прибуток, обчислений згідно з кращими зразками міжнародної бухгалтерської практики, потім перераховують коригування, якого зазнали отримані відомості, щоб привести їх у відповідність до національних бухгалтерських правил, пов'язаних із податковими законами.

Бухгалтерська звітність у Франції поділяється на звітність компанії та консолідовану звітність. Річна звітність компанії складається з балансу, звіту про прибутки і збитки та приміток до річної звітності. Вона може подаватися в одному з трьох варіантів: основному, скороченому чи розширеному. Особливість офіційного балансового звіту французьких компаній полягає в

тому, що він являє собою функціональний тип балансу в активі та юридичний – у пасиві, тобто в активі на рівні розміщення коштів виявляються основні функції підприємства.

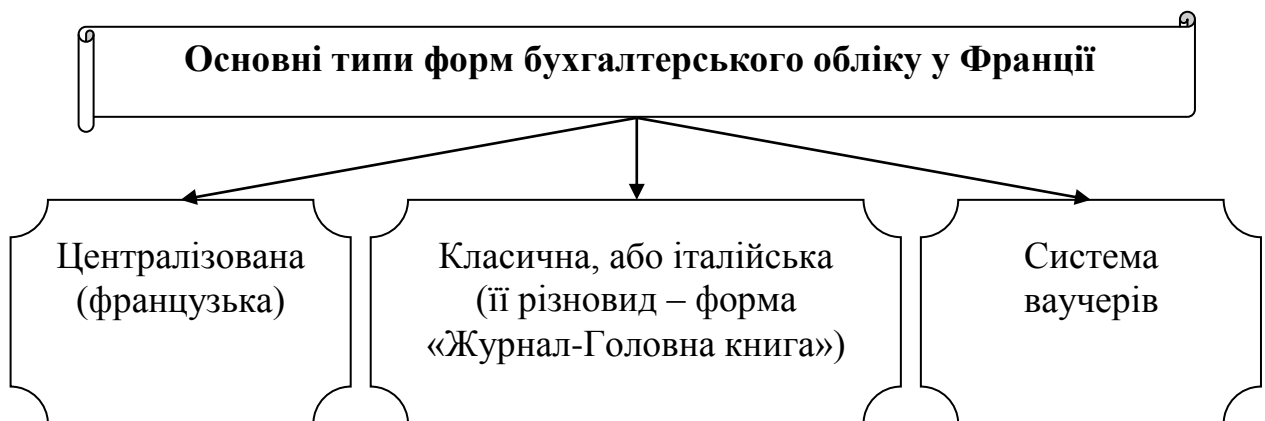
Щодо вимог аудиту звітності, то Великобританія вирізняється серед інших країн, вимагаючи, щоб аудиторську перевірку проходили бухгалтерські звітні документи підприємств усіх розмірів. Доступ до звітної інформації також має певні особливості залежно від країни. У деяких країнах, наприклад Ліхтенштейні, подані в облікові органи бухгалтерські звітні документи є недоступними для тих, хто бажає з ними ознайомитися, а у Великобританії, навпаки, такі документи можна отримати у відділі реєстрації компаній. У деяких країнах підшиваються бухгалтерські звіти лише тих компаній, чії розміри перевищують встановлені показники. У США, де в кожному штаті діє свій закон про діяльність компаній, наявність звітних документів невеликих компаній залежить від того, в якому штаті вони засновувалися. У багатьох країнах є спеціальні служби, що пропонують підсумкові показники бухгалтерських звітних документів великих компаній в індексованому або комп'ютерному вигляді.

Розглядаючи відмінності організації облікових систем різних країн, автором зазначено, що у Франції, наприклад, на відміну від США, Великобританії, Австралії, Канади, відсутній єдиний документ, що відображає концептуальні засади обліку та звітності. Якщо в США регламентація бухгалтерського обліку спрямована на визначення основних принципів ведення обліку та складання звітності, а також складу звітності, то у Франції – власне на процес обліку, як систему збору, обробки та реєстрації інформації, та на звітність, що розглядається як результат цього процесу.

Характерною рисою системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку у Франції є та, що держава через діяльність Національної ради з бухгалтерського обліку та Комітету з регламентації бухгалтерського обліку бере участь як у розробці норм обліку, так і в процесі їх упровадження в практику. Професійним організаціям відводиться роль консультантів щодо

практичного застосування норм, а також дослідників у галузі бухгалтерського обліку та звітності.

Французькі компанії самостійно вибирають форму бухгалтерського обліку. Згідно з положенням, передбаченим у їх національних стандартах PCG, обліковий запис (реєстрація в журналі) роблять на основі стандартизованих і уніфікованих первинних документів. У разі відсутності таких виправдувальних документів облікові записи не можуть розглядатися як достовірні. У компаніях Франції застосовують різні форми або облікові системи бухгалтерського обліку, які характеризуються кількістю застосованих облікових регістрів, їх призначенням, змістом, побудовою, послідовністю і способами записів у них, співвідношенням синтетичного та аналітичного обліку. Всі вткористовувані форми бухгалтерського обліку можуть бути зведені до основних типів, зазначених на рис. 5.10, кожен з яких може мати кілька варіантів.



**Рис. 5.10. Основні типи форм бухгалтерського обліку у Франції**

*Сформовано автором [466]*

Електронна обробка облікової інформації та складання регістрів за допомогою спеціалізованих бухгалтерських програм на комп'ютерах у Франції, на відміну від вітчизняної практики, розглядається не як особлива автоматизована форма обліку, а лише як особливий метод обробки даних, заснованих на перерахованих вище формах.

Удосконалена класична форма передбачає використання трьох облікових регістрів: хронологічного журналу, Головної книги, перевірного балансу, що оперативно надає відомості про фінансове становище підприємства. Вона застосовується на багатьох французьких підприємствах, у тому числі великих, і

складається з п'яти етапів: ведення спеціальних допоміжних журналів та аналітичних рахунків на основі первинних документів; перенесення підсумків допоміжних журналів до зведеного журналу, а потім до Головної книги синтетичних рахунків наприкінці місяця; складання оборотних відомостей за аналітичними рахунками; складання перевірного балансу; перевірка правильності записів шляхом зіставлення підсумків записів за синтетичними й аналітичними рахунками у допоміжному і зведеному журналах; складання звітності – балансу та рахунків результату.

Основною ознакою цієї форми обліку є розмежування аналітичного обліку, який розглядається як допоміжний, від синтетичного обліку або, як його називають французькі фахівці, періодичного централізованого обліку.

Розглянемо особливості бухгалтерського обліку в Німеччині, а саме: суттєвий вплив Закону про податки; великий перелік прав щодо визнання й оцінки за статтями бухгалтерського балансу; широкий спектр альтернативних варіантів щодо ведення бухгалтерського обліку в приватних компаніях і товариствах; послідовність у правдивому та достовірному відображенні інформації відповідно до вимог законів; орієнтація на розвиток і вдосконалення принципів обліку, переважно щодо податкових розрахунків; мінімальний вплив на розробку принципів обліку бухгалтерів-професіоналів; відокремлений контроль за чистим прибутком і встановлення можливих шляхів його приховування

Зважаючи на розглянуте можна запропонувати облік в Україні розглядати як: інформацію для підприємця про майно, заборгованості, прибуток, збитки, затрати, доходи; доказ у випадку судового розгляду; звіт керуючих капіталом перед інвесторами; основу для визначення податку та фінансового управління; інформацію про кредитоспроможність і використання кредитів; інформацію для ухвалення управлінських рішень.

Незважаючи на жорстку регламентацію системи бухгалтерського обліку, єдиний план рахунків бухгалтерського обліку у Німеччині відсутній. Загалом облік у цій країні має давні традиції з орієнтацією на податкове законодавство.

Особливістю бухгалтерського обліку Великобританії є застосування стандартів усіма компаніями незалежно від їх розміру.

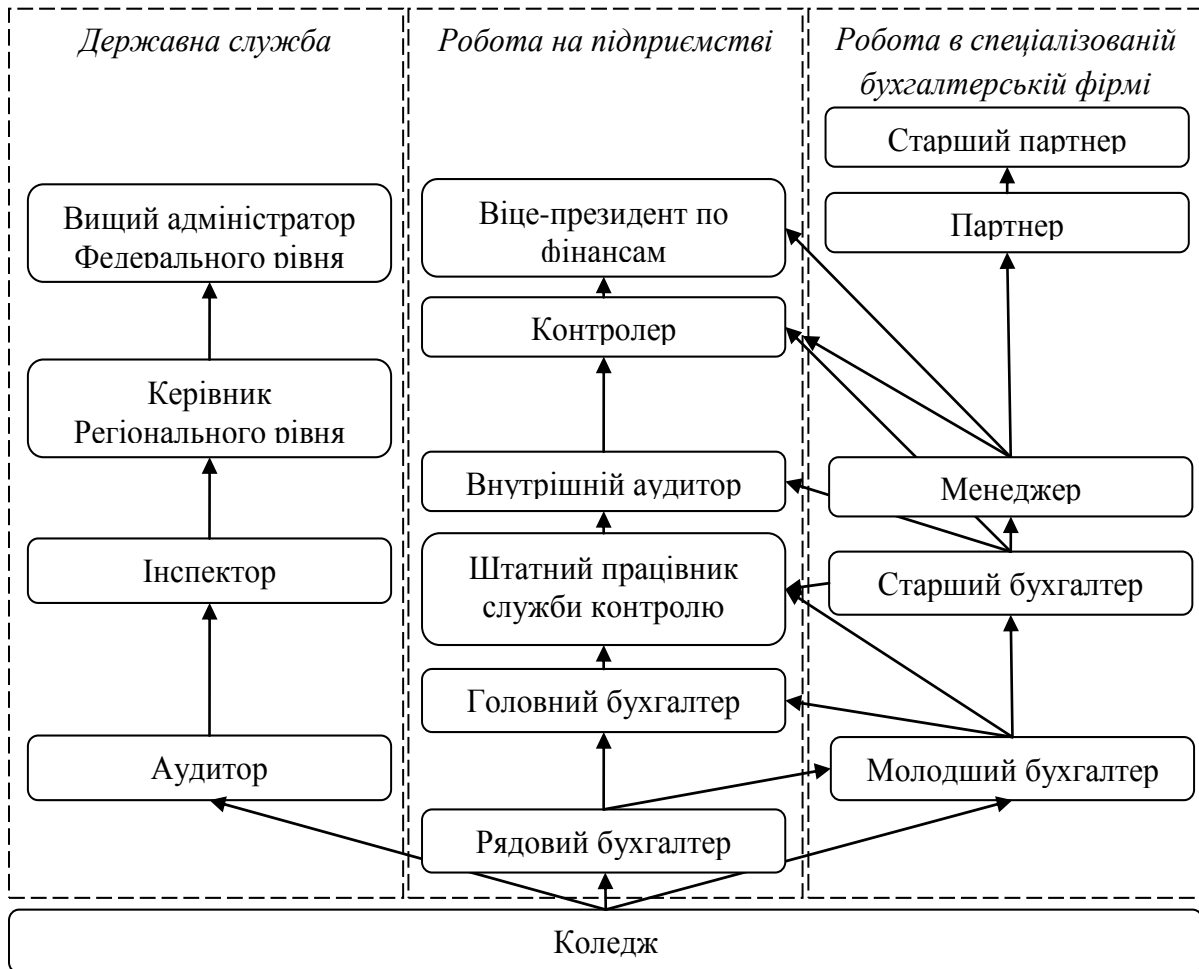
Порівнюючи організацію бухгалтерського обліку макрорівня двох впливових країн англо-американської моделі обліку, таких як США та Великобританія, варто зазначити, що у другій моделі бухгалтерські правила значно суворіші та визначаються такими документами: законодавчими актами; обов'язковими і рекомендованими стандартами обліку; вимогами Біржі цінних паперів; вимогами Європейських директив і рекомендаціями Міжнародних стандартів обліку.

У Великобританії, як і в США, регулювання бухгалтерського обліку є функцією вільної облікової професії. Бухгалтерські норми і принципи розробляє Рада за стандартами бухгалтерського обліку, функція якої – визначення стандартів фінансової звітності та контроль виконання підприємствами положення закону щодо форм і змісту річних звітів. На американських підприємствах бухгалтерський облік зазвичай централізований. На думку фахівців, така його організація для великих компаній, що мають кілька підприємств і ряд збутових контор, не раціональна. Дослідивши концептуальну основу бухгалтерського обліку в США, К. Ю. Циганков зробив висновок, що творці американської теорії обліку не були достатньою мірою ознайомлені з кращими досягненнями європейських бухгалтерів на межі XIX-XX ст. [412, с. 360].

Виходячи з того, що кожна думка характеризується суб'єктивністю, розглянемо основні аспекти організації облікової роботи американських підприємств для формування власної позиції щодо її раціональності. Насамперед зазначимо, що кожен підприємець у США визначає зміст, мету, методи й організацію обліку на свій розсуд, тому навіть на однотипних підприємствах трапляються різні варіанти обчислення собівартості продукції, оцінки статей балансу тощо. Облікова служба на підприємствах США будується за виробничим принципом, відображаючи виробничі особливості цих підприємств. Питаннями бухгалтерського обліку в американських концернах займаються скарбник, контролер, головний бухгалтер, внутрішній ревізор та

підпорядковані їм облікові відділи. Відсутність стаціонарного поділу обов'язків усередині обліково-фінансового відділу є однією з особливостей організації бухгалтерського обліку в США.

Найбільш типові шляхи кар'єрного росту бухгалтерів у США вказані на рис. 5.12.



**Рис. 5.12. Мобільність у бухгалтерській кар'єрі в США**

*Розроблено автором на основі [230, с.96].*

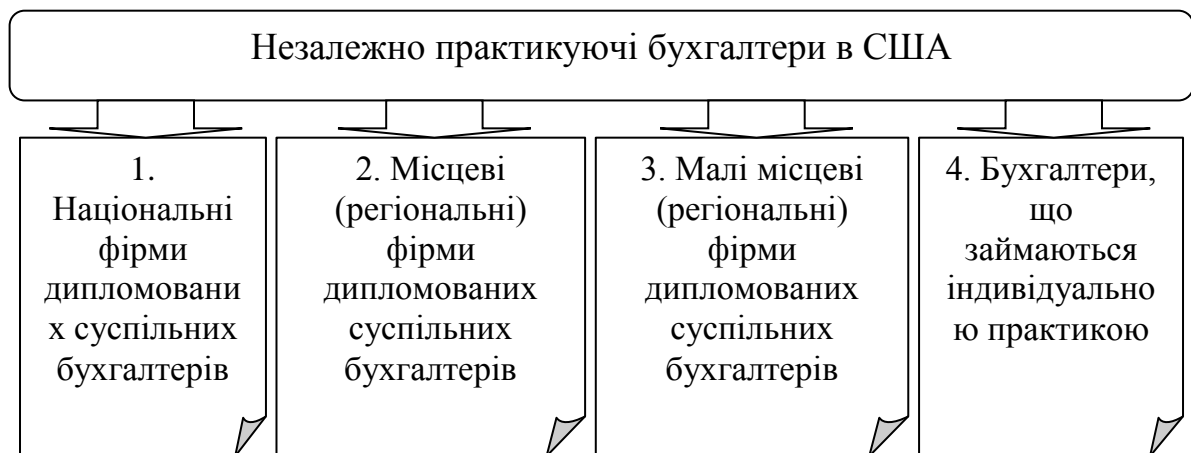
Контролер відповідає за організацію і функціонування системи бухгалтерського обліку та зовнішньої фінансової звітності, за складання операційних фінансових кошторисів; аналізує фінансові звіти свого відділу і дає пояснення з розвитку фінансової діяльності компанії; вивчає і розробляє показники та форми звітності з метою задоволення запитів керівництва і клієнтів; рекомендує різні системи обліку витрат виробництва і доходів; перевіряє й затверджує платіжні документи та відомості на заробітну плату;



здійснює контроль за картотекою договорів про оренду, контрактів, замовлень по закупівлях та інших документах компанії; подає доповіді Раді директорів з оцінкою завдань, що стоять перед компанією, і вносить рекомендації про необхідні, на його думку, зміни.

Таким чином, відділ головного контролера є надбудовою над бухгалтерією і являє собою обліково-контрольну та інформаційну службу. Варто зазначити, що при прийомі у престижну бухгалтерську чи аудиторську компанію в США практично завжди обов'язковою є наявність певного сертифіката, серед яких одним із найпочесніших вважається сертифікат «Дипломований суспільний бухгалтер», виданий Національною асоціацією незалежних бухгалтерів.

Крім того, у США досить поширені послуги аутсорсингу бухгалтерських послуг. Автором виділено чотири групи незалежно практикуючих фірм, що займаються бухгалтерською практикою (рис 5.13).



**Рис. 5.13. Групи незалежно практикуючих бухгалтерських фірм в США**

*Розроблено автором на основі [230].*

Підсумовуючи, зазначимо, що перевага американської облікової системи полягає у здоровому глузді, довірі до бухгалтера, його суджень, у використанні дуже простих, але завжди практично виправданих, методів, ігноруванні складних метафізичних конструкцій, трактуванні бухгалтерського обліку мовою бізнесу, яка повинна бути максимально доступною.

До недоліків американської системи можна віднести нехтування сторнувальними записами, коли намагаються отримати на рахунках лише правильне сальдо, не замислюючись при цьому про викривлення оборотів. Американські бухгалтери не диференціюють, як вітчизняні, рахунки розрахунків, не трактують їх як активно-пасивні, а використовують лише два рахунки: до оплати – payable (пасивний) та до отримання – receivable (активний). Проте основним недоліком бухгалтерського обліку США є те, що його носії вважають свої прийоми найкращими та єдино правильними. В американських працях з питань теорії і практики обліку практично не посилаються на німецьких, французьких, італійських авторів. Російські вчені, такі як Я. В. Соколов, В. А. Терехова, К. Ю. Циганков причиною цього вважають почуття зверхності [356, 384, 412].

Досліджені теоретичні положення, ілюструючи принципові відмінності, що існують між вітчизняною та закордонними системами бухгалтерського обліку і звітності, мають велике значення для забезпечення відповідності української практики бухгалтерського обліку та МСФЗ. Проте в літературі ці відмінності практично не обговорюються, що стає причиною нерозуміння проблеми переходу української системи бухгалтерського обліку на МСФЗ.

Здійснене автором дослідження дає підстави стверджувати, що вітчизняний облік вирізняється від західного не тому, що він теоретично необґрунтований, а тому, що в нього інша мета. Відмінності історичного поступу й рівня розвитку фондового ринку визначають різницю в головному користувачі бухгалтерської інформації, яким у вітчизняній практиці є держава, а у США – акціонери та інвестори.

Методологічні відмінності бухгалтерського обліку в будь-якій країні пояснюються різною правовою основою, сформованими традиціями та практичним досвідом. В умовах надцентралізації методологічного керівництва бухгалтерським обліком, характерного для України, він не може гнучко реагувати на всі зміни в економічній діяльності підприємств, дедалі більш орієнтується на ринкові відносини. Офіційна методологія обліку нашої держави помітніше відстає від потреб практики в умовах перехідної економіки.

Переосмислення значення та ролі обліку в Україні вимагає створення нових його методологічних основ з неминучою децентралізацією регулювання багатьох практичних бухгалтерських процедур.

Із наведених даних і відповідно до міжнародної практики завдання бухгалтерського обліку наступні:

- охопити всі без винятку зміни вартості майна і заборгованості та встановити актуальний стан цієї вартості;
- показати прибутки і збитки підприємства в результаті господарської діяльності;
- забезпечити калькуляцію виробів шляхом надання необхідних даних;
- надати необхідні дані для контролю за здійсненням господарських процесів на підприємстві та для виявлення резервів;
- створити основу для точного визначення податкових платежів;
- надати докази у разі правових суперечок з банками, державними відомствами, клієнтами, постачальниками або судом;
- служити надійною основою для інших розділів обліку (розрахунок затрат і виробітку, статистика, планування тощо);
- надавати оперативну інформацію про відхилення для менеджерів з метою негайного ухвалення управлінських рішень.

Автором сформовано вимоги до бухгалтерського обліку, притаманні міжнародній практиці та мають вплив на його організацію (табл. 5.4).

*Таблиця 5.4*

#### **Загальні вимоги до бухгалтерського обліку**

<b>Критерій</b>	<b>Вимоги</b>
1. Повнота	Запис усіх господарських операцій
2. Правильність змісту	Записи господарських операцій відповідають їх змісту
3. Часові розмежування	Записи проводяться відповідно до часу здійснення операції
4. Ясність, наочність, можливість перевірки	Бухгалтерський облік ведеться ясно і наочно, щоб третій особі в досить короткий час можна було все зрозуміти
5. Правильність форми	Заборона зміни первісного змісту, наприклад, стирання, заклеювання і т. д.
6. Хронологічний порядок	Запис господарських операцій ведеться в порядку їх здійснення

*Розроблено автором*

Методичні відмінності в організації бухгалтерського обліку в різних країнах пов'язані з бухгалтерською традицією, головним чином, з суб'єктивними факторами: звичками, характером професійної підготовки кадрів та ін. Організаційні відмінності в обліку кожної країни обумовлені формами власності, структурою управління, спеціалізацією і концентрацією виробництва. Звідси випливає, що при вивченні та використанні принципів організації обліку і звітності зарубіжних країн не всі особливості обліку найближчим часом можуть бути імплементовані в Україні. Це пов'язано з багатьма факторами, головними з яких є: самобутня традиція ведення бухгалтерського обліку; кваліфікація кадрів, перевчити яких за короткий час неможливо; наявність програмних засобів, які вирішують завдання діючих нормативних актів та інструктивних положень; наявність спеціальної бухгалтерської літератури.

Врахування вище перелічених позицій накладає своєрідний відбиток на організацію бухгалтерського обліку діяльності суб'єктів господарювання. Тому справедливо визнати не лише вплив галузевих, а й національних особливостей.

### **5.3. Шляхи розвитку гармонізації бухгалтерського обліку в Україні: принципові розбіжності за П(С)БО та МСФЗ**

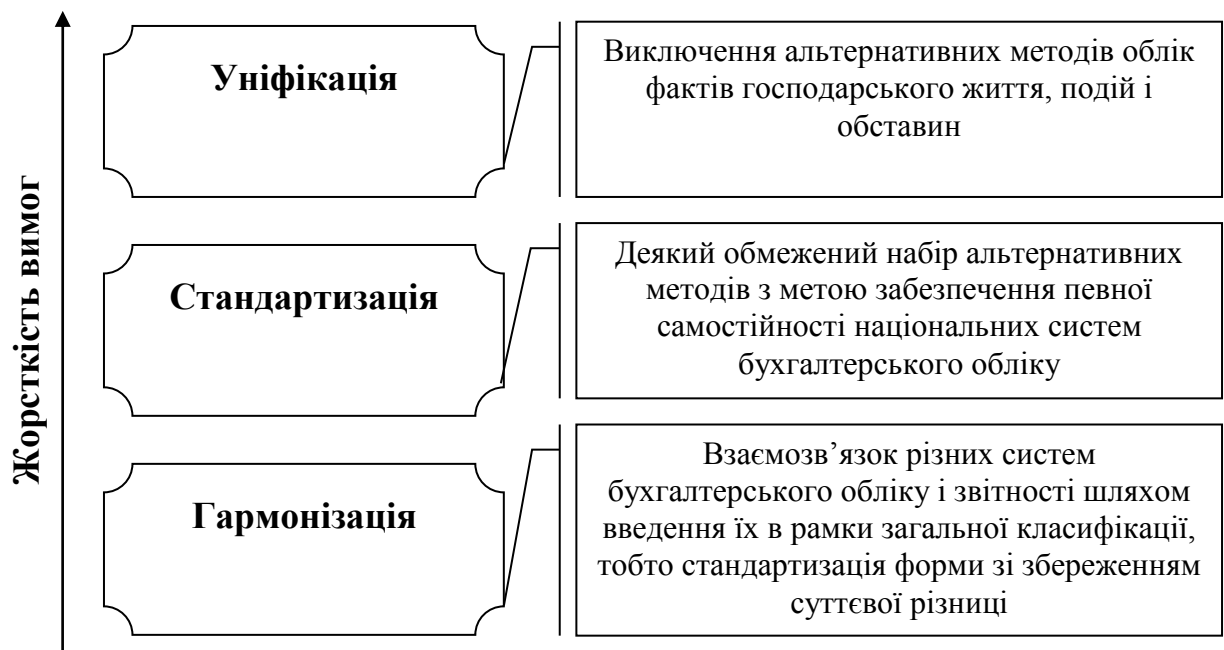
Україна як європейська держава, що прагне стати членом європейської спільноти, яку створювали країни, що увійшли до неї зводячи всі сфери життєдіяльності до єдиних норм і стандартів, повинна визнати ці правила. Виходячи з цього, постає завдання розгляду міжнародних стандартів обліку як інструменту гармонізації обліку в різних країнах і порівняння міжнародних стандартів з національними для дослідження наявності концептуальної єдності.

Питання переходу на міжнародні стандарти для України залишається дуже проблемним, тож йому присвячено багато праць як прихильників цього процесу, так і противників. Це питання досліджували вітчизняні та зарубіжні дослідники: Г. М. Авраменко [254], В. А. Бірюков [254], Л. Л. Гевлич [74], С. Ф. Голов [76], О. Золотухін [121], І. В. Кашуба [410], Е. М. Мерзликіна [254],

М. Я. Метьюс [207], Л. К. Нікандрова [254], М. Х. Б. Перера [207], Ю. Н. Снопок [355], Р. М. Циган [410], П. Н. Шаронін [254] та багато інших. Проте, зважаючи на розвиток гармонізаційних процесів і відсутність однаковості у поглядах науковців, це питання потребує подальшого дослідження. Насамперед необхідно визначитися з відмінностями понять «уніфікація», «стандартизація» та «гармонізація» (рис. 5.14).

Уніфікація – це спосіб зведення сукупності до єдиної системи або внутрішньої форми [203, с. 479]. Зазначаючи різницю між гармонізацією (у міру зростання подібності практики ведення бухгалтерського обліку в різних країнах) і стандартизацією (при використанні більш суворих і менш розпливчастих правил), К. Ноубс [466] додає, що у контексті бухгалтерського обліку вони стали майже технічними термінами і досить важко виявити практичну різницю в їх значеннях.

Термін «стандартизація» визначається як діяльність, спрямована на досягнення та встановлення прогресивних норм і вимог у певній галузі шляхом створення нормативно-технічної документації на виробництво та застосування різних видів продукції, а також надання послуг і виконання робіт [203, с. 363].



*Рис. 5.14. Сутність та співвідношення понять «уніфікація», «стандартизація» та «гармонізація»*

*Розроблено автором.*

Автор вважає, що всі три поняття використовуються для об'єднання національних облікових систем, надання їм спільних рис, основною відмінністю є ступінь жорсткості вимог. Відповідно, найбільшій подібності облікових систем вимагає уніфікація, найменшій – гармонізація. Поняття «гармонізація» означає взаємне узгодження, координацію, уніфікацію, зведення процесів до єдиної системи [203, с 127].

Нині Україна знаходиться на етапі активного впровадження процесів гармонізації, що здійснюється шляхом поступового збільшення кола суб'єктів господарювання, які повинні складати звітність за МСФЗ. Погляди вчених стосовно цих процесів кардинально різняться. Позитивні наслідки такого напряму розвитку зазначають М. Я. Метьюс і М. Х. Б. Перера, вказуючи, що гармонізація дозволить:

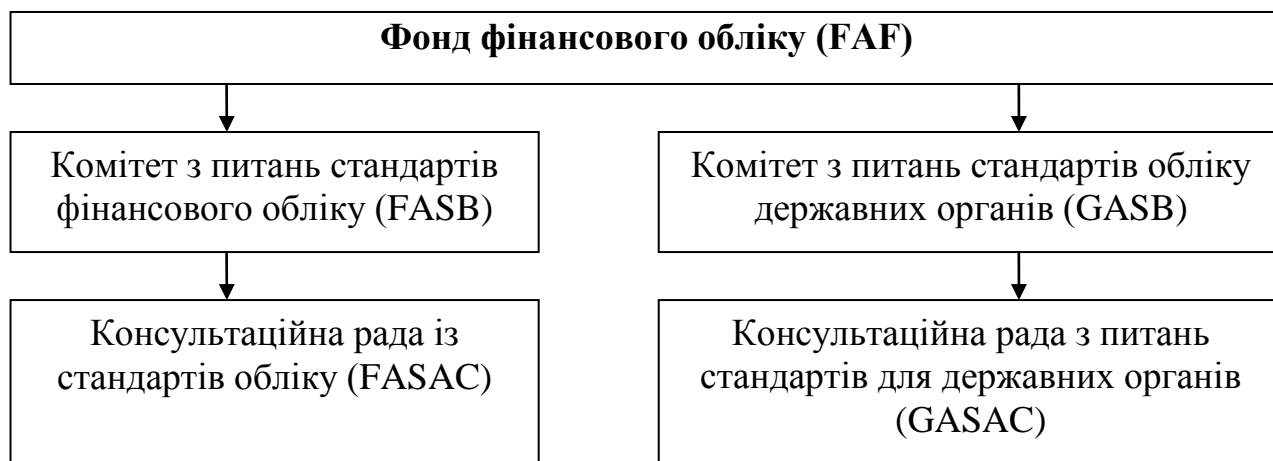
- 1) підвищити порівнянність бухгалтерської звітності різних країн;
- 2) активізувати оборот капіталу;
- 3) підвищити загальний методологічний рівень бухгалтерського обліку;
- 4) скоротити витрати на складання бухгалтерської звітності міжнародних корпорацій і спільних підприємств;
- 5) оптимально розподілити світові ресурси [207, с. 564].

Підтримуючи таку позицію, Р. М. Циган, І. В. Кашуба [410, с. 146] зазначають, що МСФЗ – це гнучка, динамічна система, яка відіграє позитивну роль у вдосконаленні національного бухгалтерського обліку та фінансової звітності й інтеграції держави у світове співтовариство. Їх впровадження дасть країні змогу істотно покращити вітчизняний облік і звітність, сприятиме його відкритості й зрозумілості для внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, зокрема для іноземних інвесторів та кредиторів.

Ефективним інструментом підвищення прозорості та зрозумілості інформації є міжнародні стандарти фінансової звітності, які висвітлюють діяльність суб'єктів господарювання, створюють достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, дають можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати наявні фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а

також порівнювати результати їх діяльності з метою забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу.

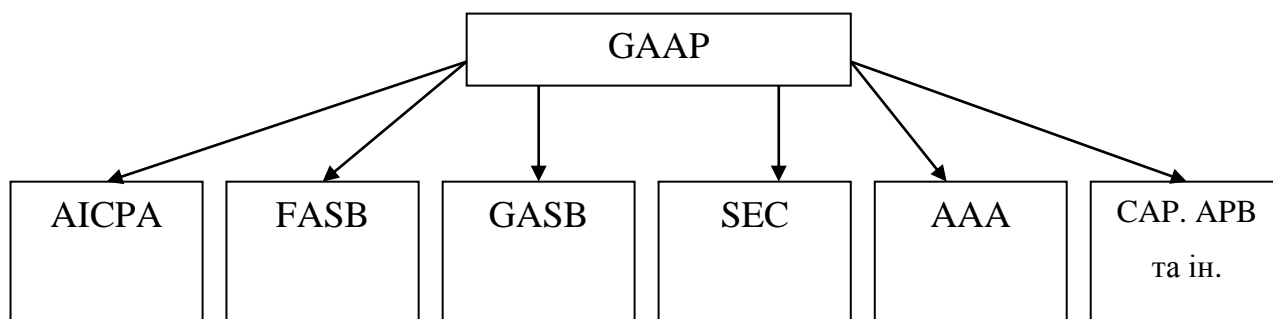
Організації, що відповідають за розробку стандартів бухгалтерського обліку в США, представлені на схемі (рис. 5.15).



**Рис. 5.15. Організації, відповідальні за розробку стандартів обліку в США**

*Джерело: [366, с.77].*

Організацій, що розробляють стандарти обліку, набагато більше, і вони представлені на схемі (рис. 5.16).



**Рис. 5.16. Організації, відповідальні за розробку стандартів обліку в США**

*Джерело [366, с.78].*

Однак, окремі вчені, негативно сприймають впровадження МСФЗ в Україні. Наприклад, О. Золотухін [121] висловлюється досить категорично щодо того, що міжнародні стандарти незіставні з вітчизняною сформованою філософією, ідеологією колективізму, тоді як МСФЗ побудовані на західній концепції індивідуалізму. Автор також обстоює думку, що самі принципи не є чіткими і зрозумілими, а положення, передбачені в них, спричинюють

деградацію системи обліку. Зокрема, це стосується оцінки за справедливою вартістю.

У Росії також є автори, які виступають проти запозичення міжнародних стандартів і вважають це наслідком реформ, що здійснюються в країні вже багато років. Для цього бухгалтерам потрібно засвоювати нові, часто незрозумілі методологічні положення, терміни, поняття, тоді як жодної необхідності в подібних нововведеннях немає [254, с. 13]. Е. М. Мерзликіна, Г. М. Авраменко, В. А. Бірюков, Л. К. Нікандрова та П. Н. Шаронін вважають, що застосування МСФЗ не робить бухгалтерську звітність більш зрозумілою та зручною, як це декларується законодавцями [254, с. 13].

Критично ставиться до насадження міжнародних стандартів і Я. В. Соколов, зазначаючи, що МСФЗ не тільки нічого не дає виробникам, а й заважає правильно оцінювати успішність роботи підприємства [359, с. 343]. Справа в тому, що початково МСФЗ задумувалися як нейтральні до інтересів усіх учасників ділового життя. Саме тому вони були нікому не потрібні. Проте, у міру доопрацювань стандарти дедалі більше стали відображати інтереси фінансових магнатів. Вони орієнтовані насамперед на біржі, далі на банки і кредитні установи, рекламу Міжнародного банку.

У європейських країнах із сильними національними традиціями до проблем гармонізації ставляться дуже обережно, усвідомлюючи, що гармонізація не повинна завдавати шкоди їх економічній свободі та проводити її необхідно продумано і без зайвої квапливості. Розуміючи принципові відмінності американської та європейської культур, звичок, та водночас усвідомлюючи необхідність створення умов для правильного трактування облікових звітів підприємств за кордоном, з початку 70-х років ХХ ст. ЄС прийняв рішення про розробку європейських стандартів обліку. Проте чітко визначити терміни прийняття європейських стандартів обліку ще передчасно. В Україні задекларована гармонізація впроваджується необдуманно та супроводжується проблемами як на державному, так і на рівні підприємств.



Інформація не може розглядатися поза її користувачами, тобто поза особами й організаціями, яким вона призначена. Тому кожна група користувачів, як справедливо вважають Е. Хендріксен і М. Ван Бреда, могла б сформулювати власні, відмінні від інших цілі фінансової звітності. Наприклад, менеджери та аудиторі по-різному розуміють мету обліку. Більше того, існують істотні відмінності в розумінні цілей і всередині груп [402, с. 88].

Практика свідчить, що здійснити оцінку реформи бухгалтерського обліку і основних проблем переходу на МСФЗ неможливо без аналізу її впливу на підприємство як відокремлений суб'єкт господарювання. З погляду зацікавленості в застосуванні МСФЗ підприємства можна поділити на дві групи (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

### Групи підприємств у відношенні до зацікавленості в застосуванні МСФЗ

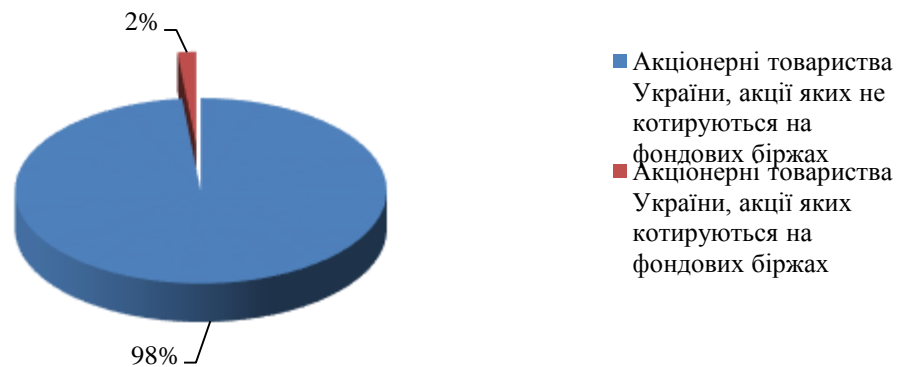
<b>Зацікавлені підприємства в застосуванні МСФЗ</b>	<b>Не зацікавлені підприємства, в застосуванні МСФЗ</b>
Підприємства вже застосовують МСФЗ чи планують їх застосування зважаючи на своє економічне чи суспільне становище, оскільки вони представлені на міжнародних ринках цінних паперів (для допуску до торгівлі зобов'язані скласти звітність відповідно до вимог тих країн, на біржах яких будуть обертатися цінні папери)	Підприємства, які здійснюють свою діяльність лише в межах України
Підприємства, які залучають іноземних інвесторів або активно працюють із закордонними партнерами	
Філії та представництва іноземних підприємств Суспільно значущі суб'єкти господарювання (кредитні організації, страхові компанії та учасники ринку цінних паперів), що залучають кошти населення	Малі підприємства

*Розроблено автором на основі [367].*

Однак для складання фінансової звітності недоцільно класифікувати підприємства за їх розмірами. В умовах економіки, що динамічно розвивається, коли, з одного боку, значного поширення набули злиття та поглинання

підприємств, а з іншого – практикується виділення структурних підрозділів компаній в окремий бізнес, підприємства можуть швидко переходити з однієї категорії в іншу.

Крім наведених у табл. 5.5 відмінностей за групами підприємств, виділених із точки зору зацікавленості у застосуванні МСФЗ, існують також відмінності і всередині цих груп залежно від типів користувачів фінансової звітності. Просто, акціонерні товариства, чиї акції котируються на міжнародних фондових біржах, будуть займати більш активну позицію щодо достовірності представленої інформації, ніж користувачі звітності підприємств, яка не здійснює залучення інвестицій на ринку цінних паперів, а стан розвитку фондового ринку України є надзвичайно проблемним (рис. 5.24).



**Рис. 5.17. Співвідношення груп акціонерних товариств України за участю у фондовому ринку**

*Розроблено автором на основі [269].*

Всі автори вказують на майже одні й ті самі об'єктивні та суб'єктивні труднощі інтеграції національних систем в єдину міжнародну систему обліку і звітності. Автор дисертаційної роботи висловлює власне бачення цієї надзвичайно складної проблеми: сам процес стандартизації в будь-якій області діяльності ніколи не був простим і зазвичай має значний період в часі, тим більше, він не може бути простим в такій галузі, як бухгалтерський облік і звітність, тому прийнято говорити про гармонізацію національних систем обліку з МСФЗ, а потім вже про їх інтеграцію в єдину міжнародну систему обліку та звітності, концептуальна модель якої продовжує удосконалюватися й

розвиватися; використання міжнародних стандартів обліку в Україні має здійснюватися не шляхом їх безпосереднього застосування, а через використання при розробці вітчизняної концепції бухгалтерського обліку з урахуванням традицій обліку в Україні.

Незважаючи на величезні зусилля щодо стандартизації принципів бухгалтерського обліку, Я. В. Соколов стверджує, що розроблені стандарти можна критично розглядати з таких причин: немає достатніх підстав вважати один варіант обліку краще іншого; одного разу встановлені і, можливо не найвдаліші принципи практично дуже важко змінити; можливість досягнення уніфікації сумнівна; порівнянність показників важко забезпечити навіть в умовах єдиних принципів; відсутні достатньо підготовлені кадри рахункових працівників; менеджер, що читає фінансову звітність, не може бути впевнена у кваліфікації головного бухгалтера та аудитора; факультативний характер принципів, відсутність сформованої системи бухгалтерського права; фахівці західних країн не сприймають того, що хтось керує ними і приймає за них рішення. Все це не заважає поширенню принципів, але не дозволяє прийняти їх всерйоз і надовго [358].

За офіційними даними Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, станом на 1 серпня 2013 р. акції лише 410 акціонерних товариств із понад 25 000 зареєстрованих в Україні котируються на фондовому ринку. Для порівняння, на двох фондових біржах США (Нью-Йоркській та NASDAQ) ще 2004 р. було зареєстровано 7019 національних компаній, у Великобританії лише на Лондонській – 2290 компаній [367, с. 27]. Ці дані свідчать про надзвичайно велику частку вітчизняних акціонерних товариств (які за українським законодавством зобов'язані подавати звітність за МСФЗ), не зацікавлених у переході на МСФЗ. Нові вимоги завдадуть їм набагато більше проблем, ніж принесуть вигод, адже вони змушені докорінно перебудувувати наявну організацію обліку, витратити великі кошти на трансформацію звітності, на навчання бухгалтерів, отримуючи при цьому сумнівну користь,

яку Я. В. Соколов назвав міфами про глобальні переваги МСФЗ [359, с. 340-341].

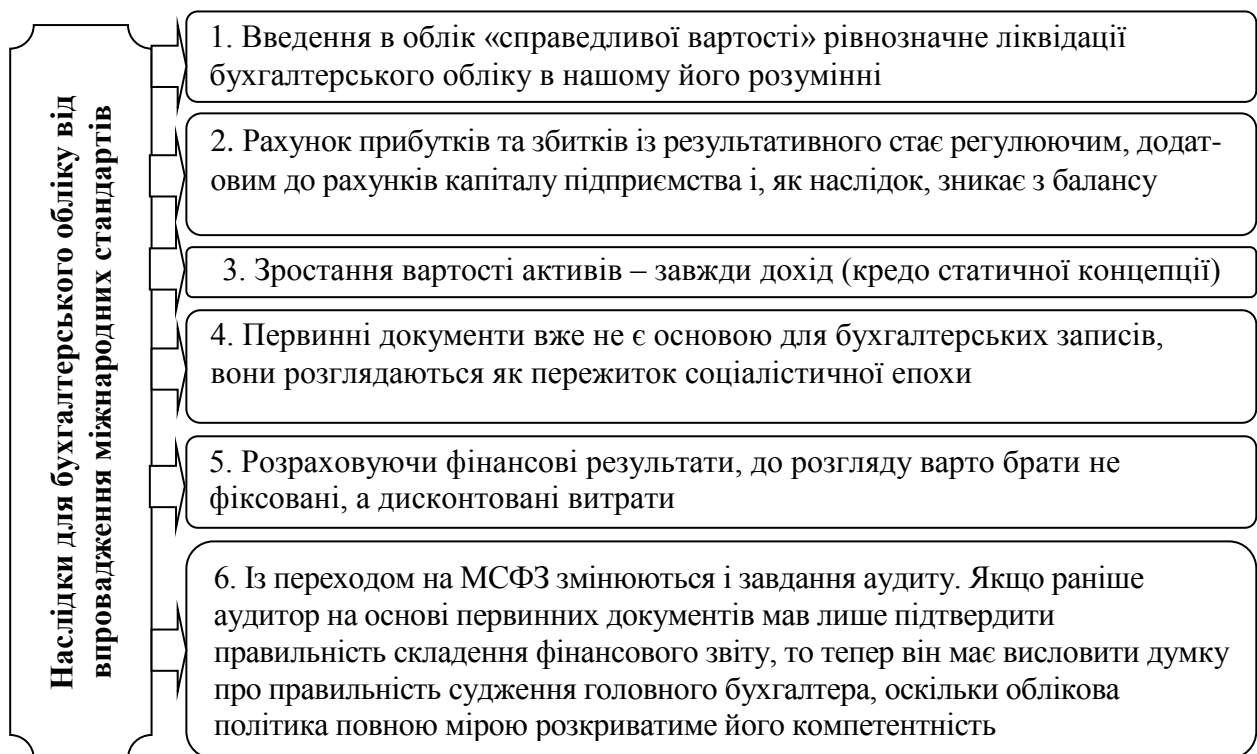
Вітчизняні підприємства виявилися незацікавленими у застосуванні нових нормативних актів, а власні проблеми, пов'язані з отриманням достовірної інформації про свій фінансово-господарський стан, намагаються вирішити шляхом створення систем обліку та звітності для внутрішнього користування. Відповідно сучасні процеси імплементації міжнародних стандартів порушують відомий принцип І. Бентама [461]: варто пожертвувати частиною щастя заради збільшення щастя усіх інших.

Впроваджуючи в Україні процеси гармонізації обліку, важливо усвідомлювати і принципові відмінності у джерелах фінансування вітчизняних та зарубіжних підприємств. У той час, як у практиці США головними користувачами фінансової звітності підприємства є акціонери, що виступають основними інвесторами, в Україні головним користувачем звітності є держава, на перший план виходить податкова звітність, а фінансова є швидше формальною. Причиною можуть слугувати кардинальні відмінності у рівні розвитку фондового ринку.

Проблемним питанням є шлях просування до задекларованої гармонізації. Методи її досягнення в нашій країні надто не досконалі. З низки причин, однією з них, вважаємо вказівку Міністерства фінансів України складати звітність за МСФЗ, використовуючи типові форми звітності. Відсутність затверджених форм за МСФЗ передбачає дотримання принципу суттєвості, який реалізується вибором підприємством такого набору показників, який є необхідним для користувача, дає змогу приймати рішення, при цьому не обтяжуючи надлишковою інформацією. Таке рішення Міністерства фінансів, з погляду автора, свідчить про незрілість і неготовність сучасної національної системи обліку відповідати західним ринковим принципам, у зв'язку з тим залишки адміністративної психології управління, успадкованої від радянського минулого.

Нечіткість положень, до якої звикли вітчизняні бухгалтери, пояснюється надзвичайно широким колом осіб, для яких вони призначені, ринковим змістом

відносин та рекомендаційним їх характером. Міжнародні стандарти є складними для розуміння. В умовах переважної необізнаності українських практикуючих бухгалтерів з їх основними положеннями цей факт унеможливорює самостійне вивчення стандартів. Щодо опанування вітчизняними бухгалтерами міжнародних стандартів точаться тривалі дискусії. Керуючись, на перший погляд, благородною метою, українські законодавці хочуть докорінно змінити систему вітчизняного бухгалтерського обліку (рис. 5.18).



**Рис. 5.18. Наслідки для бухгалтерського обліку від впровадження міжнародних стандартів**

*Розроблено автором.*

Особливу увагу варто приділити тому, що введення в облік поняття справедливої вартості рівнозначне ліквідації бухгалтерського обліку в розумінні автора. Дійсно, згідно з МСФЗ 16 справедлива вартість – це сума грошових коштів, достатня для придбання активу або виконання зобов’язання в операції між добре обізнаними, готовими здійснити таку операцію, незалежними одна від одної сторонами. Таким чином, справедлива вартість повинна виникнути тільки в тому випадку, коли: 1) діє вільна угода (учасники

договору не зазнають примусу, мають доступ і володіють достатньою інформацією про ринок цінностей, що складають предмет купівлі-продажу; 2) діють без посередників. Проте багато експертів, детальніше ознайомившись із конкретними умовами, що склалися в СНД, дійшли висновку, що перелічених умов у Східній Європі немає. Вони переконалися, що введення в СНД справедливої вартості тільки різко збільшить ризик прийнятих управлінських рішень.

Крім вищезазначеного, враховуючи особливості менталітету вітчизняних бухгалтерів, права та обов'язки яких протягом тривалого історичного періоду суворо регламентувалися, роботі українського бухгалтера за сучасних тенденцій впровадження міжнародних стандартів властива невизначеність, що досить чітко підкреслив О. В. Єпіфанов: «Бухгалтер традиційно звик виконувати чіткі інструкції і вказівки. Право вибору та прийняття власного рішення – явище для нього досить нове» [50, с. 32].

За переконаннями багатьох авторів, міжнародні стандарти нівелюють роль первинних документів, чим порушують споконвічний закон системи вітчизняного бухгалтерського обліку: немає документа – немає запису в бухгалтерському обліку.

У зв'язку з процесами переходу на міжнародні стандарти постала проблема, сутність якої полягає в тенденції розподілу бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Автор стверджує, це неприйнятним явищем, оскільки за прийнятою методологією бухгалтерська звітність є елементом методу бухгалтерського обліку поряд із документуванням, системою рахунків і подвійним записом, інвентаризацією, оцінкою, калькуляцією й бухгалтерським балансом як способом групування та узагальнення інформації про майно і зобов'язання підприємства. У сучасних умовах бухгалтерський облік підприємства ведуть за національною системою, а звітність складають за міжнародними правилами, трансформуючи дані обліку.

Тобто, у фінансовій звітності, складеній за МСФЗ, можуть з'явитися активи, яких у бухгалтерському обліку немає, наприклад, у зв'язку з

відсутністю первинних документів, що підтверджують право власності на актив. При цьому, хоч актив і не відображено в бухгалтерському обліку, якщо підприємство контролює його, то він повинен бути відображений у його фінансовій звітності, або, навпаки, актив, відображений у бухгалтерському обліку, може не відображатися у фінансовій звітності, наприклад, у зв'язку з тим, що він не приносить економічних вигод. Аналогічні приклади можна навести щодо зобов'язань. Так, відповідно до вимог МСФЗ у фінансовій звітності повинні бути відображені так звані конструктивні зобов'язання, які документально не підтверджені, проте виникли з практики ділового обігу.

Однак найбільш парадоксальним треба визнати те, що принципи МСФЗ певною мірою суперечать принципам консерватизму Е. Берка (1729–1797), який висунув три принципи будь-якої організації: 1) традиції; 2) прагматизм; 3) організм (рис. 5.19).



**Рис. 5.19. Невідповідність процесів впровадження МСФЗ  
принципами консерватизму Е. Берка [456]**

*Розроблено автором [456].*

Таким чином, МСФЗ не відповідає усім переліченим визначальним принципам. Особливо це помітно на прикладі України. Варто підняти питання принципів бухгалтерського обліку, при розробці яких вітчизняні законодавці обрали стратегію запозичення західних відповідників. Проте у практичній реалізації цих принципів у діяльності конкретних суб'єктів господарювання виникають проблеми.

Навіть застосування абсолютно очевидного принципу єдиного грошового вимірника не завжди є однозначним у зв'язку із сучасними потребами оцінки таких складових нематеріальних активів, як кадровий потенціал, список клієнтів та інших ключових факторів успіху підприємства [75, с. 122].

Також зазначеному в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» принципу єдиного грошового вимірника суперечить положення МСФЗ щодо функціональної валюти, відповідно до якого в обліку повинна використовуватися та валюта, в якій здійснюється більшість його операцій [114].

Виникнення подібних та інших проблем, пов'язаних із трактуванням принципів підготовки звітності в обліковій практиці підприємств при вирішенні конкретних облікових проблем, зрозуміло, не означає необхідності відміни самих принципів, але доводить потребу творчого підходу щодо їх застосування і можливість зміни їх змісту з огляду на розвиток економічних процесів національного або міжнародного масштабів [232, с. 122].

Крім того, Л. Л. Гевлич зазначає, що в міжнародному обліку існують важливі концептуальні позиції, не регламентовані в Україні. Йдеться про концепції збереження капіталу, особливо важливих з позиції захисту інтересів користувачів звітності при визначенні точки відліку прибутку: тільки надходження активів, що перевищують суми, необхідні для збереження капіталу, можуть вважатися прибутком [74, с. 122].

Проте визнати, що міжнародного бухгалтерського обліку як такого в природі не існує, а є ведення обліку підприємствами за прийнятими міжнародними правилами.



Однією з основних причин принципових розбіжностей між П(С)БО і МСФЗ є той факт, що бухгалтерський облік у країнах Заходу протягом багатьох років обслуговував ринкову систему, в якій діяльність підприємств спрямована на отримання прибутку та збагачення їхніх власників, тому і бухгалтерський облік ведеться насамперед в інтересах власників підприємств, акціонерів, а національна система обліку, сформована на засадах командно-адміністративної системи, все ще орієнтована на державу як головного користувача звітності.

Загалом дослідження процесів гармонізації бухгалтерського обліку дало змогу окреслити коло проблем, які при цьому виникають. Для їх вирішення необхідно дотримувати певної послідовності здійснюваних заходів. У зв'язку з цим запропоновано певну поетапність процесу гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з міжнародними вимогами (рис. 5.20).

Узагальнені етапи, незважаючи на те, що процес гармонізації бухгалтерського обліку в Україні здійснюється доволі активно, уможливають вирішення низки організаційних питань, які залишилися поза увагою при формуванні загальної стратегії наближення вітчизняної системи обліку та звітності до міжнародних вимог.

Важливим елементом організації бухгалтерського обліку, який може бути використаний у практиці підприємств з переробки сільськогосподарської продукції та належить до здобутків зарубіжних країн, є застосування комплексного підходу (в тому числі заснованого на кластерній основі).

Його використання уможливорює оптимізацію обслуговування інформаційних запитів зацікавлених управлінських і облікових працівників в інформації, необхідній для прийняття рішень щодо підвищення ефективності діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції.

Відповідно до закону розвитку суспільства жодна нація чи народність не може зберегти повну самостійність й оригінальність (неповторність), якщо бажає жити в співтоваристві з іншими націями і народностями, тому ідея гармонізації обліку, зрозумілості фінансової звітності користувачам з різних країн, у тому числі закордонним інвесторам, на перший погляд є доцільною.

Однак, якщо заглибитися в проблеми запровадження міжнародних стандартів в Україні, історичних та ідеологічних відмінностей націй та наявності різних джерел фінансування підприємств національної та західної економік, то постають як очевидні принципові недоліки процесу гармонізації в Україні, що фундаментально руйнують організацію історично складеної системи бухгалтерського обліку.

Етапи гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними стандартами		
<i>Зміст заходів і дій</i>		
1*	Популяризація	Презентація, обговорення, обґрунтування доцільності здійснення через публічне представлення результатів SWOT-аналізу та надання інформації про переваги тощо
2	Обґрунтування законодавчого регулювання та суб'єктів обліку	Встановлення рівнів законодавчого регулювання та переліку регламентних норм, позиціонування суб'єктів, на які поширюється потреба гармонізації обліку, розмежування повноважень щодо підготовки проектів нормативно-правових актів та інструктивних матеріалів, встановлення строків і відповідальних осіб за їх розробку тощо
3	Підготовка кадрового забезпечення макrorівня	Організація навчання та самонавчання, стажування, проведення семінарів підвищення кваліфікації, круглих столів, науково-практичних конференцій, заходів з обміну досвідом тощо
4	Формування нормативно-правової та організаційної бази	Узаконення професійних інституцій, які можуть займатися розробкою національних і галузевих стандартів бухгалтерського обліку, формування демократичної структури їх затвердження після обговорення та внесення уточнень, правове й організаційне регулювання механізмів реалізації
5	Підготовка кадрового забезпечення мікрорівня	Організація навчання на мікрорівні, забезпечення підвищення кваліфікації працівників через курси, конференції, круглі столи, консультації, навчання й самонавчання, а також формування відповідного механізму стимулювання
6	Реалізація	Запровадження міжнародних підходів відповідно до чинного вітчизняного законодавства (у т.ч. через експеримент, часткове впровадження, наприклад, в одній галузі тощо)
7	Подальший розвиток механізмів удосконалення	Синхронізація зусиль, механізмів та способів, спрямованих на подальший розвиток і оптимізацію гармонізації та формування уніфікованого інформаційного середовища, необхідного для ефективної діяльності суб'єктів.

**Рис. 5.20. Етапи гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними вимогами**

1-7 – нумерація етапів Запропоновано автором;.

У результаті проведеного дослідження проблеми гармонізації бухгалтерського обліку можна сформувавши керуючий алгоритм, здатний забезпечити найбільш якісну удосконалену систему, що відповідає вітчизняним особливостям (рис. 5.21).

На рис. 5.21 програмний модуль (0) виконує адміністративні функції координації та управління виконання процесів компонентними оптимальної адаптації організації бухгалтерського обліку. Алгоритми популяризації (1) та обґрунтування законодавчого регулювання та суб'єктів обліку (2), підготовки кадрового забезпечення макрорівня (3), формування нормативно-правової та організаційної бази (4), підготовки кадрового забезпечення мікрорівня (5), реалізації (6), подальшого розвитку механізмів удосконалення (7) виконуються паралельно в мультипрограмному режимі. Модулі (1.1-1.2), (2.1-2.3), (3.1-3.4), (4.1-4.3), (5.1-5.3), (6.1) та (7.1,7.2) виконуються у конвеєрному режимі згідно з їх часовою координацією.

Для реалізації поставленого завдання було обрано мову програмування C++, а середовище програмування C++ Builder 6.0. Перевагами мови програмування C++ є гнучкість використання, інкапсуляція, поліморфізм, структурованість. Великою перевагою є тонкість програмного коду, що дозволяє зменшити затрати процесорного часу. Велику роль при обранні мови програмування відіграла наявність зовнішніх модулів, що забезпечують виконання операцій з великими числами.

За результатами проведеного автором дослідження випливає висновок, що реформа бухгалтерського обліку в Україні є поверховою, не враховує інтереси різних груп конкретних користувачів фінансової інформації. У цьому полягає її слабкість з точки зору практичної реалізації передбачених заходів. Важливо усвідомлювати, що МСФЗ – не універсальна концепція, а один із варіантів обліку в інтересах фінансових інститутів.

Крім того, виявлено проблему поширення тенденції відокремлення ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які завжди базувалися на єдиній фактичній інформації про господарські операції підприємства, виходячи з підтверджених документами даних бухгалтерського обліку.

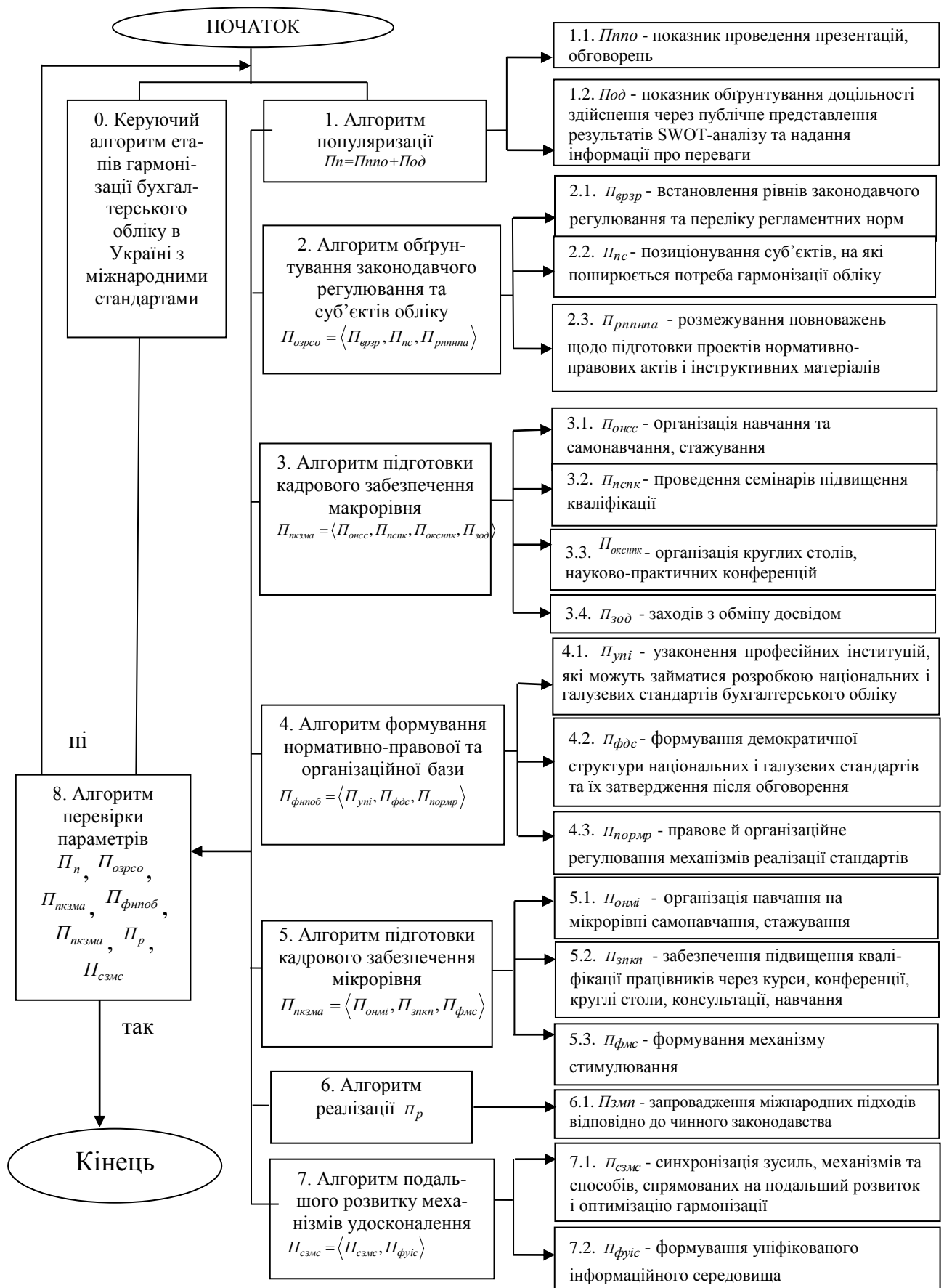


Рис. 5.21. Керуючий алгоритм гармонізації бухгалтерського обліку в Україні з міжнародними вимогами

Запропоновано автором.

У сучасних умовах підприємства все ще ведуть облік за національними стандартами, а звітність подають згідно з новими вимогами – за міжнародними, відповідно до процедури трансформації облікових даних. Це стає причиною того, що в даних обліку наявні активи, інформація про які не міститься у звітності, і навпаки, у звітності з'являються активи, не відображені в обліку, що є суттєвою проблемою організації обліку, призначеної для оптимізації облікового процесу.

Вітчизняні бухгалтери не готові до сучасних змін. Це стосується насамперед відсутності необхідних знань. Підприємства змушені наймати зовнішніх спеціалістів для формування нової звітності, що супроводжується значними витратами. Проте варто зауважити, що формування фінансової звітності відповідно до МСФЗ не лише вимагають спеціальних знань та додаткової інформації, але і особливим світоглядним підходом до складання фінансової звітності, відмінним від традиційного для України.

Аналізуючи програмне забезпечення за видами обліку, варто зазначити, що Фірма 1С застосовує у своїх програмних продуктах термін «управлінський облік», проте у випадку системи 1С:Підприємство. Версія 7.7 управлінським називається швидше за все оперативний облік, проте у системі 1С:Підприємство. Версія 8.0 застосовується вже власне управлінський облік, необхідний для управління за бюджетами. Виходячи з цього, розробникам програмного забезпечення доцільно привести використання ними облікової термінології у відповідність із науково обґрунтованою.

## **Висновки до розділу 5**

Дослідження розвитку національної облікової системи та міжнародного досвіду організації і ведення бухгалтерського обліку дає підстави зробити наступні висновки:

1. Дослідженням виявлено понад сорок видів бухгалтерського обліку, припущення про їх існування робить систему бухгалтерського обліку

незрозумілою. З погляду автора, інтегрований облік є єдиною неподільною системою, управлінської системи підприємства, яка включає в себе планові, фінансові, податкові, управлінські та статистичні підсистеми. Вона формується у вигляді єдиної бази, з якої вибирається й обробляється інформація, необхідна для цілей управління, оподаткування, аналізу і контролю. Первинні документи про здійснені факти господарського життя вводяться в підсистему обліку один раз, а вихідна інформація формується відповідно до вимог користувачів. Організація інтегрованої системи обліку і контролю тісно переплітається з функціями управління, а це означає, що організувати систему обліку у відриві від інших функцій управління неможливо. Розгалужений традиційний облік не надає необхідної інформації у повному обсязі та належної якості, оскільки він орієнтований на фіксацію минулих фактів господарського життя.

2. В англійській літературі термін «бухгалтерський облік» вживається як «accounting», і сюди включають економічний аналіз, тобто у зарубіжній практиці облік являє собою широкі поняття, що охоплює рахункознавство, фінансовий, управлінський і податковий облік, аналіз даних. Американські автори визначають облік як триєдине поняття: «обслуговуюча діяльність», що забезпечує користувачів інформацією про підприємство для прийняття рішень. В умовах розвитку процесів гармонізації обліку виділяють модель мультистандартного обліку, розуміючи під ним ведення єдиної системи обліку національних і міжнародних стандартів за допомогою сучасного програмного забезпечення.

3. Автор є прихильником єдиної інтегрованої підсистеми бухгалтерського обліку, яку ведуть в межах системи управління на основі одних і тих самих документів у складі управлінської системи та єдиної бази обробки, що дає змогу уникнути дублювання інформації та пов'язаних із цим додаткових витрат, а також усунути розбіжності, породжені різними підходами до оцінки активів. Інтегрована підсистема інформації об'єднує в собі планування, нормування, маркетинг, бухгалтерський облік, регулювання, стимулювання, ціноутворення тощо. Елементи кожної підсистеми виконують свої завдання, але

з орієнтуванням на досягнення спільної мети діяльності підприємства. Мета ведення всіх видів обліку єдина – надання інформації управлінцям, різною є мета користувачів інформації; засоби досягнення мети також спільні – інформація надається у вигляді звітності, якій передують процеси збору, реєстрації та обробки даних. Інтегрований облік як інформаційна система включає в себе різні підсистеми обробки даних: про минулі події, події в реальному масштабі часу та майбутні події. Інтегрована система обліку є самостійною і водночас підсистемою єдиної системи управління на підприємстві. Такими властивостями може володіти тільки цілісна система управління, якщо власник наділив її відповідним властивостями і повноваженнями, тобто об'єднав усі функції управління в бухгалтерському обліку.

4. З урахуванням принципово інших цілей і завдань перед інтегрованим обліком постають такі завдання: прогнозування, нормування, планування та облік усіх витрат і калькулювання собівартості; контроль і аналіз витрат за різними напрямками, сегментами, продуктами, підрозділами; відхилень від норм і кошторисів; облік і аналіз доходів і результатів діяльності за напрямками господарювання – сегментами та центрами відповідальності; формування внутрішньої кількісної і якісної інформації з метою використання в оперативному управлінні діяльністю, здійснення контролю і для стимулювання персоналу.

5. Система ефективного управління вимагає розробки рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень та визначення найбільш ефективних методів формування інформаційних потоків для цілей управління підприємством. Вирішення проблеми має комплексний характер і ґрунтується на дослідженні методологічних та організаційних питань формування підсистем обліково-аналітичної інформації для цілей управління. Можна виділити: а) бухгалтерсько-фінансову, аналітичну і контрольну підсистему; б) управлінську обліково-аналітичну підсистему; в) податкову обліково-аналітичну підсистему.

Одним із перспективних напрямів удосконалення інформаційної галузі системи управління підприємством є розробка теорії та методології інтегрованої обліково-аналітичної системи для цілей управління. Інтегрований бухгалтерський облік повинен готувати таку інформацію, яка передбачена його завданнями, сформованими на основі мети діяльності підприємства, тоді не виникатиме непорозуміння між бухгалтерією й іншими структурними підрозділами – користувачами облікової інформації. Бухгалтерський облік виступає як засіб, необхідний для прийняття управлінських рішень у поєднанні з контрольними функціями за процесами виробництва.

6. Суттєвим недоліком процесу впровадження звітності за МСФЗ в Україні є недостатність знань вітчизняних бухгалтерів у цій сфері. Міжнародні стандарти нівелюють роль первинних документів, чим порушують споконвічний закон системи вітчизняного бухгалтерського обліку. Вони є складними для розуміння. В умовах глобалізації важливим питанням організації ведення обліку є пристосування облікової системи до нових вимог. На практиці в Україні спостерігається негативна тенденція - розподілу бухгалтерського обліку. Підприємства ведуть облік за старою системою, а потім трансформують його за МСФЗ.

7. Поняття «уніфікація», «стандартизація» та «гармонізація» використовуються для об'єднання національних облікових систем, надання їм спільних рис, основною відмінністю є лише ступінь жорсткості вимог. Відповідно, найбільшій подібності облікових систем вимагає уніфікація, найменшій – гармонізація. Загальна спрямованість обліку країн, що належать до різних облікових моделей, суттєво різниться. У більшості європейських країн, які належать до континентальної системи обліку, облік ведеться в інтересах і за принципами, сформованими державними, в тому числі податковими органами. Відмінності організації ведення бухгалтерського обліку в різних країнах стосуються усіх етапів облікового процесу – починаючи від первинних документів і закінчуючи звітністю, включаючи плани рахунків, реєстри обліку та, власне, організацію роботи облікового персоналу.



8. Гармонізація бухгалтерського обліку в Україні відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й звітності в умовах євроінтеграції та всебічного розвитку світового партнерства вимагає дотримання структурованої логіки, яка базується на наукових обґрунтуваннях. Побудова керуючого алгоритму, в якому у логічній послідовності представлені етапи реалізації процесу гармонізації, дозволяє максимально синхронізувати зусилля і в найбільш оптимальному режимі досягти кінцевої мети гармонізації – сформувати уніфіковане інформаційне середовище, необхідне для ефективного розвитку суб'єктів господарювання.

9. Поглиблене дослідження науково-практичного зарубіжного досвіду й законодавства стало основою для обґрунтування висновку, що сучасний розвиток бухгалтерського обліку на міжнародному рівні може бути підґрунтям для удосконалення його методологічних і організаційних засад в Україні. На цій підставі узагальнено позиції щодо структури та етапів комплексного підходу до організації бухгалтерського обліку в контексті вітчизняних реалій, визначено етапи реалізації такого підходу на практиці й здійснено їх формалізацію з використанням функціонального, коефіцієнтного, матричного та інших оптимізаційних методів.

Основні наукові результати досліджень розділу опубліковані в працях автора [290; 291; 302; 306; 309; 315; 320; 325; 328; 335; 336].

## ВИСНОВКИ

У дисертації наведене наукове узагальнення й запропоновано вирішення проблеми, пов'язаної з теоретичною аргументацією можливостей формування ефективної організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції. Пропозиції організаційного й практичного характеру, які ідентифікують результати розв'язання поставлених завдань наукового дослідження для досягнення його мети, генералізовано такими теоретико-прикладними висновками:

1. Дослідження умов і особливостей функціонування суб'єктів з переробки сільськогосподарської продукції в сучасних умовах інформаційної економіки дозволило встановити, що існує потреба в такій організації бухгалтерського обліку, яка здатна у максимально короткі терміни задовольнити запити користувачів різних рівнів управління і надавати інформацію-продукт, на яку є попит для формування альтернативних моделей діяльності. Обґрунтовано, що ця структурна одиниця повинна продукувати не лише облікові дані, а й знання, котрі можуть бути використані як товар і продаватися при переході суб'єкта господарювання на більш високий організаційно-виробничий рівень.

2. Недостатня корелятивність системи бухгалтерського обліку загалом та підприємств із переробки сільськогосподарської продукції зокрема до сучасних вимог забезпечення інформаційних умов підвищення ефективності діяльності й зміни управлінської парадигми від впливу на свідомість до активізації використання творчих надбань, є об'єктивною передумовою удосконалення означення поняття організації бухгалтерського обліку, як впорядкованої, взаємопов'язаної в часі сукупності засобів і складових, включаючи працівників з відповідною професійною компетентністю. Відповідно до цього, уточнено просторову характеристику організації бухгалтерського обліку, яка відповідає наявним сучасним технічним можливостям віддаленого доступу до інформації та описано перелік компетентностей працівників бухгалтерського обліку.

3. Обґрунтовано необхідність формулювання адекватних завдань і вимог до організації бухгалтерського обліку підприємств з переробки сільськогосподарської продукції. Визначено, що їх трансформація спрямована на надання інформації, яка може використовуватися для формування альтернативних моделей діяльності. У цьому контексті основним завданням організації бухгалтерського обліку визнано створення максимально сприятливих умов для реалізації творчого професійного бачення облікових даних і їх використання з метою подальшого підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання, а ключовою вимогою – відповідність до запитів внутрішньої системи управління, сучасного рівня технічного розвитку і принципів оптимальності системи з безумовним дотриманням формальних приписів верховенства права.

4. На основі дослідження умов, чинників і засад інформаційної економіки запропоновано ввести до складу організації бухгалтерського обліку досліджуваних суб'єктів господарювання нову складову – організацію оцінки та сертифікації облікового персоналу, а також удосконалити окремі чинні складові, а саме: організацію забезпечення бухгалтерського обліку – моделлю організації рівнів нормативно-правового регулювання, у складі якої передбачити галузеві й внутрішні стандарти; організацію розвитку бухгалтерського обліку – оцінкою ефективності пропонованих напрямів і заходів; організацію технології облікового процесу – компетентностями облікового персоналу.

5. Уніфікація та стандартизація бухгалтерського обліку за відсутності стандарту, який регулює його організацію, негативно позначається на ефективності використання кадрового потенціалу, оскільки структура бухгалтерської служби залежить від особистісного рівня знань окремих посадових осіб (головного бухгалтера, фінансового директора, керівника підприємства). Розроблений стандарт дозволить вирішити основні питання, пов'язані з умовами вибору, обґрунтуванням, оцінкою ефективності, будовою бухгалтерської служби, забезпеченням її функціональності, раціонального

розподілу обов'язків між працівниками, методів формування та передачі облікових даних каналами зв'язку. Процес стандартизації у дисертаційній роботі поглиблено розробкою положень облікової політики, які здійснюють вплив галузевої специфіки на організацію бухгалтерського обліку суб'єктів, що займаються переробкою сільськогосподарської сировини й співвідносяться з кластерною структурою їх взаємозв'язків. Акцентовано увагу на потребі врахування територіальної віддаленості структурних підрозділів-виробників сільськогосподарської продукції від місць її зберігання та збуту готової продукції.

6. Розвиток інформаційних технологій та поява нових можливостей їх використання для потреб організації бухгалтерського обліку створюють передумови удосконалення її форм. У дисертаційній роботі на базі критичної оцінки наявних технічних досягнень і розвитку новітніх технологій опрацювання інформації здійснено обґрунтування доцільності й розвинуто теоретичні основи і послідовність комбінованої форми організації бухгалтерського обліку. В якості додаткового компонента такої системи запропоновано використання віддаленої обробки даних з метою задоволення управлінських запитів в інформації складного аналітичного типу, зокрема розробки економіко-математичних моделей діяльності та оптимізаційних моделей витрат. Уведення нової складової організації бухгалтерського обліку забезпечить суб'єктів, що займаються переробкою сільськогосподарської сировини, від неефективних рішень. Проблему вартісного критерію запропоновано вирішувати через формулювання відповідного пункту в договорі з надання послуг віддаленого опрацювання даних. Для цього доцільно встановити норму співвідношення витрат на послугу та ефекту від її використання.

7. В інформаційній економіці змінюються вимоги до складової організації облікового процесу, пов'язаної з відображенням переробки сільськогосподарської продукції (обліку процесу виробництва). Об'єктивною є потреба удосконалення інформаційної бази прийняття оперативних

управлінських рішень і забезпечення економічно обґрунтованої економії ресурсів. Так, у дисертаційній роботі здійснено теоретичне обґрунтування критеріїв вибору оптимального методу бухгалтерського обліку витрат, побудовано схеми відповідних організаційних структур бухгалтерського обліку та запропоновано алгоритми і блок-схеми вирішення традиційних та нових облікових завдань.

8. Наявність облікового підґрунтя для побудови альтернативних моделей діяльності є основною умовою мінімізації ризиків. Чинна система та організація бухгалтерського обліку не повною мірою відповідають таким запитам. У дисертації узагальнено підхід до деталізації бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності та сформовано організаційні засади, необхідні для його реалізації (розроблено форми документального забезпечення і графік руху інформації, адаптований до загального графіка документообігу). З метою поглиблення аналітичної та контрольної складової запропоновано здійснювати оцінку наявних ризиків, що спричиняють зростання обсягів витрат, і побудовано алгоритм такої оцінки.

9. Застосування економіко-математичного моделювання – один з найбільш актуальних напрямів оптимізації діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції. Реальною основою його здійснення є дані бухгалтерського обліку. Запропоновано нове вирішення проблеми формування адекватної інформаційної бази побудови оптимізаційних моделей та реалізацію завдання, яке передбачає використання графів у процесі бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності.

10. В умовах нестабільності функціонування суб'єктів господарювання, в тому числі тих, що займаються переробкою сільськогосподарської продукції, особливо загострюється проблема оперативного реагування та вирішення тактичних і стратегічних оптимізаційних завдань. У цьому контексті традиційний підхід до контрольної функції бухгалтерського обліку не відповідає сучасним вимогам. Крім забезпечення правильності, об'єктивності та достовірності бухгалтерського обліку (у тому числі для власників, вищих і

контролюючих органів), ця функція повинна сприяти підвищенню ефективності діяльності загалом. Також безліч контрольних завдань суто технічного характеру в умовах автоматизації переходять до комп'ютерних систем. Обґрунтовано, що сутнісний зміст контрольної функції в цих умовах повинен трансформуватися до формальної (а за потреби і кількісної) оцінки корисності здійснення певної господарської операції. У цьому випадку справедливо використати той факт, що досвідчений бухгалтер чи будь-який інший обліковий працівник може самостійно визначати оптимальну черговість своїх контрольних дій та їх сукупність, а також пропонувати шляхи підвищення ефективності діяльності через оптимізацію конкретних господарських процесів і операцій, у тому числі тих, за які він несе відповідальність.

11. Одним із дієвих варіантів досягнення кращих результатів у питаннях отримання конкурентних переваг є використання трудового потенціалу. Доведено зростання впливу наукових підходів в економіці на результативність діяльності в умовах інформаційної економіки. Носіями таких знань у сфері економіки є облікові працівники. У випадку, якщо на підприємстві працює фахівець з компетентностями, які ідентифікуються і можуть бути прирівняні до інтелектуального капіталу, оцінені й віднесені до складу нематеріальних активів й стати об'єктом обліку, та такий суб'єкт господарювання, безперечно, має конкурентну перевагу порівняно з іншими. В роботі обґрунтовано об'єктивну необхідність врахування результатів праці облікових працівників як об'єктів інтелектуального капіталу (оцінка, документальне забезпечення).

12. Посилення вимог до рівня професійності облікових працівників в умовах швидкого розвитку сучасних інформаційних технологій зумовлює потребу у використанні певної системи оцінки персоналу. Запропоновано два варіанти такої оцінки: стандартизований та індивідуальний. Перший передбачає сертифікацію бухгалтерів, а другий – встановлення професійної придатності. Сертифікацію пропонується організувати за посередництва спеціалізованих організацій, а встановлення професійної придатності може здійснюватися як на замовлення (за договорами з відповідними інституціями), так і на рівні суб'єкта

господарювання. Обґрунтовано потребу розмежувати й уточнити рівні професійної відповідальності головного бухгалтера у внутрішній системі суб'єкта господарювання (в системі бухгалтерського обліку, для потреб управління).

13. Гармонізація бухгалтерського обліку в Україні відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й звітності в умовах євроінтеграції та всебічного розвитку світового партнерства вимагає дотримання структурованої логіки, яка базується на наукових обґрунтуваннях. Побудова керуючого алгоритму, в якому у логічній послідовності представлені етапи реалізації процесу гармонізації, дозволяє максимально синхронізувати зусилля і в найбільш оптимальному режимі досягти кінцевої мети гармонізації – сформуванню уніфікованого інформаційного середовища, необхідного для ефективного розвитку суб'єктів господарювання.

14. Поглиблене дослідження науково-практичного зарубіжного досвіду й законодавства стало основою для обґрунтування висновку, що сучасний розвиток бухгалтерського обліку на міжнародному рівні може бути підґрунтям для удосконалення його методологічних і організаційних засад в Україні. На цій підставі узагальнено позиції щодо структури та етапів комплексного підходу до організації бухгалтерського обліку в контексті вітчизняних реалій, визначено етапи реалізації такого підходу на практиці й здійснено їх формалізацію з використанням функціонального, коефіцієнтного, матричного та інших оптимізаційних методів.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрютина М. С. От бухгалтерского учета к национальным счетам / М. С. Абрютина. – Учебно–практическое пособие. – М. : ЗАО «Финстатинформ», 2001. – 187 с.
2. Акатьева М. Д. Учетная политика для целей сегментного учета / М. Д. Акатьева // Международный бухгалтерский учет: научно–практический журнал. – 2014. – №18 (312). – С. 23–50.
3. Акофф Р. Л. Планирование в больших экономических системах / Р. Л. Акофф. – М. : Сов. радио, – 1972. – 224 с.
4. Акулич М. В. Налоговый учет и отчетность: Краткий курс / М. В. Акулич. – СПб. : Питер, 2009. – 208 с.
5. Алієв Т. Т. Бухгалтерський облік за договором: пошук «крайнього» / Т. Т. Алієв // Бухгалтерія. – 2012. – №10 (997). – С. 55–56.
6. Андриющенко Г. Актуальні питання формування облікової політики малих підприємств / Г. Андриющенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №11. – С.10–11.
7. Апчёрч А. Управленческий учет: причины и практика / Под. ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирнов. [пер с англ.]. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
8. Афанасьев В. Г. Социальная информация и управление обществом / В. Г. Афанасьев. – М. : Политиздат, 1975. – 408 с.
9. Ахмедов М. З. Оперативный учет и анализ использования материалов / М. З. Ахмедов. – М. : Финансы и статистика, 1986. – 128 с.
10. Бабаев Ю. А. Теория бухгалтерского учета: [учебник для вузов] / Ю. А. Бабаев. – [2–е изд., перераб. и доп.]. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2001. – 304 с.
11. Бабенко И. П. Курс двойной бухгалтерии / И. П. Бабенко. – СПб. : Издание В. И. Губинского, 1911. – 1106 с.



12. Барановська Т. В. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / Т. В. Барановська. – К., 2005. – 21 с.

13. Бархатов А. П. Международный учет: [учебное пособие] / А. П. Бархатов. – М. : Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. – 228 с.

14. Бархатов А. П. Развитие нормативного регулирования бухгалтерского учета за рубежом и в России / А. П. Бархатов // Вестник Российского государственного торгово-экономического университета. – 2008. – №5 (26). – С. 6–11.

15. Бахчисарайцев Г. А. Бухгалтерия и бухгалтеры // Бюллетени Московского Общества Бухгалтеров. – 1908, – №2.

16. Башук Т. О. Підбір персоналу та ухвалення рішень у креативному управлінні організацією / Т. О. Башук, Я. І. Смірнова // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2012. – №1. – С. 148–155.

17. Безбородова Т. И. Проблемы раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности // Юрист. – 2011. – №15. – С.26-31.

18. Безруких П. С. Бухгалтерский учет / П. С. Безруких, В. Б. Ивашкевич. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Бухгалтерский учет, 2000. – 576 с.

19. Безруких П. С. Вопросы рациональной организации бухгалтерского учета: автореф. на стиск. науч. ст. канд. экон. наук / П. С. Безруких. – М., 1967. – 22 с.

20. Белоусов А. И. Учетная мысль: эволюция развития [Текст]: монография / А. И. Белоусов. – М. : Вузовская книга, 2011. – 160 с.

21. Белоусова Л. И. Учетная политика предприятия – основа составления финансовой отчетности / Л. И. Белоусова // Вісник СНУ ім. Даля. – 2008. – №1. – С. 14–17.

22. Белоусова І. А. Порівняльна характеристика фінансового та управлінського обліку / І. А. Белоусова // Вісник ЖДТУ. – 2003. – №4(26). – С.24–31.

23. Белоусова І. А. Розвиток бухгалтерської професії як важливий чинник подолання економічної кризи в Україні / І. А. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №5. – С. 3–5.

24. Беляєва Г. Є. Роль інформаційного забезпечення при впровадженні інноваційних елементів механізму ресурсозбереження промислових підприємств / Є. Г. Беляєва // Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка», – 2012. – Вип. 10. – Ч. 4. – С. 19–21.

25. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник / М. Т. Білуха. – К. : А. С. К., 2000. – 892 с.

26. Блейк Дж. Европейський бухгалтерський учт: справочник / Дж. Блейк, О. Амаг. – [перевод с англ.] – М. : Информационно–издательский дом «Филинь», – 1997. – 400 с.

27. Бодрова Т. В. Теория и методология формирования системы управленческого учета для целей налогообложения: дис. на соиск. науч. ст. докт. экон. наук : 08.00.12 / Т. В. Бодрова. – Орел, – 2008. – 302 с.

28. Большая советская энциклопедия. В 30 т. Т. 23 / под ред. А. М. Прохорова. – М. : ТЕРРА, 1973. – 640 с.

29. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 547 с.

30. Большой бухгалтерский словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://mirslivarej.com/content\\_bigbuh Slov/pol-zovately-uchetnoj-nformacii-s-neprijamym-kosvennym-finansovym-interesom-90242.html](http://mirslivarej.com/content_bigbuh Slov/pol-zovately-uchetnoj-nformacii-s-neprijamym-kosvennym-finansovym-interesom-90242.html).

31. Большой толковый словарь русского языка [Електронний ресурс] / С. А. Кузнецов. 1–е изд. : СПб. : Норинт, 1998. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/kuznetsov/43351/пользователь>.

32. Большой энциклопедический словарь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc3p/196618>.

33. Бондаренко Н. М. Проблеми формування облікової політики на вітчизняних підприємствах / Н. М. Бондаренко // Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: тези доп. Міжнар. наук. практ. конф. (м. Київ, 15 бер. 2012 р.): / відп. ред. Л. В. Нападовська. – К. : Київ. нац. торг. екон. ун–т, – 2012. – С. 29–30.

34. Бондаренко О. М. Проблеми формування облікової політики і напрямки її удосконалення [Електронний ресурс] / О. М. Бондаренко, М. П. Білан // Економічний вісник – 2011. – №31. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/ppei/2011\\_31/Bilan.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ppei/2011_31/Bilan.pdf).

35. Борисейко Ю. В. Бухгалтерський облік і контроль доходів: податковий аспект: дис. на здоб. наук. ст. канд. ек. наук за спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Юлія Володимирівна Борисейко. – Житомир : ЖДТУ. – 2012. – 214 с.

36. Бородкин А. С. Бухгалтерские тупики в налоговом законодательстве / А. С. Бородкин // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №1. – С. 33–40.

37. Бугаев А. В. Юридическая теория бухгалтерского учета. Научное издание. – Мн. : БГУ, 2000. – 224 с.

38. Бузак Н. І. Бюджетування, облік і контроль затрат на впровадження сучасних інформаційних технологій / Н. І. Бузак // Актуальні проблеми економіки: науковий економічний журнал. – 2009 р. – №3 (93). – С. 185–189.

39. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. спец. 7.050106 «Облік і аудит» / Ф. Ф. Бутинець, Н. М. Малюга / за ред. Ф. Ф. Бутиця; [3-тє вид., перероб. і доп.] – Житомир : ПП «Рута», 2001. – 512 с.

40. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл] / За ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – [8-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП «Рута», – 2009. – 864 с.

41. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / За ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – [5-е вид., доп. і перероб.] – Житомир : ПП «Рута», – 2003. – 726 с.

42. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 444 с.

43. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська; за ред. докт. екон. наук, проф. Ф. Ф. Бутинця. – [4-е вид., доп. і перероб]. – Житомир: ПП «Рута», – 2005. – 528 с.

44. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: [Учебное пособие.] / Ф. Ф. Бутинец. – Ч. 1. – Житомир: ЧП «Рута», – 2005. – 640 с.

45. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: [учеб. пособие] / под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Магистр, 2009. – 479 с.

46. Бухгалтерский учет / А. И. Балдинова, Т. Н. Дементей, Е. И. Завидова и др. / под. общ. ред. И. Е. Тишкова. – Мн.: Выш. шк., 2003. – 688 с.

47. Бухгалтерский учет / Чацкис Е. Д., Лысюк А. Н., Лукашова И. А., Михайлова Т. П. – Д.: Сталкер, 1997. – 352 с.

48. Бухгалтерский учет [Учебник] / Под ред. А. Д. Ларионова. – М.: ПРОСПЕКТ, 1998. – 392 с.

49. Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології: монографія / під заг. ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – К.: Рута. – 2013. – 606 с.

50. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення [Текст]: монографія / за ред. д-ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А. О. Епіфанова; [С. С. Герасименко, А. О. Епіфанов, М. Д. Корінько та ін.] – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 162 с.

51. Быченков В. М. Формы и методы внутреннего налогового контроля (аудита) [Электронный ресурс] / В. А. Быченков // Налоговый учет для бухгалтера. – 2010. – №6. – Режим доступа: URL: <http://www.delo–press.ru>.

52. Бычков Т. Учебник общего счетоводства для коммерческих училищ / Т. Бычков. – М., 1915.

53. Бычкова С. М. Контроль качества аудита / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова. – М.: Эксмо, 2008. – 208 с.

54. Бычкова С. М. Понятие «качество» в аудите и бухгалтерском учете / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова // Аудиторские ведомости. – 2005. – №3 (март). – С. 26–31.
55. Бычкова С. М. Понятия достоверности и существенности в бухгалтерском учете / С. М. Бычкова, Т. М. Алдарова // Аудиторские ведомости. – 2007. – №1. – С. 10–15.
56. Валуев Б. И. Проблемы развития учета в промышленности / Б. И. Валуев. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 221 с.
57. Валуев Б. И. Система хозяйственного учета в промышленности: вопросы теории и методологии: монография / Б. И. Валуев. – Одесса : Пальмира, 2012. – 216 с.
58. Валуев Б. І. Проблеми управлінської організації бухгалтерського обліку / Б. І. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №1. – С. 2–11.
59. Васильева Н. А. Учетная политика организации / Н. А. Васильева // Бухгалтерский учет. – 2003. – №24. – С. 31–35.
60. Васяков Л. К. вопросу о способах учета авансов выданных и полученных // Известия Общества разработки и распространения счетоводных знаний. – 1917. – №1–2 (52).
61. Великий енциклопедичний юридичний словник / За редакцією акад. НАН України Ю. С. Шемшученка. – К. : ТОВ «Видавництво «Юридична думка»», 2007. – 992 с.
62. Вельш Глен А. Основи фінансового обліку / Глен А. Вельш, Деніел Г. Шорт / Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К. : Основи, 1997. – 943 с.
63. Верига Ю. А. Види обліку в Україні: світовий і національний досвід / Ю. А. Верига / Сборник материаллов Третьей Днепропетровской межрегиональной научно–практической конференции (г. Днепропетровск, 19020 сент. 2003 г.) / Под редакцией М. Л. Крапивко. – Днепропетровск – Кривой Рог : Минерал, 2003. – 103 с.
64. Верига Ю. А. Еккаутинг ефективності викладання капіталу в торговельну сферу [Текст]: монографія / Ю. А. Верига, С. М. Деньга. – Ч. І. – Полтава : ПУСКУ, 2002. – 355 с.

65. Вишневецький В. П. Взаємозв'язок оподаткування підприємства і бухгалтерського обліку / В. П. Вишневецький // Фінанси України. – 1999. – №6. – С. 29–40.

66. Войналович О. П. Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / О. П. Войналович; Національний аграрний університет.– К., 2006. – 189 с.

67. Волкова О. Н. Управленческий учет: [учебник.] / О. Н. Волкова. – М. : ТК Велби, Проспект, 2006. – 472 с.

68. Волюнец Л. Переходной период: как состыковать несостыкуемое / Л. Волюнец // Экспресс анализ законодательных и нормативных актов. – 2011. – №6. – С. 19–39.

69. Воронко Р. М. Облік у зарубіжних країнах: [Навч. посіб.] / Р. М. Воронко. – Львів : Магнолія 2006, 2012. – 744 с.

70. Галасси Дж. Основные принципы информационной экономики, принятия решений и итальянской теории предпринимательской деятельности / Дж. Галасси // Международная научная конференция «Соколовские чтения». Взгляд из прошлого в будущее (г. Санкт-Петербург, 10–11 февр.2011 г.): тезисы докладов – СПб.: Издательский дом Санкт-Петербургского государственного университета, 2011. – 156 с.

71. Галенко А. В. Досвід впровадження системи управлінського обліку на українських підприємствах на сучасному етапі / А. В. Галенко, О. В. Щипанова // Економічний простір. – 2011. – №48/2. – С. 317–325.

72. Галузина С. М. Аспекты повышения роли учетно–аналитической информации в системе управления организацией [Текст]: монография / С. М. Галузина. – СПб.: Знание, 2006. – 392 с.

73. Галузина С. М. Международный учет и аудит / С. М. Галузина, Т. Ф. Пупшис. – СПб.: Питер, 2006. – 272 с.

74. Гевлич Л. Л. Современное содержание концептуальной основы учета в Украине / Л. Л. Гевлич // Економічний простір. – 2008. – №20/2. – С.116–123.

75. Гніліцький В. В. Захист інформації: [Навч. посібник для студентів економічних спеціальностей] / В. В. Гніліцький, Є. Г. Орехов. – Житомир : ІМІДЖ, 2009. – 164 с.
76. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: проблеми та рішення / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – №10. – С. 12–23.
77. Голов С. Ф. Екологічний облік: локальні рішення та глобальна проблема / С. Ф. Голов // Школа професійного бухгалтера. – 2011. – №6 (124). – С. 12–14.
78. Голов С. Ф. Управлінський облік: [підручник] / С. Ф. Голов. – [4-те вид.]. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
79. Гомберг Л. И. Значение контроля /Л. И. Гомберг // Счетоводство. – 1897. – №19–20.
80. Гончаренко І. М. Облікова політика в агроформуваннях: [Електронний ресурс.] / І. М. Гончаренко. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vcndtu/2009\\_35/20.htm](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vcndtu/2009_35/20.htm).
81. Гордополова Н. В. Структурно–логічна схема облікової політики / Н. В. Гордополова, І. М. Сисоєва / Інтеграційний вибір України; історія, сучасність, перспективи: зб. матеріалів Всеукраїнської науково–практичної конференції з міжнародною участю (м. Вінниця, 10 квіт. 2012 р.) – Т. II. – Тернопіль : Крок, 2012. – С. 46–53.
82. Городянська Л. В. Особливості організації обліку дебіторської заборгованості на підприємстві / Л. В. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №6. – С. 9–16.
83. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 №436–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15/print1350626385346380>.
84. Грачев А. В. Анализ и управление финансовой устойчивостью предприятия : [Учебно–практическое пособие] / А. В. Грачев. – М. : Финпресс, 2002. – 208 с.
85. Гринів Б. В. Облікова політика суб'єкта господарювання: торгівля, комерція, підприємництво / Б. В. Гринів // Збірник наукових праць ЛКА. – Львів : «Укоопспілка» ЛКА, 1998. – С. 168–169.

86. Губайдуллина А. Р. Взаимосвязь профессионального суждения бухгалтера и качества финансовой отчетности /А. Р. Губайдуллина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №9. – С.155–161.

87. Гэлбрейт Дж. Новое индустриальное общество: [пер. с англ.] / Дж. Гэлбрейт. – М. : ООО «Издательство АСТ»: ООО «Транзиткнига»; СПб. : Terra Fantastica, 2004. – 602 с.

88. Двенадцать самых громких случаев ИТ–воровства в России / CNews [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cnews.ru/reviews/?2005/12/02/192675>.

89. Дем'яненко М. Я. Про співвідношення бухгалтерського та податкового обліку / М. Я. Дем'яненко // Облік і фінанси АПК. – 2004. – №1. – С. 10–17.

90. Денчук П. Н. Робочий план рахунків: підходи до побудови. / П. Н. Денчук, В. М. Рожелюк / Стан і перспективи розвитку обліково–інформаційної системи в Україні : мат. III міжнародної науково–практичної конференції (м. Тернопіль, 10–11 жовтня 2014 р.). – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – С. 52–55.

91. Деньга С. М. Екаунтинг ефективності вкладення капіталу в торгівельну сферу [Текст]: монографія. Ч. 3. / С. М. Деньга. – Полтава : РВВ ПУСКУ, 2008. – 455 с.

92. Дешин В. Е. Информационная функция бухгалтерского учета: тенденции развития / В. Е. Дешин. – Саратов : СУ, 1990. – 189 с.

93. Добровський В. М. Управлінський облік: [навч.–метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова. – [За ред. В. М. Добровського]. – К. : КНЕУ, 2003. – 235 с.

94. Довбуш А. В. Сутність та принципи стратегічного обліку та аналізу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/i\\_245nek/2010\\_5/106.pdf](http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/i_245nek/2010_5/106.pdf).

95. Додонов А. А. Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР / А. А. Додонов. – М. : Экономика, 1964. – 324 с.



96. Дон Р. Хенсен      Управлінський      облік /      Дон Р. Хенсен, Меріен М. Моувен та ін. – К. : Міленіум, 2002. – 974 с.
97. Дружиловская Т. Ю. Гармонизация финансовой отчетности: теория и российская практика: монография / Т. О. Дружиловская. – М. : Бухгалтерский учет, 2007. – 280 с.
98. Дружиловская Т. Ю. Исторические аспекты формирования тренований к учетной политике и оценки объектов учета / Т. Ю. Дружиловская, Э. С. Дружиловская, Т. Н. Коршунова // Международный бухгалтерский учет: научно–практический журнал. – 2014. – №18 (312). – С. 12–13.
99. Друри К. Управленческий и производственный учет: [учебник, пер. с англ.] – М. : Юнити–Дана, 2005. – 1071 с.
100. Друри К. Управленческий учет для бизнес–решений: [учебник, пер. с англ.] / К. Друри, – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2003. – С. 27–28.
101. Думлер С. А. Управление производством и кибернетика / С. А. Думлер. – М. : Машиностроение, 1969. – 424 с.
102. Економіка й організація інноваційної діяльності: [підручник] / О. І. Волков, М. П. Денисенко, А. П. Гречан та ін.; під ред. проф. О. І. Волкова, проф. М. П. Денисенко. – К. : ВД «Професіонал», 2004. – 960 с.
103. Економічна енциклопедія. У 3 т. Т. 2 / редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий цент «Академія», 2001. – 848 с.
104. Ермакова Н. А.      Контрольно–інформаційні      системи      управленческого      учета / Н. А. Ермакова. – М. : Економисть, 2005. – 296 с.
105. Єдиний реєстр судових справ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.
106. Жарикова Л. А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учебное пособие / Л. А. Жарикова, Н. В. Наумова. – Тамбов : изд–во Тамб. гос. техн. ун–та, 2008. – 160 с.
107. Живко М. О. Специфіка формування вітчизняного законодавства у сфері захисту інформації / М. О. Живко // Вісник Донецького національного університету. Сер. В: «Економіка і право». – Вип. 2. – 2008. – С. 444–450.

108. Живко М. О. Правові аспекти захисту інформації суб'єктів господарювання / М. О. Живко // Соціально–економічні проблеми сучасного періоду України. – 2008. – Вип. 6 (74). – С. 211–220.

109. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія / В. М. Жук. – К. : ННЦІАЕ, 2009. – 648 с.

110. Загородній А. Г. Аутсорсинг та його вплив на витрати підприємства / А. Г. Загородній, Г. О. Партин // Фінанси України. – 2009. – №9. – С. 87–97.

111. Задорожній З.–М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів: монографія / З.–М. В. Задорожній, Л. Г. Семенен, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с.

112. Закаліпська К. О. Методика аудиторської оцінки системи бухгалтерського обліку: дис. канд. екон. наук: 08.06.04. – К., 2006. – 219 с

113. Закон України «Про підприємства в Україні» від 27.03.1991 №887–XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/887–12>.

114. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: затв. Верховною Радою України від 16.07.1999р №996–XIV зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996–14>.

115. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 №1576–XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1576–12>.

116. Закон України «Про державну таємницю» від 21 січня 1994 року №3855–XII.

117. Закон України «Про доступ до публічної інформації» від 09.06.2013 №2939–17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939–17>.

118. Закон України «Про захист інформації в автоматизованих системах» від 05.07.1994 №81/94–ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/81/94–вр>.

119. Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992 №2657–XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2657-12>.

120. Захарчишин Г. М. Інтегрований ракурс проблем інноваційності в інформаційному суспільстві / Г. М. Захарчишин // Актуальні проблеми економіки. – 2012 р. – №12(138). – С. 10–15.

121. Золотухин А. Зачем Украине международные стандарты, или какой бухгалтер нам не нужен? [Електронний ресурс] / А. Золотухин. – Режим доступу: <http://el-buh.com/index.php?id=652>.

122. Зоргенфрей В. Краткая сельскохозяйственная двойная бухгалтерия – М., 1869. – 80 с.

123. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма / В. Б. Ивашкевич. – М. : Финансы и статистика, 1982. – 31 с.

124. Ивашкевич В. Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В. Б. Ивашкевич. – М. : Финансы, 1974. – 160 с.

125. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи / С. В. Івахненко. – Житомир : АСА, 2001. – 416 с.

126. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / С. В. Івахненко. – К., 2003. – 349 с.

127. Івахненко С. В. Організація бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки: дис. кандидата екон. наук: за спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / С. В. Івахненко. – К., 1998. – 225 с.

128. Ільницький Ю. Договір на переробку давальницької сировини: сутність та особливості / Ю. Ільницький // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – №94. – С. 8–11.

129. К. Маркс. Сочинения. / Карл Маркс, Фридрих Энгельс. [Изд. 2. Т. 48.], М. : Политиздат, 1980. - Институт Марксизма-Ленинизма при ЦК КПСС –548 с.

130. Кандыбович Л. А. Менеджмент знаний. Терминологический словарь–справочник / Л. А. Кандыбович, А. В. Мудрик. – Минск : Харвест, 2010. – 752 с.

131. Карельская С. Н. Достоверность и информационные границы финансовой отчетности / С. Н. Карельская, Е. И. Зуга // Международный бухгалтерский учет, - №9 (303), 2014. – С. 32-44

132. Карпова В. «Побочное» распределение. Особенности калькулирования некоторых расходов в свете оптимизации налогообложения / В. Карпова // Управленческий учет и бюджетирование для специалистов в области управления финансами. – 2011. – №6. – С. 6–12

133. Карпова Т. П. Управленческий учет / Т. П. Карпова – М. : Аудит: ЮНИТИ, 1998. – 351 с.

134. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : [навч. посібник для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит»] / М. Ю. Карпушенко. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241 с.

135. Кашаев А. Н. Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях / А. Н. Кашаев. – М. : Финансы, 1978. – 224 с.

136. Керимов В. Э. Институциональные аспекты формирования и развития управленческого учета / В. Э. Керимов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №32 (182). – 64 с. – С. 2–9.

137. Кипарисов Н. А. Краткий курс основ советского балансового учета / под ред. М. И. Вейсмана. - [2–е испр. изд.] –М. : ВСЕККЗО, 1937. – 119 с.

138. Кирюшин Е. Д. Популярные очерки по счетоводству / Е. Д. Кирюшин // Счетная мысль. – 1925. – №5. – С. 15–18.

139. Кирьянова З. В. Бухгалтерский учет в условиях АСУП. / З. В. Кирьянова, А. Д. Трусов. – М. : Финансы, 1974. –160 с.

140. Ковалев В. В. Концепция достоверности и непредвзятости в бухгалтерском учете: трактовка и применение / В. В. Ковалев // Вестник Санкт–Петербургского университета. Сер. 5: «Экономика», Вып. 2. - 2012. - С. 107—116.

141. Ковалев В. В. Организация бухгалтерского учета на совместных предприятиях / В. В. Ковалев, Е. Н. Евстигнеев, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 160 с.

142. Ковалев В. В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В. В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 720 с.

143. Коваленко О. В. Удосконалення організації обліку на промислових підприємствах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О. В. Коваленко. – К., 2003. – 351 с.

144. Ковальчук Л. В. Фінансовий результат творчості при формуванні «облікової конституції» сільськогосподарських підприємств / Л. В. Ковальчук // «Дні науки–2006»: матер. II Міжнар. наук.–практ. конф. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2006. – С. 40–43.

145. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (с изм. и доп. на 01.01.2012) // Налоговый комитет Министерства финансов Республики Казахстан : сайт. URL: <http://www.salyk.kz/ra/taxcode/Pages/default.aspx>.

146. Козельцева Е. А. Организация бухгалтерского учета во Франции / Е. А. Козельцева. – 2003. – №10. – С. 58–62.

147. Кондаурова Т. А. Математический бухгалтерский учет / Т. А. Кондаурова – М. : Гос. университет управления, 1998. – 55 с.

148. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / Н. П. Кондраков. – [3-е изд., перераб. и доп.] – М. : ИНФРА-М, 2000. – С. 427.

149. Концепції Державної цільової програми розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://minagro.gov.ua/node/16822>.

150. Конституція України від 28.06.1996 №254к/96–ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/254к/96–вр>.

151. Корбетт Т. Управленческий учет по ТОС / Т. Корбетт; [пер. с англ. Д. Капранов]. – К. : Издательство «Необхідно і достатньо», 2009. – 240 с.

152. Корниевич Д. М. Проблемы информационной системы бухгалтерского учета на современном этапе / Д. М. Корниевич //: сб. докл. Между-нар. науч.-практ. конф. [«Проблемы учета, анализа, контроля и статистики в условиях реформирования экономики»] 17–18 октября 2002 г.: тез. докл. – Мн. : БГЭУ, 2002. – 202 с.

153. Коростелкина И. А. Концептуальное содержание корпоративной налоговой политики обоснование ее структурных параметров / И. А. Коростелкина // Международный бухгалтерский учет: научно-практический журнал. - М. – 2014. – №18 (312).

154. Костюхин Д. С. Практическое применение модели мульти-стандартного учета / Д. С. Костюхин // Вестник Московского университета. Серия 6 «Экономика». – 2012. – №5.– С. 105–120.

155. Кошкин И. А. Оперативно-балансовый учет (Курс основной) / Под ред. П. Б. Клеймана, Л. О. Рубинштейна, С. Г. Струмена. – Ленинградское обласное издательство, 1933. – 407 с.

156. Кравчук В. В. Кадрова політика в агропромисловому комплексі в ринкових умовах / В. В. Кравчук // Міжгалузевий науково-технічний журнал «Проблеми науки». – 2002. – №2. – С. 35–60.

157. Краинский В. Е. Организация хозяйства в связи с сельскохозяйственным счетоводством. / В. Е. Краинский. – Сб., 1876.

158. Крамаровский Л. М. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях. / Д. М. Крамаровский. В. Ф. Максимова. – М., 1990. – 191 с.

159. Криштоп Н. А. Проблема вибору облікової політики підприємства / Н. А. Криштоп: зб. мат. четвертої студентської наукової конференції «Проблеми обліку, контролю та в економіці України» 20-21 жовтня 2011.: тези доп. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2011. – С. 41–42.

160. Крупка Я. Д. Про функції бухгалтера в умовах використання новітніх інформаційних технологій / Я. Д. Крупка, В. В. Муравський //зб. мат. наук.–практ. конф. [«Інформаційні технології у змісті освіти та практичній діяльності

фахівців з обліку і аудиту: проблеми методології та організації»] 18 лютого 2010 р. : тези доп. К. : КНЕУ, 2010. – 305 с.

161. Крылов В. Л. Управленческий учет: двойная бухгалтерия или инструмент принятия управленческих решений / В. Л. Крылов // Школа професійного бухгалтера. – 2012. – №9 (138). – С. 20–23.

162. Кужельний М. В. Організація обліку: [підручник] / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 352 с.

163. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – С. 22–23.

164. Кузминский А. Н., Сопко В. В. Организация бухгалтерского учета и экономического анализа в промышленности: [практ. рук–во]. / А. Н. Кузминский, В. В. Сопко. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 200 с.

165. Кузнецова С. А. Методологічні засади трансформації бухгалтерського обліку як напрям розвитку інформатизації суспільства / С. А. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №7. – С. 23–27.

166. Кузнецова С. А. Обрання форми організації ведення бухгалтерського обліку / С. А. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №7. – С. 28–34.

167. Кузнецова С. А. Якість облікової інформації в управлінні діяльністю господарювання / С. А. Кузнецова; відповід. ред. В. М. Яценко : зб. мат. V Міжнародної науково–практичної конференції, [«Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю»] 16–18 квітня 2008 р.: тези доп. – Черкаси : ЧДТУ, 2008. – 291 с.

168. Кузьминский А. Н. Организация бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности / А. Н. Кузьминский, В. В. Сопко. – К. : Вища школа, 1986. – 256 с.

169. Кузьминский А. Н. Теория бухгалтерского учета: [ученик] / А. Н. Кузьминский. – К. : Вища школа, 1990. – 311 с.

170. Кузьминський А. М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / А. М. Кузьминський, В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : Вища школа, 1993. – 223 с.

171. Кузьмінський А. М. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський. - К. : Все про бухгалтерський облік. - 1999. – 228 с.
172. Кур с экономики: [учебник] / Под ред. Б. А. Райзберга – [3-е изд., доп.] - М. : ИНФРА-М, 2001,– С. 155–157.
173. Кутер М. И. Введение в бухгалтерский учет: [учебник] / М. И. Кутер. – Краснодар: Просвещение–Юг, 2013. – 512 с.
174. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / М. И. Кутер – [2-е изд., перераб. и доп.] – М. : Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
175. Ларсон Керміт Д. Основні принципи бухгалтерського обліку / Ларсон Керміт Д., Уайлд Джон Дж., Чіаппетта Барбара, пер з англ., за наук. ред. Г. В. Григораш, Т. В. Герасимової. [у 2 томах]. – Дніпропетровськ : Баланс Бізнес Букс, 2007. – 1336 с.
176. Ластовецький В. О. Виробничо – комерційний облік і внутрішньо-господарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності / В. О. Ластовецький. – Чернівці : Місто, 2003. – 156 с.
177. Ластовецький В. О. Інформаційне забезпечення підприємницької діяльності / В. О. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №10. – С. 7–10.
178. Левицька С. О. Критерії ефективності документаційних процесів / С. О. Левицька, О. О. Осадча. // Науково-практичний журнал «Бухгалтерський облік і аудит». – №1, – 2012. – С. 10–18.
179. Лентнер Ч. Бухгалтерський облік і аудит в Угорщині / Ч. Летнер, В. Сеймон. – Житомир : ПП «Рута», 2009. – 176 с. (на укр. і угор. мові)
180. Лист Головного слідчого управління МВС №13/3-4156 від 31.03.2010 (притягнення бухгалтерів до кримінальної відповідальності) [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.buhoblik.org.ua/nalogi/nalogovoe-pravo/2703-list-13-3-4156.html>
181. Лист Міністерства фінансів України «Про облікову політику» від 21.12.2005 р. №31–34000–10–5/27793 [Електронний ресурс] – Режим доступу:



[http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art\\_id=58984&cat\\_id=34931&search\\_param=%E2%B3%E4%F1&searchPublishing=1](http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=58984&cat_id=34931&search_param=%E2%B3%E4%F1&searchPublishing=1)

182. Лист Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №31–08410–07/23–1343/1310 // Все для бухгалтера та аудитора. – 2013. – №15. – С. 19.

183. Литвин Ю. Я. Организация бухгалтерского учета в сельском хозяйстве / Ю. Я. Литвин. – К., 1977. – 176 с.

184. Ловінська Л. Г. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні / Л. Г. Ловінська, І. Б. Стефанюк. – К. : НДФІ, 2006. – С. 142–154.

185. Лозинский А. И. Курс теории балансового учета / А. И. Лозинский. – М. : Редакционно–издательское управление «Союзоргучет», 1938. – 591 с.

186. Лоханова Н. О. Облік та контроль витрат на обслуговування виробництва і управління: дис. на здобуття наук. ст. канд. екон. наук: 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. О. Лоханова. – Одеса : ОДЕУ, 1998. – С. 81–83.

187. Лупикова Е. В. История бухгалтерского учета: [учебное пособие] / Е. В. Лупикова. – М. : КНОРУС, 2006. – 240 с.

188. Лучко М. Р. Податкові розрахунки як елемент методу бухгалтерського обліку / М. Р. Лучко // Регіональні перспективи. – 2001. – №2–3 (15–16). – С. 43–48.

189. Любар О. О. Місце та роль облікового підрозділу на підприємстві [Електронний ресурс]. / О. О. Любар. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com /8\\_NIT\\_2008/Tethis/Economics/27721.doc.htm](http://www.rusnauka.com /8_NIT_2008/Tethis/Economics/27721.doc.htm)

190. Людоговский А. П. Основы сельскохозяйственной экономики и сельскохозяйственного счетоводства / А. П. Людоговский. – Спб., 1875. – 488 с.

191. Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета: [учебник] / В. Г. Макаров. – [3–е изд. перераб. и доп.] – М. : Финансы и статистика, 1983. – 271 с.

192. Максимова Г. В. Внутренний аудит и управление в рыночных условиях хозяйствования. / Г. В. Максимова. – Иркутск, 1998. – 144 с.

193. Малишкін О. І. Податковий облік: ситуації та рішення: посібник / О. І. Малишкін. – К. : Лібра, 1999. – 224 с.
194. Малюга Н. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико–методологічні основи: автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня доктор економічних наук за спеціальністю 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Н. М. Малюга. – Київ, 2006. – 36 с.
195. Малькова Т. Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: [учеб. пособие] / Т. Н. Малькова. – СПб. : Издательский дом «Бизнес–пресса», 2001. – 336 с.
196. Мандель И. Д. Кластерный анализ / И. Д. Мандель. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 176 с.
197. Марич П. Деякі питання організації податкового обліку прибутку / П. Марич // Бухгалтерський облік та аудит. – 1997. – №10. – С. 57–59.
198. Марченко А. К. Основы бухгалтерского учета: [учебник] / А. К. Марченко, И. М. Барабанов. – М. : Финансы, 1980. – 222 с.
199. Матвієнко П. Є. Доцільність боротьби засобами адміністративного примусу з посяганням на встановлений порядок обігу інформації, що становить комерційну таємницю / П. Є. Матвієнко // Держава і право. – 2009. – №46. – С. 273–277.
200. Медведев М. Ю. История русской бухгалтерии / М. Ю. Медведев, Д. В. Назаров. – М. : Изд–во «Бухгалтерский учт», 2007. – 436 с.
201. Мигдал А. Б. Поиск истины / А. Б. Мигдал. – М. : Молодая гвардия, 1983. – 239 с.
202. Михалкевич А. П. Системы бухгалтерского учета и отчетности и основные направления их развития и совершенствования / А. П. Михалкевич // Бухгалтерский учет и анализ. – 2007. – №3 (123). – С. 23–27.
203. Мочерний С. В. Економічний енциклопедичний словник: [у 2 т. Т. 2] / С. В. Мочерний., Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. І. Юрій; за ред. С. В. Мочерного. – Львів : Світ, 2006. – 568 с.
204. Муравський В. В. Документування в умовах повної автоматизації обліку / В. В. Муравський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №5. – С. 49.

205. Муравський В. В. Застосування сучасних інформаційних технологій обліку як передумова автоматизації прийняття управлінських рішень в торгівлі / В. В. Муравський // «Управління розвитком» Харківський національний економічний університет: зб. наук. статей Всеукраїнської науково–практичної конференції молодих вчених, аспірантів та студентів [«Актуальні проблеми обліку, аналізу і фінансового контролю в Україні»] 10–11 лютого 2009 р. : наук. стаття – 2009. – №1. – Харків. – 119 с.

206. Муравський В. В. Облік і аналіз руху товарів з використанням інформаційних технологій : дис. канд. ек. наук : 08.00.09 / В. В. Муравський. – Тернопіль, 2012. – 248 с.

207. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета: [ученик] / пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

208. Мюллер Г. Учет: аеждународная перспектива: / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик, пер. с англ. – [2–е изд.], стереотип. – М. : Финансы и статистика. 2003. – 136 с.

209. Наконечна Н. В. Концептуалізація облікових систем / Н. В. Наконечна // Науковий вісник НЛТУ України. – Вип. 19. 4. – 2009. – С. 191–198.

210. Налоговый учет и аудит: состояние и развитие [Текст]: монография / под ред. Н. Т. Лабинцева. – Ростов-на-Дону : Рост. гос. экон. ун–т (РИНХ), 2010. – 264 с.

211. Нармбаев К. Н. Организация бухгалтерского учета в США / К. Н. Нармбаев. – М. : Финансы, 1979. – 159 с.

212. Наследие ученого. Сборник предисловий: [издание к юбилею] / М. О. Козлова, отв. ред. Л. В. Чижевская. - Т.3. – Донецк, 2008 – 584 с.

213. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.13 №73 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

214. Нестеренко Н. А. Налоговый учет / Н. А. Нестеренко, Е. С. Цепилова. – Ростов-на-Дону, 2008. – 416 с.

215. Нечитайло А. И. Теория бухгалтерского учета: [учебное пособие] / А. И. Нечитайло. – СПб. : Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 285 с.
216. Николаева С. А. Управленческий учет. Легенды и мифы / С. А. Николаева, С. В. Шербек. – М. : Аудиторско–консалтинговая фирма «ЦБА», 2004. – 288 с.
217. Новодворский В. Д. Бухгалтерский учет на малых предприятиях: учебник / В. Д. Новодворский, Р. Л. Сабанин. – М., 2007. – 296 с.
218. Новодворский В. Д. Требование достоверности при формировании бухгалтерской отчетности / В. Д. Новодворский, Н. Н. Клинов // Бухгалтерский учет. – 2000, - №13. - С. 16—19.
219. Нонака И. Компания – создатель знания. Зарождение и развитие инноваций в японских фирмах [Текст] / И. Нонака, Х. Такеучи / [Пер. с англ. А. Трактинского]. – М. : ЗАО «Олимп–Бизнес», 2011. – 384 с.
220. Норт Даглас. Інституції, інституційна зміна та функціонування економіки / пер. з англ. І. Дзюб. – К. : Основи, 2000. – 198 с.
221. О фабричном счетоводстве вообще // Счетоводный вестник, 1910, №1
222. Озеран А. В. Нормативно–правове регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні. / А. В. Озеран [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vlca\\_Ekon/2011\\_35/55.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2011_35/55.pdf)
223. Организация управления промышленным производством / В. О. Козлова, Л. А. Александров, М. А. Сарнисов и др. – М. : Высш. школа, 1980. – 399 с.
224. Особливості облікової методології інвестицій у СЕЗ / Н. Б. Андрухів // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2009. – №2 (5). – С.183–185.
225. Остап'юк М. Я. Теорія бухгалтерського обліку (історичні та методологічні аспекти) [Текст]: монографія / М. Я. Остап'юк, Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко. – Ужгород : Ужгородський держуніверситет, 1998. – 148 с.
226. П'ятницька Г. Т. Управління підприємством в епоху глобалізму [Текст]: монографія / Г. Т. П'ятницька. – К. : «Логос», 2006. – 568 с.

227. Палий В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1981. – С. 23–24.
228. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В. Ф. Палий. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2007. – 88 с.
229. Панков Д. А. Бухгалтерский учет по добавленной стоимости: / Д. А. Панков, Ю. Ю. Кухто. – Минск : БГАТУ, 2012. – 129 с.
230. Панков Д. А. Основы теории и методологии управленческого бухгалтерского учета / Д. А. Панков. – Мн. : ООО «Профит», 1995. – 100 с.
231. Папковская П. Я. Производственный учет в АПК : теория и методология / П. Я. Папковская – Мн. : Информпресс, 2001. – С. 36–51.
232. Партин Г. О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики: [навч. посіб.] / Г. О. Партин. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2000. – 245 с.
233. Партин Г. О. Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства / Г. О. Партин, А. Г. Загородній // Фінанси України. – 2001. – №1. – С. 54–60.
234. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення : автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / В. М. Пархоменко. Інститут аграр. екон. УААН. – К., 2002. – 19 с.
235. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення : дис. канд. ек. наук: 08.06.04 / В. М. Пархоменко. – Житомир, 2014. – 215 с.
236. Пеленкин А. П. Рациональная теория бухгалтерских счетов. / А. П. Пеленкин – Спб., 1898.
237. Петренко С. М. Якість бухгалтерського обліку як об'єкт оцінки інформаційного забезпечення внутрішнього контролю / С. М. Петренко // Бухгалтерський облік і аудит. Київ. – 2008 - №2 – С. 26–30.
238. Петров А. М. Вопросы унификации учетной политики внутри корпоративной системы сферы услуг / А. М. Петров // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №31 (229). – С. 10–16.
239. Петрова В. И. Основные направления дальнейшего развития теории бухгалтерского учета / В. И. Петрова, под ред. В. В. Панкова, В. И. Петровой. //

мат. Межд. науч.–практ. конф., посвященной 80–летию кафедры бухгалтерского учета и аудита в 2 т. [«Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля»] 30 июня 2011 г.: тезисы докл. – Т. 1. – М. : ГОУ ВПО «РЭУ им. Г. В. Плеханова», - 2011. – 240 с.

240. Петрович М. В. Управление организацией: [учеб. пособие] / М. В. Петрович. – Мн. : Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь, 2010. – 331 с.

241. Пилипенко А. А. Організація обліку і контролю: [навч. посіб] / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко. – Харків : Вид ХДЕУ, 2002. – 288 с.

242. Податковий кодекс України із змінами і доповненнями №909-VIII від 24.12.2015. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://taxlink.ua/ua/normative\\_acts/ua\\_4\\_15714/](http://taxlink.ua/ua/normative_acts/ua_4_15714/)

243. Поленова С. Н. К вопросу о понятийном аппарате регулирования бухгалтерского учета / С. Н. Поленова // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №48 (198). – С. 11–18.

244. Поленова С. Н. Нормативно–правовое регулирование бухгалтерского учета: понятие, предмет, метод / С. Н. Поленова // Международній бухгалтерський учет. – 2012. – №2 (200). – С. 24–36.

245. Полисюк Г. Б. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: проблема выявления искажения информации / Г. Б. Полисюк, Л. М. Корчагина. // Международный бухгалтерский учет. -2013. - №4. – С. 44-52

246. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 2001 р. №318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

247. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. №137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>

248. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». – Затверджене Наказом Міністерства фінансів України N 246 від 20.10.99.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

249. Попов А. З. Положение счетоводства среди других наук / А. З. Попов // Счетоводство, - К. - 1897, - №10–16.

250. Попов А. З. Предмет счетоводства / А. З. Попов // Счетоводство, - 1895, - №13–14.

251. Популярна юридична енциклопедія / кол. авт.: В. К. Гіжевський, В. В. Головченко, В. С. Ковальський (кер.) та ін. – К. : Юріком Інтер, 2002. – 528 с.

252. Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження Концепції технічного захисту інформації в Україні» від 08.10.1997 №1126 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1126-97-%D0%BF>.

253. Пендзевська О. В. Один крок до фінансового директора, або Планування кар'єри головного бухгалтера / О. В. Пендзевська // Головбух. – 2011. – №23 (724). – С. 67–69.

254. Проблемы гармонизации Российской системы бухгалтерского учета и требований МСФО / Е. М. Мерзликина, Г. М. Авраменко, В. А. Бирюков, Л. К. Никандрова, П. Н. Шаронин // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №11 (209). – 62 с.

255. Прокофьев А. В. Чему и как учит в бухгалтерии / А. В. Прокофьев. // Счетоводство, - 1896, - №2, 3.

256. Прокофьева Т. Спрос рождает предложение, переходим на бережливый учет / Т. Прокофьева // Управленческий учет и бюджетирование. – 2012. – №8. – С. 19–23.

257. Професійна діяльність бухгалтера: аутсорсинг, ризики, захист інформації [Текст]: монографія / Л. В. Чижевська, І. М. Вигівська, А. П. Дикий, Л. С. Скакун. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 404 с.

258. Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль : Карт-бланш, 2011. – 336 с.

259. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність: [навч. посібник] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 141 с.

260. Пушкар М. С. Принцип генерування інформації в системі обліку / М. С. Пушкар // Школа професійного бухгалтера: всеукраїнський професійний бухгалтерський часопис. – 2008. – №10 (94). – С. 34–35.

261. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико–методологічні аспекти) [Текст]: монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка», 1999. – 424 с.

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

263. Пушкар М. С. Філософія обліку / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт–Бланш, 2002.– 157 с.

264. Пятов М. Л. Профессиональное суждение в современной практике учета / М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. - 2008. - №24. – С. 26-35.

265. Пятов М. Л. Учетная политика организации: [учебно–практическое пособие]. / М. Л. Пятов – М. : ТК Велби «Проспект», 2009. – 192 с.

266. Радченко Ю. В. Анализ финансовой отчетности: [учебное пособие для вузов] / Ю. В. Радченко, изд. 2–е, доп. – Ростов-на-Дону : «Феникс», 2007. – 192 с.

267. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / пер. с англ. под ред. В. А. Микрюкова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.

268. Райзберг Б. А. Современный экономический словарь. / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. М. : ИНФРА–М, 1999. - 479 с.

269. Реєстри учасників фондового ринку. – Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nssmc.gov.ua/fund/registers>.

270. Репин В. В. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес–процессов / В. В. Репин, В. Г. Елиферов. – М. : РИА «Стандарты и качество», 2011. – 415 с.

271. Рожелюк В. М. Організація документування облікової інформації на підприємствах ринкового типу / В. М. Рожелюк // Наукові записки ТНПУ ім. В. Гнатюка. Серія: Економіка. – 2007. – №21. – С. 176–179.



272. Рожелюк В. Н. Принципы и концепции развития организации учета в Украине / В. Н. Рожелюк: сб. докладов VI Международной научно-практической конференции [«Стратегия и тактика развития производственно-хозяйственных систем»], 26-27 ноября 2009 г.: тезисы доп. – Гомель, 2009. – В.2. Ч.1.– С. 159-160.

273. Рожелюк В. М. Аналіз відхилень і бюджетний контроль підприємств суб'єктів ринкового середовища / В. М. Рожелюк, О. П. Завитій // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. Володимира Гнатюка. Серія: Економіка. – 2001. – №7. – С. 199–201.

274. Рожелюк В. М. Вдосконалення обліку відходів консервного виробництва / В. М. Рожелюк, Н. Я. Микитюк, Н. М. Підлужна: зб. матеріалів Всеукр наук.-практ. конференції [«Теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку економіки України»] 23 листопада 2006 р.: тези доп. – Чортків, 2006. – С. 208–209.

275. Рожелюк В. М. Використання облікової інформації в управлінні підприємством ринкового середовища / В. М. Рожелюк // Наукові записки: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТАНГ. Випуск 9. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – С. 45–46.

276. Рожелюк В. М. Витрати й доходи за обліковою політикою підприємства: концептуальний аспект / В. М. Рожелюк, П. Я. Хомин // Вісник ЛКА. – 2011. – №35. – С. 379-383.

277. Рожелюк В. М. Відновлення мотиваційної природи заробітної плати як передумова інтеграційних процесів в Україні / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук: зб. матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції [«Місце і роль бухгалтерської професії в сучасних інтеграційних процесах економіки»] 16-17 жовтня 2008 р.: тези доп. – Мукачево : ТНЕУ. – 2008. – С. 32–34.

278. Рожелюк В. М. Документальне оформлення облікової політики / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук: зб. матеріалів Всеукр. наук. конф. [«Становлення облікової політики в Україні»], 18-19 травня 2007 р.: тези доп. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – С. 85–87.

279. Рожелюк В. М. Дослідження компетентності професії бухгалтера як фахівця управління бізнес процесами в переробній галузі агропромислового комплексу / В. М. Рожелюк // Аналітично-інформаційний журнал «Схід». Серія: Економічні науки. – 2015. – №5 (137). – С.81-86.

280. Рожелюк В. М. Заходи забезпечення захисту облікової інформації / В. М. Рожелюк // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: Збірник наукових праць Національної академії статистики, обліку та аудиту. – 2013. – №2 (12). – С. 335–340.

281. Рожелюк В. М. Значимість облікової інформації в системі управління виробництвом / В. М. Рожелюк, Г. Б. Плюсквік: зб. матеріалів міжнародного семінару [«Нова економіка і вища освіта»], 16-17 січня 2003 р.: тези доп. – Донецьк : Донецький державний університет економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського, 2003. – Т. II. – С.90–92.

282. Рожелюк В. М. Значимість облікової політики у підвищенні ефективності роботи переробних підприємств / В. М. Рожелюк: зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф. [«Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи»], 2003 р.: тези доп. – Київ : Інститут аграрної економіки, 2003. - Ч.1. – С.90–92.

283. Рожелюк В. М. Інвентаризація як визначальний метод організації обліку переробних підприємств аграрного сектору / В. М. Рожелюк, І. Я. Романків // Інноваційна економіка. – 2013. – №1 (39). – С. 183–186.

284. Рожелюк В. М. Інформаційний аспект облікової політики / В. М. Рожелюк, М. Т. Щирба // Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні: колективна монографія. / за ред. док. екон. наук, проф. М. С. Пушкаря. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – С. 236–254.

285. Рожелюк В. М. Концептуальні основи обґрунтування етапів організації системи обліку / В. М. Рожелюк: зб. матеріалів Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції [«Інноваційний розвиток національної економіки»], 7-8 квітня 2011р.: тези доп. – Тернопіль : ТІАПВ–Крок, 2011. – С. 309–311.

286. Рожелюк В. М. Концептуальні основи обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук // Сталій розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2013. – №1 (18). – С. 270-274.

287. Рожелюк В. М. Концептуальні основи організації внутрішнього контролю в ринкових умовах / В. М. Рожелюк: зб. матеріалів наук.-практ. конф. [«Система контролю в умовах глобалізації, закономірності та протиріччя»], 11 червня 2010 р.: тези доп. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – С. 166–169.

288. Рожелюк В. М. Концепція бухгалтерського обліку та її елементи / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук: зб. матеріалів XI Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених [«Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації»], 13–14 лютого 2014 р.: тези доп. – Тернопіль : Вектор, 2015. – С. 312–314.

289. Рожелюк В. М. Методика ведення управлінського обліку в акціонерних товариствах переробних галузей АПК / В. М. Рожелюк // Поступ в науку: Збірник наукових праць Буцацького інституту менеджменту і аудиту. – 2006. – С. 129–131.

290. Рожелюк В. М. Методичні аспекти побудови інтегрованої системи обліку виробничої діяльності переробних підприємств [Електронний ресурс] / В. М. Рожелюк // Агросвіт: Науково-практичний журнал. – 2014. – №15. – Режим доступу: <http://www.agrosvit.info/?op=1&z=1647&i=7>.

291. Рожелюк В. М. Міжнародний досвід регулювання національних облікових систем / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук: зб. матеріалів II Міжнародної науково-практичної конференції [«Формування єдиного економічного простору Європи та завдання економічної науки»], 17-18 жовтня 2008 р.: тези доп. – Тернопіль : ТНЕУ, – 2008. – С. 165–167.

292. Рожелюк В. М. Міжнародний досвід формування облікової політики підприємства / В. М. Рожелюк // Інноваційна економіка. – 2009. – №2 (12). – С. 123–127.

293. Рожелюк В. М. Моделювання процесу організації обліку переробних підприємств на основі інформаційно-процесного підходу / В. М. Рожелюк // Облік і фінанси. – 2015. – №3 (69). – С.49 – 54.

294. Рожелюк В. М. Напрями використання аналітичних аспектів системи «директ-костинг» / В. М. Рожелюк, Н. М. Хархут // Наукові записки: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 11. – Тернопіль : Економічна думка, 2002. – С. 88–90.

295. Рожелюк В. М. Напрями формування інформації в підсистемах контролінгу та управлінського обліку / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук // Проблеми економіки України: Збірник наукових праць. – 2006. – №11. – С. 30–33.

296. Рожелюк В. М. Нормативний метод обліку витрат як складова система управління підприємством у ринкових умовах./ В. М. Рожелюк // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Серія: Економіка. – 2000. – №6. – С. 123–124.

297. Рожелюк В. М. Нормативно-правове регулювання ведення бухгалтерського обліку як визначальний чинник його організації / В. М. Рожелюк // Бізнес Інформ. – 2014. – №7. – С. 225–229.

298. Рожелюк В. М. Облік, як система підготовки інформації для управління / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук: зб. матеріалів науково-практичної конференції [«Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі»], 25-26 листопада 2010 р., тези доп. – Тернопіль : Економічна думка, 2010. – С. 49–52.

299. Рожелюк В. М. Облікова інформація як елемент єдиного економічного інформаційного простору / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук: зб. матеріалів всеукраїнської науково-практичної конференції [«Теорія і практика ринкових перетворень: економічний та соціальний контекст»], 20-22 березня 2008 р.: тези доп. – Вінниця : ТНЕУ, 2008. - Т. IV. – С.45–48.

300. Рожелюк В. М. Облікова інформація, як визначальний фактор фінансово-економічного аналізу власного капіталу / В. М. Рожелюк // Збірник

наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 12. – Тернопіль : Економічна думка, 2003. – С. 98–100.

301. Рожелюк В. М. Облікова політика як фундамент організації облікового процесу / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук: зб. матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції [«Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту»], 15 березня 2012 р.: тези доп. – Київ : КНЕУ, 2012. – С. 133-135.

302. Рожелюк В. М. Огляд існуючих видів обліку в контексті доцільності інтеграції облікової системи / В. М. Рожелюк // Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології: колективна монографія / під заг. ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – К. : Рута, 2013. – С. 241-269.

303. Рожелюк В. М. Ознаки класифікації витрат підприємства в умовах ринку / В. М. Рожелюк // Сталий розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2012. – №2 (12). – С. 193–197.

304. Рожелюк В. М. Організаційні аспекти системи внутрішнього контролю підприємств з переробки продукції сільського господарства / В. М. Рожелюк, С. В. Питель // Проблеми та перспективи розвитку контролінгу як науки: Збірник наукових праць. – 2015. – С. 48–52.

305. Рожелюк В. М. Організаційні основи документування операцій та діловодства в підприємствах / В. М. Рожелюк // Економіка АПК. – 2005. – №9. – С. 87–93.

306. Рожелюк В. М. Організаційні принципи бухгалтерського обліку / В. М. Рожелюк: зб. матеріалів наук.-практ. конф. [«Конкурентоспроможність аграрного сектора економіки і механізм її підвищення»], 6 травня 2005 р.: тези доп. – Тернопіль : ТДЕУ, 2005. – С. 113–116.

307. Рожелюк В. М. Організаційні принципи побудови аналітичної роботи на підприємстві / В. М. Рожелюк, Н. М. Хархут // Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ. – 2010. – №5. – С. 154–156.

308. Рожелюк В. М. Організаційно-технологічні особливості молокопереробного виробництва та облік витрат / В. А. Дерій, В. М. Рожелюк // Економіка АПК. – 2000. – №1. – С. 61–68.

309. Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності переробних підприємств: монографія / В. М. Рожелюк. – К. : ННЦ ІАЕ, 2013. – 488 с.

310. Рожелюк В. М. Організація вітчизняної облікової системи в контексті вимог сучасного стану ринкової економіки / В. М. Рожелюк: зб. матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції [«Актуальні проблеми розвитку економіки в умовах глобалізації»], 26-27 квітня 2012 р.: тези доп. – Чортків, 2012. – С.329-321.

311. Рожелюк В. М. Організація діловодства на підприємстві та принципи формування облікового архіву: контрольний аспект / В. М. Рожелюк: зб. статей до круглого столу [«Система контролю: проблеми та перспективи розвитку»], 3 червня 2011 р.: тези доп. Тернопіль : ТНЕУ, – 2011. – С. 43-46.

312. Рожелюк В. М. Організація документообігу як основного інструмента забезпечення функціонування ефективної системи комунікації на переробному підприємстві / В. М. Рожелюк // Сталій розвиток економіки: Міжнародний науково-виробничий журнал. – 2014. – №2 (24). – С. 114–121.

313. Рожелюк В. М. Організація облікового забезпечення процесу переробки сільськогосподарської продукції / В. М. Рожелюк // Наука й економіка: науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету. – 2014. – №3 (35). – С. 68-74.

314. Рожелюк В. М. Організація облікового процесу підприємств ринкової економіки / В. М. Рожелюк: зб. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. [«Розвиток дорадництва в аграрній економіці»], 26-27 березня 2004 р.: тези доп. – Тернопіль : ТАНГ, 2004. – С.170-171.

315. Рожелюк В. М. Організація обліку в системі міжнародних стандартів фінансової звітності / В. М. Рожелюк // Облік і фінанси АПК. – 2008. – №4. – С. 145–149.

316. Рожелюк В. М. Організація обліку витрат на переробку сільськогосподарської продукції / В. М. Рожелюк // Облік і фінанси. – 2014. – №3 (65). – С. 71–76.

317. Рожелюк В. М. Організація обліку як цілеспрямована діяльність власника підприємства / В. М. Рожелюк // Інноваційна економіка. – 2014. – №3 (52). – С. 196–203.

318. Рожелюк В. М. Організація побудови системи контролю переробних підприємств у ринковому середовищі / В. М. Рожелюк // Облік і фінанси АПК. – 2012. – №2 (56). – С. 64–68.

319. Рожелюк В. М. Організація системи управління витратами на підприємстві / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук // Вісник Подільського державного аграрного технічного університету. Випуск 15. – Кам'янець-Подільський : ПДАТУ, 2007. – Т 3. – С. 526–535.

320. Рожелюк В. М. Основні принципи моделювання інвестиційних проектів підприємств в ринкових умовах / В. М. Рожелюк, О. М. Кундеус: зб. матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції [«Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України»], 21-22 листопада 2007 р.: тези доп. – Тернопіль : Економічна думка. – 2007. – С. 340–344.

321. Рожелюк В. М. Перспективи аграрної політики у сфері молокопродуктового підкомплексу України / В. М. Рожелюк: зб. наукових праць Міжрегіональної наук.-практ. конф. [«Реформування земельних відносин як процес відродження українського села»], 16-17 березня 2000 р.: тези доп. – Бучач : БІМА, 2000. – С. 87–88.

322. Рожелюк В. М. Перспективи економічної освіти в Україні / В. М. Рожелюк: зб. тез та текстів виступів на наук. Міжнар конф. [«Розвиток науки про бухгалтерський облік»], 23-24 листопада 2000 р.: тези доп. – Житомир : ЖІТІ, 2000. Част IV. – С. 242–243.

323. Рожелюк В. М. Принципи організації інформаційного забезпечення менеджменту підприємства / В. М. Рожелюк: зб. матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції [«Створення інтелектуальної системи обліку

для економіки України»] 21-22 листопада 2007 р.: тези доп. – Тернопіль : Економічна думка, – 2007. – С. 335–340.

324. Рожелюк В. М. Принципи формування інноваційно-інвестиційної політики підприємств / В. М. Рожелюк, В. З. Семанюк // Економічні науки: наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Випуск 12. Частина II. – Кіровоград : КНТУ, 2007. – С. 282–284.

325. Рожелюк В. М. Проблеми та перспективи впровадження всесвітніх стандартів обліку і звітності / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук // Сталий розвиток економіки: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. – №5 (8). – С. 181–187.

326. Рожелюк В. М. Проблеми та перспективи організації управлінського обліку в Україні / В. М. Рожелюк // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. Володимира Гнатюка. Серія: Економіка. – 2008. – №22. – С. 157–162.

327. Рожелюк В. М. Проблеми та перспективи розвитку системи виробничого обліку підприємств харчової галузі в трансформаційній економіці / В. М. Рожелюк: зб. матеріалів науково-практичної Інтернет-конференції [«Проблеми, напрями і механізми забезпечення сталого розвитку суб'єктів національної економіки»], 6-7 травня 2010 р.: тези доп. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – С. 125–128.

328. Рожелюк В. М. Проблеми узгодженості вітчизняної системи обліку з міжнародними стандартами фінансової звітності / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук: зб. матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції [«Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики»], 14 травня 2010 р.: тези доп. – Київ : КНЕУ, 2010. – С. 41–43.

329. Рожелюк В. М. Проблеми формування облікової політики підприємства / В. М. Рожелюк: зб. матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції [«Сучасні тенденції розвитку обліково-економічної науки»], 3-4 листопада 2013 р.: тези виступів – Київ : КНЕУ, 2013. – С. 80-82.



330. Рожелюк В. М. Роль бухгалтерської професії у забезпеченні ефективної системи менеджменту переробного підприємства / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук: зб. матеріалів XII Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених [«Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна візія та виклики глобалізації»], 26–27 березня 2015 р.: тези доп. – Тернопіль : Вектор, 2015. – С. 299–301.

331. Рожелюк В. М. Роль бухгалтерської служби в системі управління підприємством ринкового типу / В. М. Рожелюк: зб. матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції [«Модернізація обліку, аналізу і контролю в галузях економіки України»], 27-28 жовтня 2011 р.: тези доп. – Тернопіль : ТНЕУ, 2011. – С. 224-227.

332. Рожелюк В. М. Роль облікової політики як інструменту організації обліку переробних підприємств / В. М. Рожелюк: зб. матеріалів IX Міжнар. наук.-практ. конф. [«Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки»], 26 лютого 2015 р.: тези доп. – Київ : ННЦ «ІАЕ», 2015. – С. 327–329.

333. Рожелюк В. М. Роль облікової служби в підвищенні ефективності діяльності підприємств різних форм власності / В. М. Рожелюк, Л. О. Желюк // Схід. Аналітично-інформаційний журнал спеціальний випуск. – 2011. – №1 (108). – С. 67–70.

334. Рожелюк В. М. Роль та значення облікової служби в системі управління підприємства / В. М. Рожелюк // Інноваційна економіка: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – Тернопіль : 2007. – С. 109–111.

335. Рожелюк В. М. Стандартизація обліку на підприємствах аграрного сектору в контексті МСФЗ / В. М. Рожелюк: зб. матеріалів Міжнародної науково-практичної конференції [«Запровадження МСФЗ в Україні: проблеми та перспективи для аграрного сектору»], 25 листопада 2011 р.: тези доп. – Київ :ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2011. – С. 130-133.

336. Рожелюк В. М. Стандартизація та гармонізація обліку в контексті міжнародних та національних стандартів / В. М. Рожелюк // Інноваційна економіка. – 2011. – №4 (23). – С. 105–108.

337. Рожелюк В. М. Стратегія формування собівартості продукції в інформаційній системі підприємств / В. М. Рожелюк, П. Н. Денчук // Вісник Подільського державного аграрного технічного університету. – 2009. – №17. Т. 2. – С. 274–278.

338. Рожелюк В. М. Шляхи вдосконалення організації обліку з використанням сучасних інформаційних систем / В. М. Рожелюк // Облік і фінанси АПК. – 2010. – №3. – С. 88-91.

339. Рожелюк В. М. Шляхи вирішення проблем формування облікової політики підприємства / В. М. Рожелюк, С. В. Питель / Інноваційна економіка. – 2009. – №3 (13). – С. 79–83.

340. Рожелюк В. Н. Актуальные проблемы формирования учетной информации для потребностей управления / В. Н. Рожелюк // Бухгалтерский учет и анализ: Научно-практический журнал. – 2013. – №11 (203). – С. 8–15.

341. Рожелюк В. Н. Проблемы процесса формирования учетной политики / В. Н. Рожелюк // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №46 (292). – С. 41-49.

342. Рожелюк В. Н. Роль и место бухгалтерского учета в системе управления многоукладной аграрной экономикой / В. Н. Рожелюк: сб. материалов науч.-практ. конф. [«Счетоводство в начале XXI-го столетия»], 17-18 мая 2001 г.: тезисы докл. – Ценов – Свищов : ДРУК, 2001. – Т.1 – С. 94–99.

343. Рожелюк В. Н. Сущность понятия «организация бухгалтерского учета» / В. Н. Рожелюк, М. В. Гладий: сборник научных статей V Международной научно-практической конференции студентов, молодых ученых и преподавателей [«Современные проблемы методологии и организации бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита в условиях перехода на МСФО и МСА»], 19 декабря, 2013 г.: – Ставрополь : СКФУ, 2013. – С. 462-468.

344. Рожнова О. В. Актуальные проблемы финансовой отчетности / О. В. Рожанова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №15. – С. 2–8.

345. Руководство инноватора: Как выйти на новых потребителей за счёт упрощения и удешевления продукта / [Энтони С., Джонсон М., Синфилд Дж., Олтман Э.]. – пер. с англ. – М. : Альпина Паблишерз: Издательство Юрайт, 2011. – 346 с.

346. Сатубалдин С. С. Учет затрат на производство в промышленности США. /С. С. Сатубалдин – М. : Финансы, 1990. – 141 с.

347. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посібник / С. В. Свірко. – К. : КНЕУ, 2004. – 380 с.

348. Секіріна Н. В. Проблеми визначення облікової політики підприємства [Електронний ресурс] / Н. В. Секіріна // Вісник Донецький держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – 2010. – №3. – Режим доступу до журн.: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Tiru/2010\\_30\\_2/Sekirina.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Tiru/2010_30_2/Sekirina.pdf)

349. Сидней Дж. Грей Финансовый учет: глобальный подход: [учеб.–метод. пособие: пер. с англ.] / Сидней Дж. Грэй, Белверд Е. Нидлз. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 614 с.

350. Скакун Л. С. Мониторинг использования услуг бухгалтерского аутсорсинга: опыт республики Польша / Л. С. Скакун // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №7 (157). – С. 56–60.

351. Скоун Т., Управленческий учет / Т. Скоун – пер. с англ. – М. : Аудит ЮНИТИ, 1997. – 179 с.

352. Словарь бизнес терминов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/business/7798>.

353. Словарь иностранных слов, вошедших в состав русского языка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic\\_fwords/24755/ОРГАНИЗАЦИЯ](http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_fwords/24755/ОРГАНИЗАЦИЯ).

354. Словопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://slovopedia.org.ua/30/53406/26051.html>

355. Снопко Ю. Н. Международный опыт ведения бухгалтерского учета / Ю. Н. Снопко. – СПб. : Издательский дом «Бизнес–пресса», 2005. – 208 с.

356. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебн. пособие для вузов / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
357. Соколов Я. В. Достоверный и добросовестный взгляд / Я. В. Соколов, Е. В. Казанникова // Финансы и бизнес. - 2005. - №4. С. 85-98.
358. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета. / Я. В. Соколов – М. : Финансы и статистика, 1985. – 397 с.
359. Соколов Я. В. Международные стандарты и мы / Я. В. Соколов // Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии: сост. Д. В. Назаров, М. Ю. Медведев. – М. : Экономистъ, 2006.– С. 340–348.
360. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
361. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
362. Соколов Я. В. Профессиональное суждение – новый инструментарий современной бухгалтерии / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. - №21. – 2005 г. – С.45–46.
363. Соколов Я. В. Регламентация бухгалтерского учета: прошлое и будущее / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1991. – №3. – С. 61–66.
364. Соколов Я. В. Сила и слабость бухгалтерии США / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – 640 с.
365. Соколов Я. В. Управленческий учет: как его понимать / Я. В. Соколов, М. Я. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2003. – №7. – С. 53–55.
366. Соловьева О. В. «Что такое ГААР?» / Соловьева О. В. // Бухгалтерский учет. – 1997. – №5. – С. 72-79.
367. Соловьева О. В. Международная практика учета и отчетности: учебник / О. В. Соловьева. – М. : ИНФРА–М, 2004. – 332 с.
368. Солоненко А. А. Своевременные проблемы развития интегрированной учетной системы коммерческих организаций / А. А. Солоненко // Международный бухгалтерский учет, - 2011. - №35. - С. 21-27.

369. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: [навчальний посібник]. / В. В. Сопко. – [3-тє вид. перероб. і доп]. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.
370. Сопко В. В. Организация контроля и учета в объединениях. / В. В. Сопко, Н. В. Кужельний, Е. М. Шпирко. – К. : Техника, 1984. – 199 с.
371. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: [підручник] / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 411 с.
372. Стиглиц Дж. Информация и смена парадигмы в экономической науке / Дж. Стиглиц // Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков. В 5 т. / Сопред. редкол. Г. Г. Фетисов, А. Г. Худокормов. Т. V. Восходящий капитализм. – М. : Мысли, 2005. – 813 с.
373. Сторожук Т. М. Облікова політика підприємства: сутність і призначення / Т. М. Сторожук // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2009. – №3 (46). – 132 с.
374. Стрельбицька Л. М. Інформаційна безпека у сфері державного управління / Л. М. Стрельбицька, М. П. Стрельбицький // Юридичний вісник України. – 2010. – №37 (793). – С. 12.
375. Сук Л. К. Бухгалтерський облік: [навчальний посібник]. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 507 с.
376. Сухина В. Ф. Человек в мире информатики / В. Ф. Сухина. – М. : Радио и связь, 1992. - 112 с.
377. Суходольский А. А. Значение для государства торгово–промышленного счетоводства / А. А. Суходольский. – Спб., 1900.
378. Сучасні економічні теорії: [підручник] / за ред. А. А. Чухна. – К. : Знання, 2007. – 878 с.
379. Сучасні проблеми обліку [Текст]: монографія / За ред. докт. екон. наук, проф. М. С. Пушкаря – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – 268 с.
380. Сушкевич А. Н. Организация бухгалтерского учета в субъектах хозяйствования / А. Н. Сушкевич. – Мн. : Ред. Журн. «Пром.–торговое право», 2004. – 252 с.

381. Сытник О. Е. Бухгалтерский учет как основа ориентированных на результат экономических расчетов / О. Е. Сытник. – Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №13(211). – С. 28–35.

382. Статистичний збірник «Діяльність суб'єктів господарювання». / За ред. М. С. Кузнецова. Державна служба статистики України, 2014. – 474 с.

383. Теория бухгалтерского учета: [Учеб. пособ.] / Под ред. Б. И. Валуева. – Одесса : ОДЕУ, Принт Мастер, 2002. – 272 с.

384. Терехова В. А. Стратегический управленческий учет: состояние и развитие в зарубежных странах / В. А. Терехова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2000. – №4. – С. 9–12.

385. Ткач В. И. Виртуальный бухгалтерский учет / В. И. Ткач, Г. Е. Крохичева. – Ростов-на-Дону : РГСУ, 2004. – 98 с.

386. Ткач В. И. Международная система учета и отчетности / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 160 с.

387. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності: [навч. посібник]. / Н. М. Ткаченко. – 3-тє вид., доп. й перероб. – К. : А. С. К., 1998. – 784 с.

388. Ткачук Н. В. Проблемные вопросы качества информации, формируемой в бухгалтерском финансовом учете / Н. В. Ткачук // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - №45. – С. 18-24.

389. Толковый словарь русского языка Д. В. Дмитриева – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/dmitriev/3879/> пользователь.

390. Толковый словарь русского языка: В 4 т. / Под ред. Д. Н. Ушакова. - М. : Государственный институт «Советская энциклопедия»; ОГИЗ (т. 1); Государственное издательство иностранных и национальных словарей (т. 2-4), 1935. – 194 с.

391. Труш В. Є. Сучасна парадигма стратегічного обліку / В. Є. Труш, Т. М. Чебан, В. Ф. Яценко // Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2007. – №577. – Львів. – С. 379–384.

392. Тюмина М. А. Налоговый учет и отчетность: [Учеб. пособие] / М. А. Тюмина. – Ростов-н/Д, 2008. – 352 с.

393. Указ Президента України «Про рішення Ради національної безпеки і оборони України» від 06.12.2001 №1193/2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1193/2001>.

394. Указ Президії Верховної Ради СРСР «Про умови праці робітників і службовців, зайнятих на сезонних роботах» від 24.09.1974 №310–IX [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/v0310400-74>

395. Фаріон І. Д. Бухгалтерський управлінський облік: [навчальний посібник]. / за редакцією докт. екон. наук, проф. І. Д. Фаріона. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 566 с.

396. Философская энциклопедия [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc\\_philosophy/2899/ОРГАНИЗАЦИЯ](http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/2899/ОРГАНИЗАЦИЯ).

397. Финансово–кредитный энциклопедический словарь / Колл. авторов; под общ. ред. А. Г. Грязновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 1042 с.

398. Финансовый словарь Финам [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://vocable.ru/dictionary/1019030>.

399. Дженсен Тилли Финансовый учет 1: Международное издание 2006 г.: учебное пособие: пер. с англ./ Тилли Дженсен; Ин-т технологии Северной Альберты, Канада. – Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2006. – 952 с.

400. Фінансовий облік та аналіз комерційної діяльності підприємств / [Рудницький В., С. Бачинський В. І., Радченко К. І., Рехлецький Е. А., Мариняк М. Є.]. – Київ, 1996. – 96 с.

401. Фукуяма Ф. Великий разрыв / Ф. Фукуяма, пер. с англ. под общ. ред. Л. В. Александровой. – М.: АСТ: АСТ МОСКВА, 2008. – 474.

402. Хендриксен Э. С., Ван–Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван–Бреда, пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

403. Хомин, П. Я. Ефективність бухгалтерського обліку: системний аспект. / П. Я. Хомин, З. І. Кривий // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнічного університету. – 2010.– №11. – С. 26-29.

404. Хорин А. Н. О достоверности и существенности показателей бухгалтерской отчетности. / А. Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 2000. – №11. – С. 60—62.

405. Хоружий Л. И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л. И. Хоружий. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.

406. Хоуп Дж. За гранью бюджетирования. Как руководителям вырваться из ловушки ежегодных планов / Дж. Хоуп, Р. Фрейзер; пер. с англ. Р. В. Кащеева. – Москва : Вершина, 2007. – 272 с.

407. Цветаев П. Начальные основания счетоводства для хозяев, торговцев и промышленников вообще / П. Цветаев – М., 1837. – 146 с.

408. Целуйко О. Б. 10 правил оформлення первинних документів / О. Б. Целуйко // Баланс. Спецвипуск: Первинні документи – фундамент бухгалтерського та податкового обліку. – 2013. – №68–69. – С. 13–14.

409. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 №435–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

410. Циган Р. М. Перспективи переходу України до міжнародних стандартів фінансової звітності / Р. М. Циган, І. В. Кашуба // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. - 2012. – №1 (47). – С. 145–147.

411. Цуркану В. Международный бухгалтерский учет: [учебник]. / В. Цуркану, И. Голочалова, А. Штаховски. Молд. Экон. Акад. – К. : Изд. МЭА, 2007. – 305 с.

412. Цыганков К. Ю. Очерки истории бухгалтерского учета: происхождение двойной бухгалтерии / К. Ю. Цыганков. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004. – 376 с.

413. Цьомпа П. Нариси економетрії і побудована на національній політекономії теорія бухгалтерського обліку / П. Цьомпа, пер. з нім. – Львів : Каменяр, 2001. – 223 с.

414. Чабанова Н. В. Теорія бухгалтерського обліку: [навч.–метод. комплекс] / Н. В. Чабанова. – Харків : УкрДАЗТ, 2004. – 246 с.



415. Чарльз Гіл В. Л. Міжнародний бізнес: Конкуренція на глобальному ринку / пер. з англ. А. Олійник, Р. Ткачук. – К. : Видавництво Соломії Павличко «Основи», 2001. – 856 с.

416. Чая В. Т. Управленческий учет: [учеб. пособие] / В. Т. Чая, Н. И. Чупахина. – М. : Эксмо, 2009. – 480 с.

417. Чебанова Н. В. Організація бухгалтерського обліку / Н. В. Чебанова, Т. Я. Чупир, В. Є. Чупир. – Х. : Фактор, 2008. – 480 с.

418. Чернявский А. А. Промышленный шпионаж и безопасность предпринимательства: [учеб.–метод. пособие] / А. А. Чернявский. – [2-е изд., доп.] – К. : МАУП, 1996. – 64 с.

419. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : дис. докт. ек. наук : 08.00.09 / Л. В. Чижевська. – Житомир, 2007. – 396 с.

420. Чижевська Л. В. Вплив суб'єктивних суджень бухгалтера та керівника на фінансову звітність / Л. В. Чижевська // зб. доповідей XII Міжнародної науково-практичної конференції [«XXI століття: Наука. Технологія. Освіта»]: 31 травня–1 червня 2007 р.: тези доп. Мукачівський технологічний інститут. – 2007. – С. 133–134.

421. Чорнявська Т. М. Облікова політика підприємства як фактор управління доходами і фінансовими результатами діяльності / Т. М. Чорнявська // Фінанси і АПК. – №1 (55). - 2012. – С. 82.

422. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник]. / В. Г. Швець, – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2008. – 535 с.

423. Швець В. Є. Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи: [підручник]. / В. Г. Швець. – К. : Каравела, 2008. – 240 с.

424. Шер И. Ф. Народное хозяйство и счетоводство / И. Ф. Шер // Счетоводство, - 1893, - №19.

425. Шерешева М. Ю. Соотношение понятий «информационная экономика» и «экономика знаний» / М. Ю. Шерешева // Вестник Московского университета. – 2008. – №5. – С. 24–31.

426. Шигаев А. И. Истоки методологии и современное понятие актуарного учета за рубежом и в России / А. И. Шигаев // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №5 (155). – С. 20–30.

427. Шишханов М. О. Управленческий консалтинг: слов.-справ. / М. О. Шишханов. – Москва : Анкил, 2006. – 896 с.

428. Шкитко М. К. Руководство по счетоводству и бухгалтерии / М. К. Шкитко. – Ростов–на–Дону, 1903.

429. Шмигель А. Д. Организация бухгалтерского учета в промышленности / А. Д. Шмигель. – К. : «Вища школа», 1978. – 208 с.

430. Шмігель О. Д. Організація бухгалтерського обліку та роботи облікового апарату на промисловому підприємстві. / А. Д. Шмигель. – К. : Вища школа, 1975. – 20 с.

431. Шнейдман Л. З. Бухгалтерский учет и налогообложение. / Л. З. Шнейдман // Бухгалтерский учет, - 1995, - №5. – С. 10-14.

432. Шнейдман Л. З. Уроки истории / Л. З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 1997. – №12. – С. 82–86.

433. Шнейдман Л. З. Учетная политика при переходе России к рыночной экономике: автореф. дис. на соиск. науч. ст. докт. экон. наук / Л. З. Шнейдман. – М., 1995. – 22 с.

434. Шпак В. А. Організація бухгалтерського обліку: Концептуальний підхід [Текст]: монографія / В. А. Шпак. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с.

435. Шпак В. А. Організація праці облікового персоналу / В. А. Шпак // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – №3 (18). – С. 393–400 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/958/1/45.pdf>.

436. Шпак В. А. Предмет і метод організації бухгалтерського обліку / В. А. Шпак // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. Збірник наукових праць. – К. : Типографія «ППНВ», 2012. – С. 312–318.

437. Шуклов Л. В. Управление развитием предприятий: Бухгалтерский и финансовые аспекты / Л. В. Шуклов. – М. : Книжный дом «ЛИБРОКОМ», 2012. – 200 с.
438. Щенков С. А. Основы бухгалтерского учета в промышленности / С. А. Щенков. – М. : Госфиниздат, 1962. – 100 с.
439. Щирба М. Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія. / М. Т. Щирба. – Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. – 340 с.
440. Экономическая теория: [учебник]. / [Н. И. Базылев, М. Н. Базылева, С. П. Гурко и др.; под ред. Н. И. Базылева, С. П. Гурко]. 3-е изд. перераб. и доп.– Мн. : БГЭУ, 2002. – С. 94–97, 300.
441. Экономическая энциклопедия. Промышленность и строительство Т. II. Н – СЕБ / Гл. редактор А. Н. Ефимов. – М. : Советская энциклопедия, 1964. – 959 с.
442. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности. / Г. Эмерсон. - М. : Экономика, 1992. 112 с.
443. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
444. Энциклопедический словарь бизнеса. Менеджмент. Маркетинг. Информатика/ За ред. Т. Т. Ревяко. – Киев : Техника, 1993 – 856 с.
445. Юридическая энциклопедия: в 6 т. / Редкол: Ю. С. Шемшученко та ін. – К. : Укр. Енцикл., 2001. – Т. 3. – 792 с.
446. Юрковский Б. Переходной период: как состыковать несостыкуемое / Б. Юрковский, Л. Волинец // Экспресс анализ законодательных и нормативных актов. – 2011. – №5. – С. 23–41.
447. Яковлев Ю. П. Коштрлінг на базі інформаційних технологій / Ю. П. Яковлев. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 318 с.
448. Якуніна Л. В. Проблеми формування наказу про облікову політику на підприємствах торгівлі / Л. В. Якуніна // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки: Випуск 21. – Черкаси : ЖДТУ, 2008. – Ч. 2. – С. 109–111.
449. Янков В. Н. Бухгалтерский учет как система. / В. Н. Янков // Бухгалтерский учет. - 1978, - №11. – С. 56-58.

450. Ярошенко Ф. О. Реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу / Ф. О. Ярошенко // Фінанси України. – 2010. – №7. – С 3–21.

451. Ясин Е. Г. Экономическая информация. Что это такое? / Е. Г. Ясин – М. : Статистика, 1976. – 79 с.

452. Яцишин С. Р. Облікова політика: теоретичні аспекти формування / С. Р. Яцишин, О. А. Хаблюк: зб. мат. Всеукраїнської наук.–практ. конф. з міжнародною участю. [«Інтеграційний вибір України; історія, сучасність, перспективи»] 10 квітня 2012 р.: тези доп. Том II. м. Вінниця, –Тернопіль : Крок, 2012. – С. 171–175.

453. Bahr Gottfried. Buchführung und Jahresabschluss / Gottfried Bahr: Wolf F. Fischer- Winkelman (Unler Mitarb. von Jorn Brandstatter)- 4., uberarb. und erw. Auft. – Wiesbaden : Cabler, 1992. – 548 с.

454. Bertalanffy Ludvig von. General system theory. Foundations, development applications. –N. Y. : Braziller, 1969.

455. Drucker Peter F. Selections from the management works of. / Peter F. Drucker. An Imprint of Harper Collins. Publisher HarperCollins Publishers, New York, 2001. – p. 421.

456. Edmund Burke, 1958, Philosophical Enquiry, ed. J. T. Boulton, London, Routledge (later edition, Oxford, Blackwell, 1987)

457. Garnier P. Comptabilite commerciale. Comptabilite generale — Paris, 1975.

458. Gierusz J. Pojęcia i przejawy rachunkowości kreatywnej i agresywnej / J. Gierusz // Accountica miesięcznik. – 2010. – №17. – S. 2–7.

459. Glautier M. W. E. & Underdown D. Accounting Theory and Practice. – 4-th Edition, 1992.

460. Harry I. Wolk. Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach. Kent Publishing Company / Harry I. Wolk, Jere R. Francis, Michael G. Tearney. – Boston, 1984. – 609 p. – p. 147.

461. Hollander S. Jeremy Bentham and Adam Smith on the usury laws...//European Journal of the History of Economic Thought,1999, #4

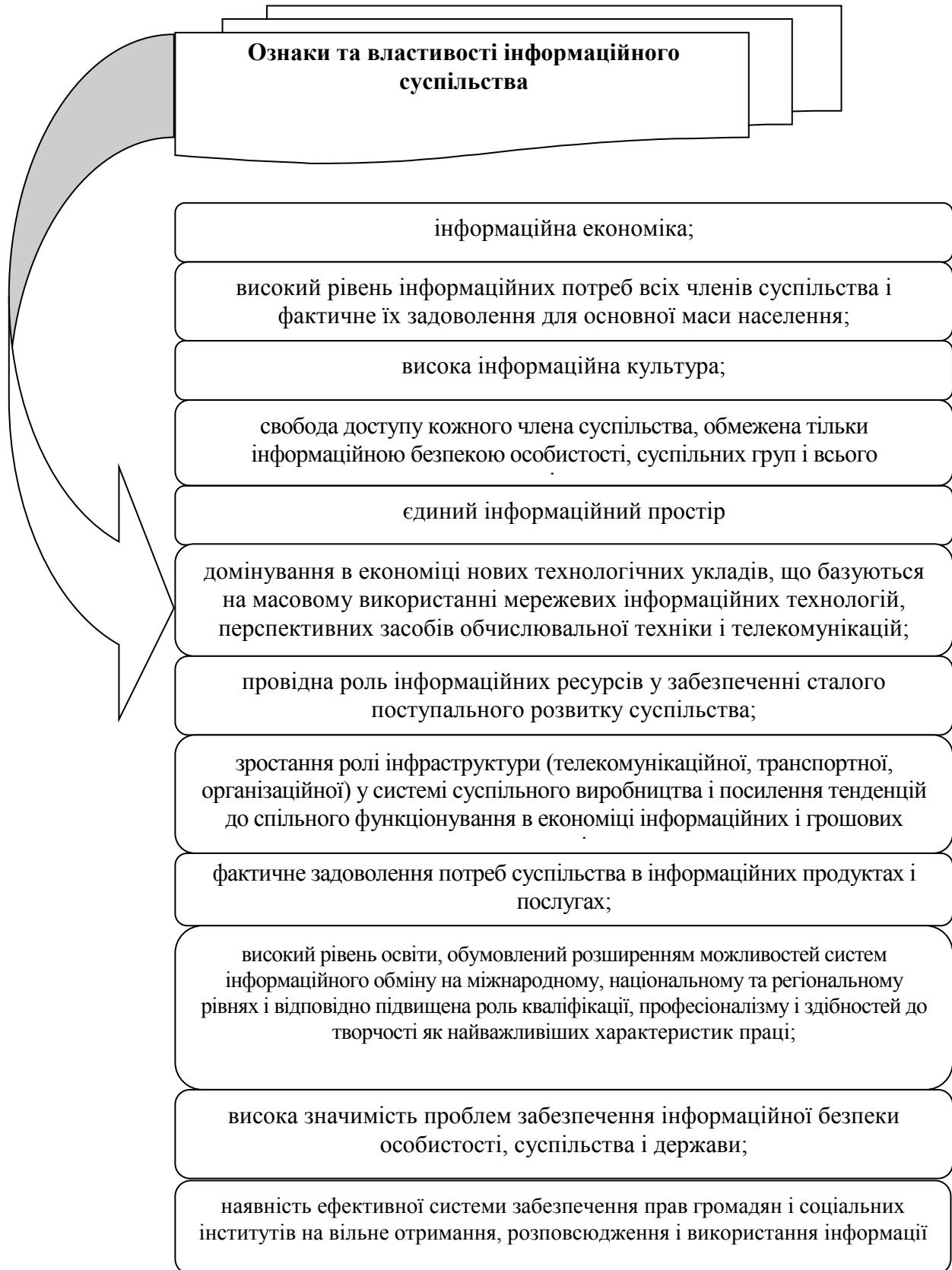
462. Horngren C. T, Foster G., Datar S. M. Cost Accounting: A Managerial Emphasis. - 10-th Edition, Prentice Hall, Inc., 2000.
463. Kieso D. E. Weygandt J. J., Warfield T. D. Intermediate Accounting. – 10-th Edition. John Wiley & Sons, Inc., 2001.
464. Kieso D., Weygandt J. Intermediate Accounting. – 7-th ed., John Wiley & Sons, Inc., 1992. – P. 3.
465. Littleton A. C. Structure of Accounting Theory. – Sarasota, Florida : American Accounting Association, 1953.
466. Nobes C., Parker R. Comparative International Accounting. – 7-th ed. - Prentice Hall, 2002. – P. 136.
467. SAP Help Portal [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://help.sap.com>.
468. Skinner R. M. Accounting Principles: A Canadian Viewpoint. – Toronto : Canadian Institute of Chartered Accountants. 1972.
469. Stalebrink O. J., Sacco J. F. An «Austrian» perspective on commercial accounting practices in the public sector // Accounting Forum. – September 2003. – Vol. 27, №3. – p. 339–358.
470. Steven H. Spewak. Enterprise Architecture Planning. – N. Y. : John Wiley&Sons Inc., 2003. – p. 600.
471. Taylor M. H., De Zoort F. T.; Munn E., Wetterhall Thomas M. A Proposed Framework Emphasizing Auditor Reliability over Auditor Independence // Accounting Horizons. – Vol. 17, No. 3. – September 2003. P. 257–266.
472. Vernon Kam. Accounting Theory / Kam Vernon. – [Second edition]. – New York : John Wiley & Sons, 1990. – 581 p. – p. 175.
473. Wiktorija Rosholjuk. Die rolle von berechnungsinformationen im managementsystem einer unternehmung in der marktwirtschaft / Wiktorija Rosholjuk, Pawlo Dentschuk: The international Scientific and Practical Congress of Economists and Lawyers, [«EVERETHING IN NAME OF SCIENSE»], january 30, 2015.: professional scientific publication – Zurich (Switzerland), 2015. – Vol-2. – P. 114–117.

# ДОДАТКИ

Дод.	Зміст	стор.
А	Основні відмітні ознаки та властивості інформаційного суспільства	19
Б	Групи користувачів, що зацікавлені у фінансовій звітності	38
В	Користувачі облікової інформації	38
Д	Анкета для бухгалтерів переробних підприємств Тернопільської області	39
Е	Результати анкетування підприємств Тернопільської області, проведеного автором у ході дослідження	39
Ж	Визначення мети бухгалтерського обліку різними науковцями	43
З	Фактори, які впливають на надання інформації менеджменту	60
Й	Витяг з положення «Про методи забезпечення збереження і конфіденційності облікової інформації підприємства»	74
К	Зобов'язання про нерозголошення комерційної таємниці підприємства	77
Л	Принципи організації та ведення бухгалтерського обліку	111, 134
М	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 36 «Організація бухгалтерського обліку суб'єкта діяльності»	115
Н	Правила оформлення первинних документів	131
П	Структура Наказу про облікову політику та Положення про організацію бухгалтерського обліку підприємства	145
Р	Наказ Про облікову політику підприємства та організацію бухгалтерського обліку	146, 283
С	Облікова політика за МСФЗ	148
Т	Особливості підприємств переробної промисловості, які впливають на організацію обліку, контролю і аналізу	172
У	Перелік основних підприємств Тернопільської області з виробництва харчових продуктів	168, 178
Ф	Контроль якості сировини (матеріалів), що приймаються на склад	194, 315
Х	Підсистема інтегрованого обліку та контролю витрат на виробництво продукції переробних підприємств	195
Ц	Ц.1. Стратегічна карта для підприємств: ПАТ «Тернопільський молокозавод», Філія «Монастириський молочний завод» ТЗОВ «Продагроальянс», ПП «Альма-Віта» Ц.2. Модель архітектури підприємств за відповідальністю Ц.3. Організаційна структура ПАТ «Тернопільський молокозавод» Ц.4. Організаційна структура Філія «Монастириський молочний завод» ТЗОВ «Продагроальянс» Ц.5. Організаційна структура ПП «Альма-Віта» Ц.6 Бізнес-процеси ПАТ «Тернопільський молокозавод»	208, 212, 216

	Ц.7. Бізнес-процеси підприємств: Філія «Монастириський молочний завод» ТзОВ «Продагроальянс», ПП «Альма-Віта»	
Ш	Ш. 1. Структура проблем організації обліку на підприємствах Ш. 2. Структура проблеми невідповідності обліку реальним бізнес-процесам Ш. 3. Структура проблеми уніфікації бізнес-правил	209
Щ	Щ.1. Аналіз якості відповідальності за облік бізнес-процесів верхнього рівня підприємства ПАТ «Тернопільський молокозавод» (з використанням пакету прикладних програм ARIS Business Studio Toolkit) Щ.2. Аналіз якості відповідальності за облік бізнес-процесів верхнього рівня Філія «Монастириський молочний завод» ТзОВ «Продагроальянс» (з використанням пакету прикладних програм ARISS Business Studio Toolkit) Щ.3. Аналіз якості відповідальності за облік бізнес-процесів верхнього рівня підприємства ПП «Альма-Віта» (з використанням пакету прикладних програм ARIS Business Studio Toolkit)	218
Ю	Ю.1. Моделі ключових показників для організації обліку – КРІ(бр) процесів верхнього рівня Ю.2. Таблиця попарних кореляцій між абсолютними обсягами виробництва продукції підприємствами переробної промисловості системи АПК	218
Я	Професійні навички бухгалтера	266
А-А	Відмінності між ручною та комп'ютерною формами ведення бухгалтерського обліку	301
А-В	Принципи бухгалтерського обліку у різних країнах світу	367





Основні відмітні ознаки та властивості інформаційного суспільства\*

\*Джерело: розробка автора

## Групи користувачів, що зацікавлені у фінансовій звітності

Група	Вид	Використання звітності
<i>I-ша</i>	Зовнішні користувачі	Акціонери, засновки, вкладники, власники (існуючі, потенційні) компанії.
		Кредитори (існуючі, потенційні)
		Законодавчі органи
		Юристи
		Преса та інформаційні агентства
		Профспілки
		Торгово-виробничі асоціації
		Постачальники і покупці
		держава
<i>II-га</i>	Внутрішні користувачі	керівництво компанії
		менеджери відповідних рівнів
		всі структурні підрозділи

## Додаток В

## Користувачі облікової інформації

Зовнішні		Внутрішні	
Користувач	Інформація, в якій заінтересовані	Користувач	Інформація, в якій заінтересовані
Інвестори та їх представники	Інформація про ризикованість і прибутковість передбачуваних або здійснених ними інвестицій, на основі чого можна розпоряджатися інвестиціями; про здатність організації виплачувати дивіденди	Працівники та їх представники (профспілки та ін.)	Інформація про стабільність і прибутковість роботодавців; здатність організації гарантувати оплату праці та збереження робочих місць
Банки, позикодавці	Інформація, що дозволяє визначити, чи будуть своєчасно погашені позики, надані ними для організації і виплачені відповідні відсотки	Власник	Інформація про прибутковість компанії, перспективи розвитку
Постачальники та підрядники	Інформація, що дозволяє визначити, чи будуть виплачені у відповідний термін належні їм суми	Профспілки	Інформація про дотримання роботодавцями законодавства про працю з метою захисту працівників
Покупці та замовники	Інформація щодо безперервності діяльності підприємства, особливо у випадках, коли вони залежать від підприємства або мають довгострокові угоди з ним на отримання необхідних товарів чи послуг	Керівники, управлінський персонал	Потребують інформації, щоб визначитися зі стратегією і тактикою бізнесу, основними напрямками розвитку підприємства, нівелюванням слабких та посиленням сильніших сторін в його діяльності та здійсненні ефективного контролю. Менеджери потребують детальної інформації про щоденні витрати з метою контролю за діяльністю підприємства, забезпечення його прибутковості та ліквідності. Крім того, керівництво потребує інформації особливого характеру для здійснення функцій планування, прийняття рішень та контролю
Органи влади	Інформація для здійснення покладених на них функцій з розподілу ресурсів, регулювання народного господарства, розробці та реалізації загальнодержавної політики, веденню статистичного спостереження, збиранню податків		
Громадськість в цілому	Інформація про роль і внесок організації щодо покращення добробуту суспільства на місцевому, регіональному та федеральному рівнях, оцінює внесок підприємства у місцеву економіку, можливість забезпечення зайнятості населення тощо		
Конкуренти	Здійснюють пошук слабких ланок діяльності підприємства з метою підриву його репутації на ринку товарів і послуг		
Аудитори (зовнішні)	Потребують інформації для підтвердження її реальності і відповідності чинному законодавству		

## АНКЕТА

для бухгалтерів переробних підприємств Тернопільської області

**1. До якої категорії відноситься Ваше підприємство?**

- а) мале –
- б) середнє –
- в) велике -

**2. Яким Держстандартом якості сировини Ви користуєтесь при визначенні якості придбаної сировини і матеріалів?**

- ДСТУ
- ДЕСТ
- ТУ
- ISO

**3. Який з цих стандартів більш прийнятний для оцінки сировини?**

**4. Чи відчуваєте Ви дефіцит сировини для переробки?**

- ТАК
- НІ

**5. Чи впливає сортність сировини на собівартість виробленої продукції?**

- ДУЖЕ ВПЛИВАЄ
- НЕ ДУЖЕ ВПЛИВАЄ
- НЕ ВПЛИВАЄ

**6. Чи ведеться пооб'єктний облік затрат за окремими групами придбаних сировини, матеріалів та проданої продукції ?**

- а) так -
- б) ні –

**7. На скільки відповідають на підприємстві первинні документи з обліку і контролю сировини, матеріалів, виготовленої продукції та її продажу?**

- |                           |          |         |
|---------------------------|----------|---------|
| повністю:                 | а) так - | б) ні - |
| потребують удосконалення: | а) так - | б) ні – |

**8. Чи несе втрати виробництво у зв'язку з недоліками в обліку і контролі?**

**9. Як обчислюються транспортно-заготівельні затрати, що включаються до собівартості придбаних сировини і матеріалів при складанні кошторисів?**

- а) відповідно до фактичних затрат у попередні роки -
- б) за нормативними розрахунку цього року –

**10. Чи ведеться облік транспортно-заготівельних затрат на Рахунок № 28 „Транспортно-заготівельні затрати“?**

- а) так -
- б) ні –

**11. Чи включаються транспортно-заготівельні затрати операційної діяльності до собівартості заготовленої сировини?**

- а) так -
- б) ні –

**12. Чи складаються кошториси (бюджети) транспортно-заготівельних затрат?**

- а) так -
- б) ні -
- в) частково –

**13. Чи включаються транспортно-заготівельні затрати до фактичної вартості сировини у момент її придбання?**

- а) так -
- б) ні –

**14. Який метод обліку затрат застосовується на Вашому підприємстві?**

- а) позамовний -
- б) попередільний
- в) нормативний
- г) ваш варіант

**15. Чи застосовується на Вашому підприємстві нормативний метод обліку затрат?**

а) окремі елементи використовуються б) не застосовується

**16. Чи складаєте Ви нормативні калькуляції на виготовлення продукції?**

- а) так -
- б) ні –

**17. Чи має Ваше підприємство лабораторію перевірки якості сировини?**

а) так -                      б) ні –

**18. Чи обчислюєте Ви повну собівартість продукції?**

Так

Ні

І як часто:

Щомісяця

Квартально

Один раз на рік

**19. Чи отримуєте Ви прибутки від реалізації відходів виробництва?**

ТАК

Ні

**20. Чи є на Вашому підприємстві внутрішні резерви зниження собівартості продукції?**

а) так -                      б) ні –

**21. Хто виконує функції контролю на Вашому підприємстві?**

а) бухгалтерія -

б) відділ маркетингу -

в) спеціальні контрольні підрозділи -

г) торговий відділ –

**22. Чи є на Вашому підприємстві спеціальні контрольні підрозділи?**

а) так -                      б) ні –

**23. Хто виявляє надходження у виробництво неякісної сировини та ГМО?**

експерти:

а) так -

б) ні -

внутрішній контроль:

а) так -

б) ні –

**24. Що прийнято за базу розподілу загальновиробничих затрат?**

години праці

заробітна плата основного персоналу

обсяг виробництва

прямі витрати ваш варіант

**25. Чи знаходять відображення «Зворотні відходи» у калькуляціях собівартості продукції?**

**26. Чи здійснюється бюджетування адміністративних затрат?**

**27. Який вид контролю використовується на Вашому підприємстві?**

- а) попередній;
- б) поточний;
- в) заключний.

**28. Чи має місце дублювання в різних первинних документах при відображенні облікових і технологічних даних процесу виробництва?**

ТАК - %                      Ні - %                      ЧАСТКОВО - %

**29. Яку форму організації обліку застосовує Ваше підприємство?**

- а) централізовану
- б) децентралізовану
- в) змішану
- г) аудиторською фірмою
- д) аутсорсинг
- е) бухгалтер-надомник

**30. Яку форму ведення застосовує Ваше підприємство?**

- а) вручну (немеханізовану)
- б) комп'ютерну

**31. Чи змінювалась організаційна структура бухгалтерії Вашого підприємства при його зростанні за останні п'ять років:**

Так -                      Ні –

**32. Як побудований розподіл облікових робіт на Вашому підприємстві?**

- а) за ділянками роботи
- б) за об'єктами обліку
- в) за комбінованим принципом
- г) незрозуміло як

**33. Чи є на Вашому підприємстві прийняте Положення про прийом-передачу справ головним бухгалтером?**

Так -                      Ні –

**34. Чи мають Ваші облікові працівники наступні документи?**

- а) посадові інструкції
- б) графіки документообігу

**35. Чи виникають у Вашому підприємстві конфлікти між обліковими працівниками?**

Так - Ні –

**36. Чи задовольняє Вас побудова структури Вашої бухгалтерії?**

Так - Ні –

**37. Чи діють на Вашому підприємстві моральні та матеріальні стимули для працівників обліку?**

Так - Ні – Не знаю –

**38. Скільки відділів у Вашій бухгалтерії?**

Один Три  
Два Більше трьох

**39. Чи є у Вас Положення про відділ бухгалтерії?**

Так - Ні – Не знаю –

**40. Чи є у комп'ютерних регістрах планові (нормативні) показники?**

Так - Ні –

**41. Як оформлялась передача справ одним головним бухгалтером іншому?**

- а) за актом передачі
- б) за наказом
- в) не знаю

**42. Чи є наказ про облікову політику на Вашому підприємстві?**

Так - Ні –

**43. Чи забезпечено Ваше підприємство бланками документів для оформлення ФГЖ?**

Так - Ні –

**44. Чи задовольняє Вас діюча система підвищення кваліфікації бухгалтерів на Вашому підприємстві?**

Так - Ні –



**45. Зазначте, які, на Вашу думку, фактори впливають на організацію обліку (з Вашого досвіду).**

1. Інформаційні потреби підприємства
2. Наявність відповідних знань і досвіду в суб'єкта організації
3. Структура підприємства, взаємозв'язки між структурними підрозділами
4. Макроекономічні процеси та явища
5. Можливості підприємства щодо кадрового забезпечення та використання комп'ютерної техніки
6. Технологія, специфіка, обсяги виробництва
7. Галузь діяльності

**46. Як часто менеджери звертаються до бухгалтерії за бухгалтерською інформацією?**

1. Щоденно
2. Один раз на місяць
3. Перед складанням звітності
4. Взагалі не звертаються

**47. Як, на Вашу думку, чи є різниця між поняттям організації обліку і ведення обліку?**

Ваша освіта: підкресліть  
 Вища, середня-спеціальна  
 Відповідь на питання:  
 Так -                      Ні –

**48. Чи є на Вашому підприємстві графік документообігу?**

Так -                      Ні –

**49. Чи організований на Вашому підприємстві внутрішній контроль?**

Так -                      Ні –

**50. Яка система внутрішнього контролю діє на Вашому підприємстві (підкресліть)?**

- а) інституційний;
- б) функціональний.

**Результати анкетування підприємств Тернопільської області, проведеного  
автором у ході дослідження  
(у % до загальної кількості анкетованих)**

**1. До якої категорії відноситься Ваше підприємство?**

- а) мале – 9%
- б) середнє – 31%
- в) велике – 40%

**2. Яким Держстандартом якості сировини Ви користуєтесь при визначенні якості придбаної сировини і матеріалів?**

- ДСТУ – 100%
- ДЕСТ – 50%
- ТУ – 95%
- ISO – 40%

**3. Який з цих стандартів більш прийнятний для оцінки сировини?**

- ДСТУ – 100%
- ТУ – 95%

**4. Чи відчуваєте Ви дефіцит сировини для переробки?**

- ТАК – 78%
- НІ – 22%

**5. Чи впливає сортність сировини на собівартість виробленої продукції?**

- ДУЖЕ ВПЛИВАЄ – 100%
- НЕ ДУЖЕ ВПЛИВАЄ -
- НЕ ВПЛИВАЄ -

**6. Чи ведеться пооб'єктний облік затрат за окремими групами придбаних сировини, матеріалів та проданої продукції ?**

- а) так - 29%
- б) ні – 71%

**7. На скільки відповідають на підприємстві первинні документи з обліку і контролю сировини, матеріалів, виготовленої продукції та її продажу?**

- |                           |              |             |
|---------------------------|--------------|-------------|
| повністю:                 | а) так – 12% | б) ні – 32% |
| потребують удосконалення: | а) так – 61% | б) ні – 3%  |

**8. Чи несе втрати виробництво у зв'язку з недоліками в обліку і контролі?**

ТАК – 12%

НІ – 88%

**9. Як обчислюються транспортно-заготівельні затрати, що включаються до собівартості придбаних сировини і матеріалів при складанні кошторисів?**

а) відповідно до фактичних затрат у попередні роки – 30%

б) за нормативними розрахунку цього року – 70%

**10. Чи ведеться облік транспортно-заготівельних затрат на Рахунку № 28 „Транспортно-заготівельні затрати“?**

а) так – 12%      б) ні – 88%

**11. Чи включаються транспортно-заготівельні затрати операційної діяльності до собівартості заготовленої сировини?**

а) так – 15%      б) ні – 85%

**12. Чи складаються кошториси (бюджети) транспортно-заготівельних затрат?**

а) так – 18%      б) ні – 72%      в) частково – 10%

**13. Чи включаються транспортно-заготівельні затрати до фактичної вартості сировини у момент її придбання?**

а) так – 17%      б) ні – 83%

**14. Який метод обліку затрат застосовується на Вашому підприємстві?**

а) позамовний – 7%

б) попередільний – 33%

в) нормативний – 24%

г) ваш варіант – 36%

**15. Чи застосовується на Вашому підприємстві нормативний метод обліку затрат?**

а) окремі елементи використовуються – 28%      б) не застосовується – 71%

**16. Чи складаєте Ви нормативні калькуляції на виготовлення продукції?**

а) так – 96%      б) ні – 4%

**17. Чи має Ваше підприємство лабораторію перевірки якості сировини?**

а) так – 96%      б) ні – 4%

**18. Чи обчислюєте Ви повну собівартість продукції?**

Так – 100%

Ні -

І як часто:

Щомісяця – 93%

Квартально – 7%

Один раз на рік -

**19. Чи отримуєте Ви прибутки від реалізації відходів виробництва?**

ТАК – 12%

Ні – 88%

**20. Чи є на Вашому підприємстві внутрішні резерви зниження собівартості продукції?**

а) так – 67%      б) ні – 33%

**21. Хто виконує функції контролю на Вашому підприємстві?**

а) бухгалтерія – 35%

б) відділ маркетингу – 15%

в) спеціальні контрольні підрозділи – 21%

г) торговий відділ – 29%

**22. Чи є на Вашому підприємстві спеціальні контрольні підрозділи?**

а) так – 14%      б) ні – 86%

**23. Хто виявляє надходження у виробництво неякісної сировини та ГМО?**

експерти:

а) так – 24%

б) ні – 44%

внутрішній контроль:

а) так – 21%

б) ні – 48%

**24. Що прийнято за базу розподілу загальновиробничих затрат?**

години праці – 11%

заробітна плата основного персоналу – 70%

обсяг виробництва – 12%

прямі витрати ваш варіант – 7%

**25. Чи знаходять відображення «Зворотні відходи» у калькуляціях собівартості продукції?**

Ні – 73%

**26. Чи здійснюється бюджетування адміністративних затрат?**

Ні – 86%

**27. Який вид контролю використовується на Вашому підприємстві?**

а) попередній – 6%

б) поточний – 23%

в) заключний – 69%

**28. Чи має місце дублювання в різних первинних документах при відображенні облікових і технологічних даних процесу виробництва?**

ТАК - 29%

Ні - 4%

ЧАСТКОВО -67 %

**29. Яку форму організації обліку застосовує Ваше підприємство?**

а) централізовану – 97%

б) децентралізовану –

в) змішану –

г) аудиторською фірмою –

д) аутсорсинг –

е) бухгалтер-надомник – 3%

**30. Яку форму ведення обліку застосовує Ваше підприємство?**

а) ручну (немеханізовану) – 13%

б) комп'ютерну – 87%

**31. Чи змінювалась організаційна структура бухгалтерії Вашого підприємства при його зростанні за останні п'ять років:**

Так – 11%

Ні – 89%

**32. Як побудований розподіл облікових робіт на Вашому підприємстві?**

а) за ділянками роботи – 36%

б) за об'єктами обліку – 4%

в) за комбінованим принципом – 53%

г) незрозуміло як – 7%

**33. Чи є на Вашому підприємстві прийняте Положення про прийом-передачу справ головним бухгалтером?**

Так – 0

Ні – 100%

34. Чи мають Ваші облікові працівники наступні документи?

а) посадові інструкції – 86%

б) графіки документообігу – 98%

**35. Чи виникають у Вашому підприємстві конфлікти між обліковими працівниками?**

Так – 91%                      Ні – 9%

36. Чи задовольняє Вас побудова структури Вашої бухгалтерії?

Так – 84%                      Ні – 16%

**37. Чи діють на Вашому підприємстві моральні та матеріальні стимули для працівників обліку?**

Так – 2%                      Ні – 83%                      Не знаю – 15%

**38. Скільки відділів у Вашій бухгалтерії?**

Один – 64%                      Три – 2%

Два – 34%                      Більше трьох – 0%

**39. Чи є у Вас Положення про відділ бухгалтерії?**

Так – 42%                      Ні – 37%                      Не знаю – 21%

**40. Чи є у комп'ютерних регістрах планові (нормативні) показники?**

Так – 0%                      Ні – 100%

**41. Як оформлялась передача справ одним головним бухгалтером іншому?**

а) за актом передачі – 6%

б) за наказом – 68%

в) не знаю – 26%

**42. Чи є наказ про облікову політику на Вашому підприємстві?**

Так – 96%                      Ні – 4%

**43. Чи забезпечено Ваше підприємство бланками документів для оформлення ФГЖ?**

Так – 21%                      Ні – 79%

**44. Чи задовольняє Вас діюча система підвищення кваліфікації бухгалтерів на Вашому підприємстві?**

Так – 3%                      Ні – 97%

**45. Зазначте, які, на Вашу думку, фактори впливають на організацію обліку (з Вашого досвіду).**

1. Інформаційні потреби підприємства – 4%
2. Наявність відповідних знань і досвіду в суб'єкта організації – 0%
3. Структура підприємства, взаємозв'язки між структурними підрозділами – 96%
4. Макроекономічні процеси та явища – 0%
5. Можливості підприємства щодо кадрового забезпечення та використання комп'ютерної техніки – 87%
6. Технологія, специфіка, обсяги виробництва – 100%
7. Галузь діяльності – 29%

**46. Як часто менеджери звертаються до бухгалтерії за бухгалтерською інформацією?**

1. Щоденно – 12%
2. Один раз на місяць – 69%
3. Перед складанням звітності – 93%
4. Взагалі не звертаються – 4%

**47. Як, на Вашу думку, чи є різниця між поняттям організації обліку і ведення обліку?**

Ваша освіта: підкресліть

Вища – 86%

Середня-спеціальна – 14%

Відповідь на питання:

Так – 18%                      Ні – 82%

**48. Чи є на Вашому підприємстві графік документообігу?**

Так – 91%                      Ні – 9%

**49. Чи організований на Вашому підприємстві внутрішній контроль?**

Так – 3%                      Ні – 97%

**50. Яка система внутрішнього контролю діє на Вашому підприємстві (підкресліть)?**

- а) інституційний – 6%
- б) функціональний – 94%

## Визначення мети бухгалтерського обліку різними науковцями

№ з/п	Мета обліку	Автор
1	Мета обліку може не зводитися лише до задоволення потреб податкових властей [431, с. 11]	<b>Л.З. Шнейдман</b> (1995 р.)
2	Висока мета його – шляхом графічного зображення ходу і розвитку роботи і визначення точного результату такої – заохочувати народ в його набувальницькій здатності і заповзятливості [430, с. 280]	<b>І.Ф. Шер</b> (1893 р.)
3	Фіксація інформації зворотного зв'язку, витікаючого від керованого економічного об'єкту [147 с. 3]	<b>Т.А. Кондаурова</b> (1998 р.)
4	Полягатиме – в прагненні задовольнити наскільки можливо повніше бажання всякого підприємця, щоб він міг повсякчас оцінити дійсний стан своїх справ [428, с. 57]	<b>М.К. Шкитко</b> (1903 р.)
5	Полягає в правильному веденні рахунків, в правильній звітності про пересування і видозміни цінностей, [221, с. 1]	<b>Г.С. Ватулін</b> (1910 р.)
6	Полягає в тому, щоб знати, скільки чого і звідки отримано, скільки чого і куди затримано і скільки за тим залишається в приході [407, с. 9]	<b>П. Цветаєв</b> (1873 р.)
7	Мета бухгалтерського обліку – як контроль за їх станом і використанням, що дозволяє відобразити діяльність підприємства через призму фінансової моделі його ресурсів, то цим буде сказано все [92, с. 8]	<b>В.Е. Дешин</b> (1990 р.)
8	Констатувати багатства, щоб їх зберегти, поліпшити і отримати з них вигоду – ось мета рахівництва [197, с. 7]	<b>Д. Мальоне</b> (1890 р.)
9	Обліковувати і постійно обліковувати капітали, що знаходяться в господарських підприємствах, – корінна мета бухгалтерії. [15, с. 46-47]	<b>Г.А. Бахчисарайцев</b> (1908 р.)
10	Визначення чистого доходу [190, с. 433]	<b>А. Людоговський</b> (1875 р.)
11	Виведення чистого доходу, чистому прибутку кожної окремої «гілки» господарства є мета хорошої бухгалтерії [122, с. 11]	<b>В. Зоргенфрей</b> (1869 р.)
12	Переслідує мету відкриття дійсних причин тих або інших результатів підприємства [249, с. 118]	<b>А.З. Попов</b> (1897 р.)
13	Мета обліку полягає в тому, щоб збільшити число і інтенсивність застережень, щоб дати нам такі відомості, яких ми через зовнішні відчуття не отримуємо [442, с. 110]	<b>Г. Емерсон</b> (1972 р.)
14	Сприяння веденню поточного систематичного контролю і економічного аналізу для забезпечення чіткого керівництва підприємством і його ланками [9, с. 9]	<b>М.З. Ахмедов</b> (1986 р.)
15	Є основою побудови такого балансу, який би не тільки точно, але і логічно ясно освітив дійсне життя господарства [6, с. 84]	<b>Л. Васяков</b> (1917 р.)
16	Мета вважається за досягнуту, якщо документи складені і представлені за призначенням [133, с. 23]	<b>Т.П. Карпова</b> (1998 р.)



### Фактори, які впливають на надання інформації менеджменту

№ з/п	Фактори	Характеристика факторів
1	Організаційна культура	Від організаційної культури менеджера в істотній мірі залежить чи будуть дані, які містяться в інформаційних потоках, правильно сприйняті, зрозумілі і чи втілюються вони в практичні дії менеджера. У системах оцінки працівників управлінської сфери, як і в колишні часи, найчастіше використовуються такі критерії як пунктуальність, відповідальність і вміння співпрацювати, а не здатність швидко і кваліфіковано відшукати і використовувати нову інформацію, необхідну для успішного вирішення завдань, що стоять перед даною організацією.
2	Зміст інформації та її адекватність	Працівники управлінської сфери іноді вражаються великою кількістю цифр і статистичних даних, їм найчастіше не вистачає систематизованої інформації, яка б допомогла у вдосконаленні управлінської діяльності. Також, без хорошої і достовірної інформації менеджерам важко розробляти і здійснювати обґрунтовані управлінські рішення, оцінювати результати їх виконання.
3	Форма надання інформації.	Інформаційні потоки буквально захоплюють працівників сфери управління, містять сотні, а часом і тисячі фрагментів інформації з дуже нечіткими, неясними заголовками, в них відсутні осмислені стандарти для зіставлення даних, а також графіки, таблиці, схеми, що дозволяють сприймати необхідну інформацію більш рельєфно, чітко і глибоко. Цілком зрозуміло, що якщо інформація призначена для того, щоб допомогти менеджеру поліпшити роботу, то вона повинна бути представлена у формі, що відповідає характеру діяльності відповідного рівня управління, ресурсів і стилю діяльності менеджера.
4	Знання, вміння, навички та установки менеджера.	Інформація даремна доти, поки менеджер не знає, як її інтерпретувати, осмислити, оцінити і як діяти на її основі. Соціологічні дослідження показують, що деякі працівники сфери управління займають позиції, що перешкоджають ефективному використанню інформації. У такій ситуації переважає недовіра до надісланих даних, їх недостатнє використання і навіть негативне ставлення до них, що межує з опором. Важливою передумовою активного та ефективного використання менеджерами інформації, що надходить до них є формування у них таких знань, умінь і навичок, таких установок, які б враховували новітні досягнення науки як в математиці і кібернетиці, так і в соціології, психології, теорії управління.

**Витяг з положення «Про методи забезпечення збереження і конфіденційності облікової інформації підприємства»**

- 1) розділити персонал залежно від розв'язуваних завдань на невеликі віддалені одна від одної групи;
- 2) обмежити доступ сторонніх осіб у приміщення;
- 3) виробити культуру поведінки при відлученні з робочого місця, що полягає в виключенні, блокуванні комп'ютера, або використанні програм - зберігачів екранів;
- 4) забезпечити розмежування прав доступу до ресурсів локальної обчислювальної мережі (ЛОМ);
- 5) у мережі проводити своєчасну зміну паролів не рідше одного разу на місяць;
- 6) розділити одночасний вхід в Інтернет і локальну мережу, щоб уникнути несанкціонованого доступу;
- 7) запобігати установку флоппі-дискководів і пишучих дискководів (саме через них йде основний витік інформації);
- 8) зобов'язати службу контролю відстежувати рух файлів, прикріплених до листів електронної пошти;
- 9) здійснювати контроль підключення USB-портів з метою контролю підключення FLASH-пам'яті та інших засобів зберігання інформації.

**ЗОБОВ'ЯЗАННЯ****про нерозголошення комерційної таємниці підприємства**

03.01.20\_\_ р.

Я, \_\_\_\_\_  
(прізвище, ім'я, по батькові)як працівник \_\_\_\_\_  
(найменування підприємства)

у період трудових (службових) відносин з підприємством (його правонаступником) та протягом \_\_\_\_\_ після їх закінчення зобов'язуюся:

- не розголошувати даних, що становлять комерційну таємницю підприємства, які мені будуть довірені або стануть відомі під час роботи (служби);
- не передавати третім особам та не розкривати публічно відомості, що становлять комерційну таємницю підприємства, без згоди підприємства;
- виконувати вимоги наказів та інструкцій, що мене стосуються, щодо забезпечення збереження комерційної таємниці підприємства;
- у разі спроби сторонніх осіб одержувати від мене відомості про комерційну таємницю підприємства негайно повідомити про це

\_\_\_\_\_  
(посадова особа або підрозділ підприємства)

– зберігати комерційну таємницю тих підприємств, з якими є ділові відносини підприємства;

– не використовувати знання комерційної таємниці підприємства для занять будь-якою діяльністю, яка як конкурентна дія може завдати збиток підприємству;

– у разі мого звільнення всі носії комерційної таємниці підприємства (рукописи, чернетки, креслення, дискети, роздруківки на принтерах, кіно-, фото-аудіо-, відеоматеріали, моделі, вироби тощо), які знаходилися в моєму розпорядженні у зв'язку з виконанням службових обов'язків під час роботи на підприємстві, передати \_\_\_\_\_;

\_\_\_\_\_  
(посадова особа або підрозділ підприємства)

– про втрату або недостачу носіїв, у яких міститься комерційна таємниця, посвідчень, пропусків, ключів від режимних приміщень, сховищ, сейфів (металевих шаф), особистих печаток та про інші факти, які можуть стати причиною розголошення комерційної таємниці підприємства, а також про умови можливого витоку відомостей негайно повідомляти

\_\_\_\_\_  
(посадова особа або підрозділ підприємства)

Відповідні положення з роз'ясненнями щодо забезпечення збереження комерційної таємниці підприємства до мого відома доведено.

Мені відомо, що порушення цих положень може спричинити кримінальну, адміністративну, цивільно-правову або іншу відповідальність відповідно до законодавства у вигляді позбавлення волі, грошового штрафу, зобов'язань щодо відшкодування збитку підприємству (збитків, упущеної вигоди та моральної шкоди) та інших покарань.

\_\_\_\_\_



1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
	Ув'язка	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	+	-	-	1
	Сутєвість	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	+	-	-	1
	Всебїчність	-	-	+	+	-	2	-	-	-	-	-	-	-	0
	Субординація	-	-	+	+	-	2	-	-	-	-	-	-	-	0
	Динамїчність	-	-	+	+	-	2	-	-	-	-	-	-	-	0
	Випереджувальне відображення	-	-	+	+	-	2	-	-	-	-	-	-	-	0
	Системотворчі відносини	-	-	+	+	-	2	-	-	-	-	-	-	-	0
	Адаптивність	-	-	+	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	0
	Безпосередність	-	-	+	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	0
	Збереження інформації	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	+	-	1
	Взаємозв'язок подій і явищ	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	+	-	1
	Зіставлення цінностей і операцій	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	+	-	1
	Взаємозв'язок бухгалтерського і податкового обліку	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	+	-	1
	Мінімальність	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	+	-	1
	Оперативно-виробничий	-	-	-	-	+	1	-	-	-	-	-	-	-	0
	Функціональність	-	-	-	-	+	1	-	-	-	-	-	-	-	0
	Охайність, своєчасність та хронологїчність	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	-	+	1
	Правильний вибір облікових реєстрів (форми обліку)	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	-	+	1
	Порівняність та систематичність планування	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	-	+	1
	Зрозумїлість і точність запису	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	-	+	1
	Швидкість обробки інформації (ажур)	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	-	+	1
	Правильність грошової оцінки	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	-	+	1
	Разом	7	5	12	6	2	32	13	11	4	7	11	12	10	68

**НАЦІОНАЛЬНЕ ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ)  
бухгалтерського обліку 36  
«Організація бухгалтерського обліку суб'єкта діяльності»**

**I. Загальні положення**

1. Цим Національним положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи організації бухгалтерського обліку та вимоги до неї і її елементів.

2. Норми цього Національного положення (стандарту) застосовуються до суб'єктів фінансово-господарської діяльності (юридичних осіб, далі - підприємства) усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані вести бухгалтерський облік згідно законодавства України.

3. Терміни, що використовуються в національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку, мають такі значення:

організація бухгалтерського обліку – впорядкована, взаємопов'язана в часі сукупність засобів і складових, в т. ч. працівників з відповідними професійними компетентностями, здатна до формування облікових даних і інформації, необхідної для забезпечення підвищення ефективності функціонування суб'єкта господарювання;

ефективна організація бухгалтерського обліку – структура, яка передбачає формування системи обліку, що повною мірою володіє властивістю синергії, тобто максимальною ефективністю спільного функціонування її елементів;

критерії ефективності (ефекту) організації бухгалтерського обліку – показники, що характеризують рівень досконалості системи обліку;

форми ефективності (ефекту) організації – групи критеріїв, що можуть бути використані для оцінки віддачі системи бухгалтерського обліку після вжиття заходів з формування чи удосконалення його організації;

економічний ефект організації бухгалтерського обліку – синтетичний показник, який характеризує кількісне вимірювання (оцінку) віддачі витрат на її формування чи удосконалення;

соціальний ефект організації бухгалтерського обліку – специфічний показник, що може не мати кількісного значення, а виражати зміну умов праці та ведення обліку (підвищення рівня професійності та престижності праці, посилення відповідальності за порядок ведення обліку, підвищення технологічної впорядкованості відображення господарських операцій та процесів (технології обліку), підвищення якості обліку тощо);

організаційний ефект організації бухгалтерського обліку – полягає в посиленні взаємодії та взаємозалежності елементів системи обліку, виникненні у ній нових властивостей та розвитку емерджентності (системного ефекту).

емерджентність системи обліку – поява особливих властивостей, не притаманних бухгалтерському обліку та його елементам чи їх сукупності, які не можуть бути зведені й обґрунтовані як сума властивостей компонент цієї системи.

...

...

4. Метою формування (удосконалення) організації бухгалтерського обліку є досягнення підвищення ефективності та якості облікової системи, розширення її інформаційності з позиції користувачів для прийняття рішень.

5. Порядок формування (удосконалення) організації бухгалтерського обліку визначається чинним законодавством.

## II. Склад та елементи організації бухгалтерського обліку

1. Організація бухгалтерського обліку включає такі основні елементи (які в свою чергу, підрозділяються на низку піделементів): організація забезпечення бухгалтерського обліку, організація технології облікового процесу та документообороту, організація праці облікових працівників, організація архівування та збереження облікових даних і документів, організація розвитку системи бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку може бути змінена у будь-який період часу, однак при цьому така зміна не повинна змінювати загальну методологію обліку у звітному періоді.

Якщо зміна (удосконалення) організації вимагає зміни методології бухгалтерського обліку і не суперечить чинному законодавству, то її впровадження повинно здійснюватися з відповідними застереженнями з початку нового звітного періоду.

2. Організація забезпечення бухгалтерського обліку включає в себе: інформаційне (в т.ч. правове, математичне й лінгвістичне); техніко-технологічне; програмне; трудове та інші види забезпечення.

3. Організація технології облікового процесу та документообороту охоплює: облікові номенклатури та носії даних; документообіг; документопотоки тощо.

4. Організація праці облікових працівників включає: максимально зручну організаційну структуру бухгалтерської служби, адаптовану до особливостей суб'єкта господарювання, його діяльності та вимог системи управління; працівників бухгалтерії, розмежування повноважень; нормування праці облікових працівників; облаштування робочих місць облікового персоналу; графіки виконання облікових робіт (індивідуальні (для кожного виконавця, а саме перелік облікових робіт і строки їх виконання) та загальні (для структурних підрозділів, аналогічно: перелік робіт і строки їх виконання)) тощо.

5. Організація архівування та збереження облікових даних і документів включає: форму архівування (зручну для наявної системи технічного забезпечення); форму збереження бухгалтерської документації (паперова, файлова, на твердих дисках тощо); захист інформації (збереження архівів); знищення даних тощо.

6. Організація розвитку системи бухгалтерського обліку включає в себе: професійний розвиток та самовдосконалення працівників управління та бухгалтерської служби; планування удосконалюючи заходів та діяльність з їх реалізації та ін.

7. Для суб'єктів малого підприємництва і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності організація бухгалтерського обліку визначається з урахуванням чинних вимог до порядку ведення обліку та принципів доцільності та раціональності.

8. Форми організації і склад її елементів визначаються цим Національним положенням (стандартом), але можуть бути адаптовані до специфіки суб'єкта господарювання та особливостей його організаційної структури та технологічного процесу. Така адаптація не повинна суперечити чинному законодавству й бути спрямованою на забезпечення підвищення ефективності діяльності підприємства.

9. Підприємства можуть не використовувати елементи, що пов'язані з забезпеченням професійного розвитку облікових працівників (крім випадків, якщо таке ігнорування призводить до викривлення даних звітності), а також додавати власні елементи, у разі якщо вони сприятимуть підвищенню точності, об'єктивності

та оперативності формування облікових даних і звітності й не суперечитимуть чинному законодавству.

10. Для забезпечення раціональної організації бухгалтерського обліку необхідно враховувати при її формуванні зовнішні й внутрішні фактори. До перших належать економічні, геополітичні, соціальні та інші фактори. Другі включають технологію виробництва, обсяги та специфіку діяльності суб'єкта господарювання, його організаційну структуру тощо.

11. Обов'язковою умовою формування та удосконалення організації бухгалтерського обліку є її ефективність. З позиції максимальної користі, система повинна давати ефект, вдвічі вищий він понесених витрат на її формування.

12. Підприємства, які згідно законодавства застосовують міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, повинні формувати відповідну організацію бухгалтерського обліку.

### **III. Якісні характеристики організації бухгалтерського обліку та принципи їх забезпечення**

1. Організація бухгалтерського обліку повинна забезпечувати формування інформації, яка необхідна для ефективного управління діяльністю та інших цілей в дохідливій і зрозумілій формі без порушення вимог чинного законодавства.

2. Організація бухгалтерського обліку повинна дозволяти формувати доречну, достовірну, зіставну інформацію, здатну впливати на прийняття рішень зацікавленими користувачами, а також сприяти своєчасній оцінці минулих, сучасних і майбутніх подій з метою недопущення неефективних витрат.

3. Відповідальність за забезпечення формування інформації, яка відповідає вимогам, встановленим п. 1 та 2 цього положення покладається на керівника та головного бухгалтера суб'єкта господарювання.

4. Якісні характеристики організації бухгалтерського обліку: оптимальність структури (відсутність зайвих непродуктивних ланок і працівників); раціональність; самоорганізація у випадку появи нестандартних ситуацій для їх вирішення в правовому полі; саморозвиток (підвищення якісних і оптимізація кількісних параметрів); сприяння професійному росту облікових працівників; здатність своєчасно та в повному обсязі надавати облікову інформацію для управління та прийняття рішень; здатність до упередження непродуктивних витрат.

5. При організації бухгалтерського обліку суб'єкти господарювання зобов'язані дотримуватися принципів, які забезпечують її раціональність. До них належать:

гнучкість (адаптивність) – здатність пристосовуватися до зміни вимог і умов економічного та юридичного середовища з відповідною адаптацією алгоритмів функціонування та структури для збереження оптимального стану;

ефективність – перевищення отриманих вигод від використання обраної форми організації над витратами, понесеними на забезпечення її функціонування. З позиції формалізованого подання це співвідношення може бути абсолютним (різниця між вигодами і витратами) і відносним (співвідношення вигод і витрат). Значення першого має бути додатним, в другого – більшим за 1. Витрати на організацію обліку повинні окупуватися, а результати мати ефект мультиплікації;

надійність (відмовостійкість) – придатність до функціонування за будь-яких умов. З технічної сторони – здатність до збереження облікових даних і самовідновлення системи;



полікритеріальність – множинність форм організації та її складових, що характеризуються різносторонністю функціонального, експлуатаційного, вартісного та інших спрямувань. Такі спрямування можуть бути діаметрально протилежними, але основною умовою організації бухгалтерського обліку має бути позитивний вплив на ефективність облікової системи загалом;

інваріантність – здатність до комплексного вирішення облікових завдань через розгляд кожного окремого випадку як складової загального завдання, поставленого системою управління;

колація – можливість паралельного формування взаємоконтрольованих інформаційних потоків з юридично достовірними обліковими даними;

...

...

Обов'язковим є також врахування при організації бухгалтерського обліку принципів, визначених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в тому числі автономності, безперервності, послідовності та ін.

Важливою вимогою до організації бухгалтерського обліку є забезпечення нею формування неупередженої, зіставної, юридично правильної інформації.

#### **IV. Критерії та оцінка заходів з удосконалення організації бухгалтерського обліку**

1. Організація бухгалтерського обліку в будь-якій формі є структурною складовою підприємств, які відповідно до законодавства зобов'язані її застосовувати для ведення бухгалтерського обліку й складання та подання звітності.

2. Ефективність організації бухгалтерського обліку – це комплексний узагальнюючий показник, що має в своєму складі кількісні та якісні критерії.

3. Основним критерієм ефективності організації бухгалтерського обліку є максимально вигідне співвідношення результатів і витрат.

4. При оцінці ефективності окрім основного критерію необхідно керуватися синергетичним і мультиплікативним ефектом. В цьому контексті доцільно використовувати для оцінки цільовий і системний а також враховувати результати вибіркового підходів.

Цільовий підхід – базується на оцінці здатності організації бухгалтерського обліку до досягнення поставленої мети, яка полягає у формуванні інформаційної бази управління.

Системний підхід – здатність організації бухгалтерського обліку адаптовуватися до зміни законодавчого регулювання, економічної ситуації та інших явищ сучасного зовнішнього й внутрішнього середовища функціонування суб'єкта господарювання.

Вибірковий підхід – орієнтований на здійснення стратегічного вибору пріоритету організації бухгалтерського обліку, який максимально забезпечує рівні задоволення внутрішніх і зовнішніх користувачів облікових даних (навіть у випадку переслідування ними різних цілей).

5. Кількісні показники повинні відповідати загальним і частковим критеріям ефективності.

До загальних критеріїв ефективності організації бухгалтерського обліку належать:

– динаміка (темпи зростання) загальних результатів діяльності суб'єктів господарювання, досягнуті в результаті використання організації обліку (інноваційні

рішення, що були прийняті на основі облікових даних, зниження рівня витрат, в тому числі на саму організацію обліку тощо);

- зниження рівня витрат на формування одиниці виміру інформації (наприклад, кіло- чи мегабіт);
- рівень рентабельності;
- коефіцієнт відповідності управлінським запитам (співвідношення між обсягом запитів і наданими інформаційними даними) та інші.

Часткові критерії ефективності включають в себе показники ефективності використання облікових працівників (як трудових ресурсів) і показники ефективності використання матеріально-технічного забезпечення (матеріально-технічних ресурсів) організації бухгалтерського обліку.

До показників ефективності використання облікових працівників належать:

- продуктивність праці;
- співвідношення темпів зростання продуктивності праці та заробітної плати тощо.

До складу показників ефективності використання матеріально-технічних ресурсів належать:

- фондоємність (співвідношення середньорічної вартості необоротних активів і загального обсягу облікової інформації в обраних одиницях виміру інформації);
- матеріалоємність (співвідношення середньорічної вартості затрачених оборотних активів і загального обсягу облікової інформації в обраних одиницях виміру інформації);
- ... та ін.

До складу якісних показників організації бухгалтерського обліку належать: підвищення рівня якості облікової інформації та рівня задоволеності її користувачів, стабільність і компетенція персоналу, оперативність надання інформації зацікавленим користувачам різних рівнів управління тощо.

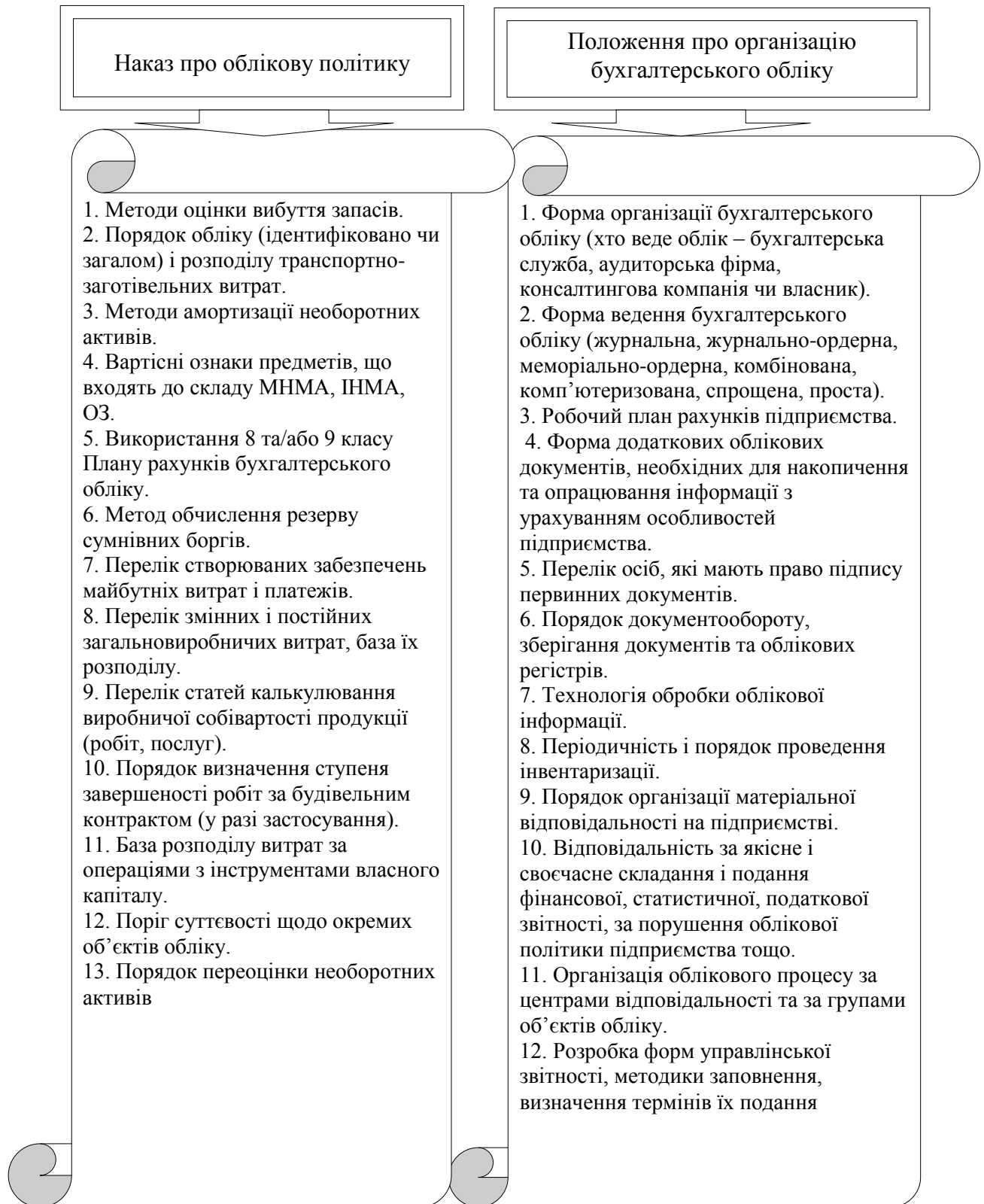
### 10 правил для раціоналізації роботи з первинними документами

- **Правило 1.** Документ визнається первинним, якщо він містить відомості про господарську операцію і підтверджує факт її здійснення; він складається у момент здійснення господарської операції або відразу після її закінчення
- **Правило 2.** Первинний документ може бути складений на бланку типової або довільної форми, але в будь-якому випадку повинен мати обов'язкові реквізити, передбачені п. 2 ст. 9 Закону № 996 і п. 2.4 Положення № 88, такі як:
- найменування підприємства, установи, від імені яких складено документ;
  - назва документа (форми);
  - дата і місце складання документа;
  - зміст та обсяг господарської операції;
  - одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі);
  - посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий або електронний підпис або інші дані, що дозволяють ідентифікувати особу, яка брала участь у господарській операції. Підписи можуть бути скріплені печаткою (п. 2.5 Положення № 88)
- **Правило 3.** Документи заповнюються чорнилом, кульковою ручкою, на принтері або іншими способами, що забезпечують збереженість цих записів протягом установленого терміну зберігання документів
- **Правило 4.** Електронні первинні документи повинні відповідати правилам електронного документообігу, встановленим у Законах № 851 і № 852
- **Правило 5.** Первинні документи повинні бути складені українською мовою або іншою мовою в порядку, визначеному Законом від 05.07.12 р. № 5029-IV «Про принципи державної мовної політики»
- **Правило 6.** Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали і підписали такі документи. Бухгалтер зобов'язаний перевіряти первинні документи в межах своєї компетенції. Якщо документи не відповідають вимогам законодавства у сфері бухгалтерського обліку, їх слід передати керівникові підприємства і потім прийняти до обліку лише на підставі його письмового рішення (п. 2.16 Положення № 88)
- **Правило 7.** Якщо в документах виявлено помилки, то робити підчистки, виправляти неправильні дані не дозволено. Правильний спосіб виправлення – коректурний: неправильний текст або цифри закреслюються так, щоб можна було їх прочитати, над ними пишуться правильні дані, слово «виправлено» і ставиться дата та підпис посадової особи (п. 4.2, 4.4 Положення № 88). Заборонено вносити виправлення до документів, якими оформлені касові, банківські операції та операції з цінними паперами. У цьому випадку документ необхідно заповнити заново (п. 4.5 Положення № 88)
- **Правило 8.** Облік доходів, витрат та інших показників, виходячи з яких визначаються об'єкти оподаткування і податкові зобов'язання, здійснюється на підставі первинних документів бухгалтерського обліку (п. 44.1 ПКУ)
- **Правило 9.** Первинні документи, які підтверджують доходи, витрати, треба зберігати протягом 1095 днів із дня подання податкової звітності, для складання якої вони були використані. Якщо звітність не була подана вчасно – тоді протягом 1095 днів, що настають після закінчення терміну, встановленого для її подання (п. 44.3 ПКУ). Окремі випадки термінів зберігання документів указано в п. 44.4 ПКУ. Порухення термінів зберігання документів спричиняє штраф у розмірі 510 грн., а при повторному порушенні протягом року – у розмірі 1020 грн. (п. 121.1 ПКУ)
- **Правило 10.** У разі втрати, пошкодження або дострокового знищення документів необхідно повідомити про це орган Міністерства доходів і зборів протягом 5 днів. Крім того, втрачені документи повинні бути відновлені протягом 90 днів із дня направлення такого повідомлення

### Правила оформлення первинних документів\*

\*Джерело: розроблено на основі [408]

## Додаток П



**Структура Наказу про облікову політику та Положення про організацію бухгалтерського обліку підприємства\***

*\*Джерело: розроблено автором*

**Товариство з обмеженою відповідальністю «Крона»**

Тернопільська обл., Бережанський р-н, с. Жуків, вул. Золочівська, буд. 1

**НАКАЗ**

«29 » грудня 2012р.

№ 121

**Про облікову політику підприємства та організацію бухгалтерського обліку**

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV (із змінами і доповненнями), Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 грудня 2006 року № 1213, наказів Міністерства аграрної політики України від 11 квітня 2007 року № 254 «Про погодження облікової політики» та від 17. грудня 2007 року № 921 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства», інструкцій, методичних рекомендацій та інших нормативних документів, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності та Статуту підприємства

**НАКАЗУЮ**

1. Затвердити облікову політику підприємства та ввести у дію з 1 січня 2013 року.

2. Головному бухгалтеру Чиж Наталії Петрівні прийняти до виконання затверджену облікову політику підприємства (Додаток 1).

Директор підприємства

*С. М. Лещук*

З наказом ознайомлені:

Чиж Н.П.

Нестерчук В.М.

Боровик В.В.

**Додаток 1**

до Наказу про облікову політику підприємства та організацію бухгалтерського обліку ТОВ „Крона” від «29 » грудня 2014р. № 119

**1. Загальні положення**

**1.1.** Наказ про облікову політику (далі - Наказ) розроблено у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 19 грудня 2006 року № 1213, наказів Міністерства аграрної політики України від 11 квітня 2007 року № 254 та від 17 грудня 2007 року № 921, інструкцій, методичних рекомендацій та інших нормативних документів, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності та Статуту підприємства.

**1.2.** Метою даного Наказу є визначення єдиних по підприємству організаційних та методичних підходів до бухгалтерського обліку, розподілу відповідальності та обов'язків щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, формування первинної документації, складання та подання звітності задля задоволення інформаційних потреб її користувачів.

**2. Організаційно технічні складові облікової політики**

**2.1.** Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та на виконання пункту 4 статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» установити наступну форму організації бухгалтерського обліку:

- бухгалтерський облік здійснюється бухгалтерією підприємства, яку очолює головний бухгалтер;
- кількісний і якісний склад бухгалтерії визначається штатним розкладом підприємства

**2.2.** Права та обов'язки керівника визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та цим Наказом.

**2.2.1.** Керівник підприємства:

- а) створює умови для правильного ведення бухгалтерського обліку;
- б) визначає та затверджує облікову політику підприємства;
- в) забезпечує неухильне виконання всіма підрозділами і службами підприємства вимог головного бухгалтера за дотриманням порядку оформлення та надання до подальшої обробки первинних документів, виробничих і матеріальних звітів тощо;
- г) забезпечує зберігання та утилізацію бухгалтерських документів згідно з встановленими законодавством вимогами.

**2.3.** Права та обов'язки головного бухгалтера і всіх посадових осіб бухгалтерії визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні», цим Наказом та затвердженими посадовими інструкціями.

**2.3.1.** Головний бухгалтер підприємства:

а) забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних основ бухгалтерського обліку, складання та подання у встановлений термін фінансової звітності;

б) організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку усіх господарських операцій, що здійснюються на підприємстві;

в) бере участь в оформленні документів, зв'язаних з нестачею і відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжок і псування цінностей підприємства;

г) забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у відділеннях та відокремлених підрозділах підприємства;

д) розробляє і забезпечує дотримання єдиних організаційних та методичних засад ведення бухгалтерського обліку всіма структурними підрозділами підприємства;

є) розпорядження головного бухгалтера, що стосуються становлення і здійснення бухгалтерського обліку на підприємстві, є обов'язковими до виконання всіма структурними підрозділами і всіма працівниками підприємства;

є) несе відповідальність за недопущення несанкціонованого доступу до облікової інформації підприємства;

ж) цим Наказом головний бухгалтер наділяється правом другого підпису, який він ставить на первинних, бухгалтерських документах, реєстрах бухгалтерського обліку і відповідних звітах;

з) несе особисту відповідальність перед керівником підприємства відповідно до переліку питань, наведених у пункті 2.3.1 цього Наказу.

**2.3.2.** За відсутності головного бухгалтера його обов'язки і відповідальність покладаються на заступника головного бухгалтера.

У разі відсутності, з поважних причин, і головного бухгалтера, і його заступника - на іншого працівника бухгалтерії, відповідно до окремого письмового розпорядження керівника підприємства.

**2.3.3.** Загальну відповідальність за ведення податкового обліку покласти на головного бухгалтера Чиж Н.П.

**2.3.4.** Відповідальним за ведення обліку руху бланків суворої звітності, видачі (здача невикористаних) бланків відповідним посадовим особам, приймання звітності за виданими бланками суворого обліку та їх передача на постійне зберігання до архіву підприємства є бухгалтер з обліку товарно-матеріальних цінностей. Боровик В.В.

**2.3.5.** Із матеріально-відповідальними та підзвітними особами укладаються договори повної матеріальної відповідальності.

### **3. Методичні складові облікової політики**

В цьому розділі розписуються обов'язкові елементи облікової політики відповідно до наказу Мінагрополітики України від 17 грудня 2007 року № 921

«Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства»

3.1. Поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку. Для визначення суттєвості окремих операцій об'єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, за орієнтований поріг суттєвості приймається величина у 5 відсотків від підсумку відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу.

Для визначення суттєвості окремих видів доходів і витрат орієнтованим порогом суттєвості рекомендується величина, що дорівнює 2 відсоткам чистого прибутку (збитку) підприємства.

Порогом суттєвості з метою відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості.

3.2 Облік необоротних активів. До основних засобів рекомендується відносити матеріальні активи, очікуваний термін корисного використання яких складає більше 1 року та вартість якого (без ПДВ) більша 2500 грн. за одиницю.

Нараховувати амортизацію та визначати ліквідаційну вартість по основних засобах рекомендується таким чином:

3.2 Облік необоротних активів. До основних засобів рекомендується відносити матеріальні активи, очікуваний термін корисного використання яких складає більше 1 року та вартість якого (без ПДВ) більша 2500 грн. за одиницю.

Нараховувати амортизацію та визначати ліквідаційну вартість по основних засобах рекомендується таким чином:

№ з /п	Найменування об'єкта необоротних активів	Термін корисного використання (експлуатації), років	Метод нарахування амортизації	Ліквідаційна вартість, грн.
1	2	3	4	5
1. Основні засоби				

Нарахування амортизаційних відрахувань по основних засобах рекомендується здійснювати за прямолінійним методом відповідно до пункту 29 П(С)БО 7.

При застосуванні прямолінійного методу, річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів. Місячна сума амортизації визначається діленням річної суми амортизації на 12.

Переоцінку об'єктів основних засобів здійснювати, у випадках якщо залишкова вартість такого об'єкту істотно відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу (відповідно до пункту 16 П(С)БО 7). Рекомендується проводити переоцінку основних засобів, якщо їх залишкова вартість більш ніж на 10 відсотків відрізняється від справедливої вартості на дату балансу.



Витрати, пов'язані із поліпшенням стану об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція тощо), які призведуть до зростання майбутніх економічних вигод, очікуваних від використання об'єкта, відносити на збільшення первісної вартості основних засобів після їх введення в експлуатацію (відповідно до пункту 14 П(С)БО 7).

Витрати, що виконані з метою підтримання об'єкта у робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включати до складу витрат (відповідно до пункту 15 П(С)БО 7).

До складу малоцінних необоротних матеріальних активів рекомендується відносити матеріальні активи, строк корисного використання (експлуатації) яких більше 1 року та вартість (без ПДВ) менше 2500 грн. за одиницю (відповідно до пункту 5 П(С)БО 7).

Відповідно до пункту 27 П(С)БО 7, амортизацію по малоцінних необоротних матеріальних активах і бібліотечних фондах нараховувати одним з двох варіантів:

– нараховувати у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 % його вартості, яка амортизується, та решта 50 % вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;

– нараховувати в першому місяці використання об'єкта 100 % його вартості (по об'єктах вартість яких (без ПДВ) менше 50 грн.). Здійснювати обов'язкове ведення кількісного обліку малоцінних необоротних матеріальних активів у розрізі матеріально відповідальних осіб до моменту їх повної ліквідації (списання з балансу).

Нараховувати амортизацію та визначати ліквідаційну вартість малоцінних необоротних матеріальних активів таким чином:

№ з /п	Найменування об'єкта Необоротних активів	Термін корисного використання (експлуатації), років	Метод нарахування амортизації	Ліквідаційна вартість, грн.
1	2	3	4	5
2. Малоцінні необоротні матеріальні активи				
		Більше 1 року		

На облік у складі нематеріальних активів брати: придбані права на володіння, користування та розпорядження об'єктами нематеріальних активів, після відчуження їх (прав) від колишніх власників та визначення його вартості.

Програмне забезпечення (комп'ютерні програми) обліковувати на субрахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права».

Первісну вартість об'єкта нематеріального активу визначати відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

№ з /п	Найменування об'єкта необоротних активів	Термін корисного використання (експлуатації), років	Метод нарахування амортизації	Ліквідаційна вартість, грн.
1	2	3	4	5
3. Нематеріальні активи				

Терміни корисного використання основних засобів та нематеріальних активів встановлюються на підставі технічних паспортів та іншої документації на засіданні постійно діючої виробничої комісії, склад якої рекомендується викласти у додатку до розпорядчого документа про облікову політику підприємства.

Рекомендований термін корисного використання нематеріальних активів не повинен перевищувати 20 років.

3.3. Облік запасів. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності регламентується П(С)БО 9.

Відповідно до пункту 16 П(С)БО 9 оцінка при вибутті запасів здійснюється за одним з таких методів:

– ціни продажу.

Оцінку вибуття запасів рекомендується проводити за методом середньозваженої собівартості.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів рекомендується здійснювати щомісячно.

Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням запасів, рекомендується відносити на вартість тих запасів, у зв'язку з придбанням яких ці витрати понесені.

3.19. Порядок оцінювання ступеня завершеності операцій з надання послуг. Відповідно до пунктів 11-14 П(С)БО 15 оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг може проводитись за одним із методів:

– вивченням виконаної роботи;

– визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;

– визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Метод, що використовується на підприємстві для оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг, рекомендується зазначити у розпорядчому документі про облікову політику.

Директор підприємства  
(П.І.Б.)

С. М. Леуцук  
(підпис)

## Облікова політика за МСФЗ

МСФЗ	Сутність
Послідовне застосування	
МСФЗ 8.13	Якщо інше не дозволено стандартом МСФЗ, то облікова політика, прийнята на підприємстві, повинна послідовно застосовуватися щодо всіх аналогічних статей. Наприклад, якщо підприємство вирішує відображати інвестиції у спільно контрольовані підприємства методом пайової участі, то цей метод повинен застосовуватися послідовно щодо всіх інвестицій у спільно контрольовані підприємства; підприємство не може відображати інвестиції в одні спільно контрольовані підприємства методом пайової участі, а в інші – методом пропорційної консолідації
МСФЗ 2.25, 26	Деякі стандарти МСФЗ дозволяють використання різних методів обліку стосовно різних категорій статей. Наприклад, згідно зі МСФЗ 2 «Запаси» потрібно, щоб фактична собівартість усіх запасів, що мають аналогічні характеристики і призначення в рамках підприємства, розраховувалася за однією і тією ж формулою, але при цьому стандарт також визнає, що може бути обґрунтованим використання різних формул розрахунку фактичної собівартості щодо запасів, що мають різні характеристики і призначення. Тим не менш, у МСФЗ 2 зазначається, що різне географічне розташування об'єктів запасів саме по собі не є достатньою підставою для використання різних формул для розрахунку їх фактичної собівартості. Наприклад, нафтовидобувне підприємство не може розраховувати фактичну вартість запасів, використовуючи метод середньозваженої вартості щодо поставок сирової нафти в США і метод ФІФО щодо запасів сирової нафти в інших країнах. Також у виробника є електронні мікросхеми, призначені для використання в промисловому обладнанні і в побутових приладах. Вважаємо, що фактична вартість електронних мікросхем, що використовуються в різного виду кінцевій продукції, може оцінюватися по-різному. Однак ми вважаємо, що за наявності відмінностей у демографічних характеристиках споживачів (наприклад, кінцевий користувач і підприємство роздрібної торгівлі), їх не можна вважати достатньою підставою, згідно із МСФЗ 2 для розділення запасів на різні категорії, що відрізняються за характеристиками або призначенням, а отже, вони не дозволяють застосовувати різні формули розрахунку фактичної вартості
МСФЗ 27.28	Облікова політика всередині групи підприємств повинна бути однаковою. Виняток становлять договори страхування, які відображаються в обліку відповідно до вимог МСФЗ (IFRS) 4 «Договори страхування», і їх не потрібно однаково враховувати в рамках всієї групи
Професійне судження	
МСФЗ	Підприємство повинно розкривати інформацію про професійні судження (відмінні від попередніх оцінок), використані керівництвом підприємства в процесі застосування положень облікової політики. Розкривати інформацію потрібно щодо тих професійних суджень, які чинять найбільш істотний вплив на оцінку показників у фінансовій звітності (наприклад, судження про те, чи відбувся перехід ризиків і вигод, або про наявність контролю над підприємством спеціального призначення)
Розрахункові оцінки	
МСФЗ 1.116	Підприємство повинно розкривати інформацію про основні припущення, що стосуються розвитку подій у майбутньому, а також про способи та джерела, використані при оцінці невизначеності. В обов'язковому порядку розкривається інформація про оцінки, які несуть значний ризик необхідності проведення істотних коригувань балансової вартості активів та зобов'язань протягом наступного звітного року. Припущення, покладені в основу таких розрахункових оцінок, можуть бути найбільш складними, суб'єктивними або багатоконпонентними, тому слід ретельно продумати розкриття відповідної інформації

## Додаток Т

**Особливості підприємств переробної промисловості, які впливають на організацію обліку, контролю і аналізу**

Виробничі особливості переробних підприємств	Напрями здійснення контролю і аналізу
Наявність виробничих підрозділів, яким видається сировина і матеріали і від яких оприбутковується готова продукція	Облік, контроль і аналіз якості сировини, що купується, затрат на її транспортування і зберігання
Сировина і матеріали відпускаються у виробництво за встановленими нормами	Облік, контроль і аналіз дії норм та їх обґрунтованості
Планується випуск продукції, розраховуються потреби в сировині і матеріалах, формуються документи на їх відпуск у виробництво	Контроль і аналіз запасів на всіх стадіях виробничого процесу
Складається планова і фактична калькуляція собівартості виробництва одиниці продукції кожного виду, з урахуванням допоміжних виробництв	План-фактний облік, контроль і аналіз руху за кожним видом продукції, що виготовляються
Сировина і готова продукція мають певний термін придатності (зберігання)	Облік, контроль і аналіз термінів придатності виробничих рецептур; облік, контроль і аналіз «затрати-обсяг-прибуток»
Інтенсивний рух готової продукції на складі	Облік, контроль і аналіз ритмічності виробництва та товарообігу
Цілодобовий режим роботи підприємств (на окремих підприємствах)	Облік, контроль і аналіз оптимальності діючих систем оплати праці та її продуктивності
Значна кількість побічних продуктів	Облік, контроль і аналіз попиту і цін на побічні продукти з метою визначення додаткового прибутку у разі їх продажу
Сезонна залежність виробничого процесу (на окремих підприємствах)	Облік, контроль і аналіз сезонності виробництва і споживання продукції, а також попиту та пропозиції її на ринку
Укладаються договори з багатьма контрагентами	Облік, контроль і аналіз договірних відносин (особливо при роботі за давальницькою схемою); зовнішнього середовища, цінової політики та конкурентоспроможності продукції
Територіальна розподіленість переробних підприємств, при віддаленості складських приміщень або торгових точок	Облік, контроль і аналіз затрат за сегментами, її оптимізації на транспортування сировини та готової продукції
Значна зношеність виробничого обладнання	Облік, контроль і аналіз ступеня зношеності виробничого обладнання, привабливості інвестиційних проектів

## Додаток У

**Перелік основних підприємств Тернопільської області з виробництва харчових продуктів**

№ з/п	Назва підприємства	Код ЄДРПОУ	Вид економічної діяльності	Продукція	Адреса здійснення діяльності
1	2	3	4	5	6
1	ТЗОВ «СКАЛАТ М'ЯСО»	36370130	Виробництво харчових продуктів	М'ясо великої рогатої худоби, свинина	Тернопільська обл., Підволочиський р-н, м.Скалат, вул.Грушевського, буд.86
2	ЗАКРИТЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «АГРОПРОДУКТ»	25347839	Виробництво харчових продуктів	М'ясо великої рогатої худоби	Тернопільська обл., Чортківський р-н, с.Росохач
3	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ЗАГОТСЕРВІС»	30915913	Виробництво харчових продуктів	М'ясо великої рогатої худоби	Тернопільська обл., Підволочиський р-н, смт Підволочиськ, вул. Незалежності, буд. 15а
4	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «МИКУЛИН»	31877277	Виробництво харчових продуктів	М'ясо великої рогатої худоби	Тернопільська обл., Теремовлянський р-н, смт Микулинці, вул. Міцкевича, буд. 12
5	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «АГРОСВІТ»	32291312	Виробництво харчових продуктів	М'ясо великої рогатої худоби	Тернопільська обл., Заліщицький р-н, с.Торське, вул.Складська, буд. 2а
6	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «БІЛИЙ БЕРЕГ»	35039068	Виробництво харчових продуктів	М'ясо свійської птиці	Тернопільська обл., Зборівський р-н, м.Зборів, вул. Куклинецька, буд. 90
7	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ЗАГОТІВЕЛЬНИК – 2009»	36467528	Виробництво харчових продуктів	М'ясо великої рогатої худоби	Тернопільська обл., м.Чортків, вул. Незалежності, буд. 66, кв. 3
8	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «КРЕМЕНЕЦЬКИЙ М'ЯСОКОМБІНАТ»	36993012	Виробництво харчових продуктів	М'ясо великої рогатої худоби	Тернопільська обл., Кременецький р-н, м.Кременець, вул. Текстильників, буд. 1
9	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «М'ЯСОПРОДУКТ МПК»	37576802	Виробництво харчових продуктів	М'ясо великої рогатої худоби	Тернопільська обл., Тернопільський р-н, с.Ступки
10	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ГЕФЕСТ ЗАХІДАГРО»	37984449	Виробництво харчових продуктів	М'ясо великої рогатої худоби, свинина	Тернопільська обл., Заліщицький р-н, с.Торське, вул. Складська, буд. 2, корп. А
11	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «МАСАР-АГРО»	00907220	Виробництво харчових продуктів	Вироби ковбасні	Тернопільська обл., Гусятинський р-н, м.Копичинці, вул. Івана Богуна, буд. 1
12	СПІЛЬНЕ УКРАЇНСЬКО-ПОЛЬСЬКЕ ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «М'ЯСОВІТА»	24627442	Виробництво харчових продуктів	Вироби ковбасні	Тернопільська обл., Тернопільський р-н, с.драганівка

## Продовження додатка У

1	2	3	4	5	6
13	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ЗІРКА»	30135783	Виробництво харчових продуктів	Вироби ковбасні	Тернопільська обл., Гусятинський р-н, м.Копичинці, вул. Чортківська, буд. 64
14	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «АГРОВІТА ЛТД»	30356828	Виробництво харчових продуктів	Вироби ковбасні	Тернопільська обл., Збаразький р-н, м.Збараж, вул. Тимірязєва, буд. 5
15	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «М'ЯСНИК»	33799442	Виробництво харчових продуктів	Вироби ковбасні	Тернопільська обл., Гусятинський р-н, м.Хоростків, вул. Незалежності, буд. 1 "Г"
16	ДОЧІРНІ ПІДПРИЄМСТВО «ДІНТЕР УКРАЇНА СКАЛА» ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ДІНТЕР УКРАЇНА»	35368754	Виробництво харчових продуктів	Соки фруктові та овочеві	Тернопільська обл., Борщівський р-н, смт Скала-подільська, вул. Кам'янець-подільська, буд. 1, корп. А
17	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІМ-СІМ»	31021570	Виробництво харчових продуктів	Заморожені овочі, ягоди	Тернопільська обл., Тернопільський р-н, с.Острів, вул. Промислова, буд. 9
18	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «КРОНА»	31274076	Виробництво харчових продуктів	Консерви плодоовочеві	Тернопільська обл., Бережанський р-н, с.Жуків, вул. Золочівська, буд. 1
19	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «АГРОСПЕЦГОСП»	34699310	Виробництво харчових продуктів	Соки фруктові та овочеві, консерви плодоовочеві	Тернопільська обл., Березанський р-н, с.Жовнівка
20	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «БЛАГОТРЕЙД»	38687141	Виробництво харчових продуктів	Смажені горіхи, насіння	Тернопільська обл., Тернопільський р-н, с.Довжанка, вул. Містечко.48
21	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ЗАХІД-АГРОІНВЕСТ»	32865702	Виробництво харчових продуктів	Олія соняшникова нерафінована	Тернопільська обл., м.Ланівці, вул. Загребельна, буд.5
22	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ШУМСЬКИЙ МАСЛОЗАВОД»	00447155	Виробництво харчових продуктів	Молочні продукти	Тернопільська обл., Шумський р-н, м.Шумськ, вул. Івана Франка, буд. 10
23	ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «БОРЩІВСЬКИЙ СИРЗАВОД»	00447184	Виробництво харчових продуктів	Молочні продукти	Тернопільська обл., Борщівський р-н, м.Борщів, вул. Промислова, буд. 2
24	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «АЛЬМА-ВІТА»	22335971	Виробництво харчових продуктів	Молочні продукти	Тернопільська обл., Теревовлянський р-н, с.Золотники, вул. Містечко, буд. 52
25	ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД»	30356917	Виробництво харчових продуктів	Молочні продукти	м.Тернопіль, вул. Лозовецька, буд. 28

## Продовження додатка У

1	2	3	4	5	6
26	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «БУЧАЦЬКИЙ СИРЗАВОД»	30811896	Виробництво харчових продуктів	Молочні продукти	Тернопільська обл., Бучацький р-н, м.Бучач, вул. Галицька, буд. 176
27	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «КРЕМЕНЕЦЬКЕ МОЛОКО»	30917423	Виробництво харчових продуктів	Молочні продукти	Тернопільська обл., Кременецький р-н, м.Кременець, вул. Дубенська, буд. 111
28	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ЧОРТКІВМОЛОКО»	00006183	Виробництво харчових продуктів	Молочні продукти	Тернопільська обл., м.Чортків, вул.Копичинецька, 120
29	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ГАЛИЧИНА ЛАСУНКА»	00447238	Виробництво харчових продуктів	Морозиво	м.Тернопіль, вул. Поліська, буд. 10
30	ДЕРЖАВНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ЧОРТКІВСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ» ДЕРЖАВНОГО АГЕНТСТВА РЕЗЕРВУ УКРАЇНИ	00956187	Виробництво харчових продуктів	Борошно	Тернопільська обл., м.Чортків, вул. Білецька, буд. 2
31	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ЕКОР ТЗ»	02973445	Виробництво харчових продуктів	Крупи гречані	м.Тернопіль, вул. Лук'яновича, буд. 3 а
32	СЕЛЯНСЬКЕ (ФЕРМЕРСЬКЕ) ГОСПОДАРСТВО "ОЛІЙНИК"	24632762	Виробництво харчових продуктів	Борошно	Тернопільська обл., Тернопільський р-н, с.Довжанка
33	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «НАДЗБРУЧЧЯ МЛИН»	31273748	Виробництво харчових продуктів	Борошно	Тернопільська обл., Підволочиський р-н, смт Підволочиськ, вул. Незалежності, буд. 25
34	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ВИРОБНИЧО-ТРАНСПОРТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ХАРЧОВИК»	31490657	Виробництво харчових продуктів	Кукурудзяні палички	Тернопільська обл., Тернопільський р-н, с.Довжанка
35	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ЗАХІД-ХЛІБ-ЗБУТ-2002»	31914381	Виробництво харчових продуктів	Борошно	м.Тернопіль, вул. Гайова, буд. 44 а
36	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СКАЛА – ДАР»	35970041	Виробництво харчових продуктів	Борошно, крупи	Тернопільська обл., Підволочиський р-н, м.Скалат, вул. Івгена Коновальця, буд. 37
37	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «САМОЛУСКІВСЬКИЙ КРОХМАЛЬНИЙ ЗАВОД»	36543247	Виробництво харчових продуктів	Крохмаль картопляний	Тернопільська обл., Гусятинський р-н, с.Самолусківці, вул. Лесі Українки, буд. 2

## Продовження додатка У

1	2	3	4	5	6
38	ФІЛІЯ ПУБЛІЧНОГО АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА «ДЕРЖАВНА ПРОДОВОЛЬЧО-ЗЕРНОВА КОРПОРАЦІЯ УКРАЇНИ» «ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ КОМБІНАТ ХЛІБОПРОДУКТІВ»	37506286	Виробництво харчових продуктів	Борошно	м.Тернопіль, вул.Гайова, буд.21
39	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ТОВСТЕНЬКІВСЬКИЙ КРОХМАЛЬНИЙ ЗАВОД»	37694603	Виробництво харчових продуктів	Крохмаль картопляний	Тернопільська обл., Чортківський р-н, с.Товстенке, вул. Центральна, буд. 57
40	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «БУЧАЧХЛІБПРОМ»	05510898	Виробництво харчових продуктів	Хліб та вироби хлібобулочні	Тернопільська обл., Бучацький р-н, м.Бучач, вул. Галицька, буд. 185
41	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «МИКУЛИНЕЦЬКИЙ ХЛІБЗАВОД»	05510906	Виробництво харчових продуктів	Хліб та вироби хлібобулочні	Тернопільська обл., Терновлянський р-н, смт Микулинці, вул. Санаторна, буд. 1
42	СПІЛЬНЕ МАЛЕ ПІДПРИЄМСТВО «ФОРУМ»	14032498	Виробництво харчових продуктів	Хліб та вироби хлібобулочні	м.Тернопіль, вул. Шептицького, буд. 2
43	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ЛАРС»	21139133	Виробництво харчових продуктів	Хліб та вироби хлібобулочні	Тернопільська обл. Тернопільський р-н. смт.в.Березовиця, вул.С.Бандери, буд. 30
44	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ДАРТ»	22601906	Виробництво харчових продуктів	Хліб та вироби хлібобулочні	м.Тернопіль, вул. Київська, буд. 8, кв. 152
45	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «МОНОЛІТ»	30066998	Виробництво харчових продуктів	Хліб та вироби хлібобулочні	м.Тернопіль, пров. Цегельний, буд. 1
46	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ТЕРНОПІЛЬХЛІБПРОМ»	30836947	Виробництво харчових продуктів	Хліб та вироби хлібобулочні	м.Тернопіль, вул. Степана Будного, буд. 3
47	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «АНДРІАТИКА»	31273863	Виробництво харчових продуктів	Хліб та вироби хлібобулочні	Тернопільська обл., Заліщицький р-н, м.Заліщики, вул. Поповича, буд. 6
48	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ХЛІБОДАР ПЛЮС»	34401973	Виробництво харчових продуктів	Хліб та вироби хлібобулочні	Тернопільська обл., Тернопільський р-н, смт Великі Бірки, вул. Дичківська, буд. 1
49	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «БЕКЕРАЙ»	35846436	Виробництво харчових продуктів	Хліб та вироби хлібобулочні	Тернопільська обл., Кременецький р-н, м.Кременець, вул. Вокзальна, буд. 3
50	ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ШУМСЬК ХЛІБ»	38043889	Виробництво харчових продуктів	Хліб та вироби хлібобулочні	Тернопільська обл., Шумський р-н, м.Шумськ, вул. Заводська, буд. 2 "а"



1	2	3	4	5	6
51	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІМ-СІМ»	31021570	Виробництво харчових продуктів	Заморожені овочі, ягоди	Тернопільська обл., Тернопільський р-н, с.Острів, вул. Промислова, буд. 9
52	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СІМ-СІМ»	31021570	Виробництво харчових продуктів	Заморожені овочі, ягоди	Тернопільська обл., Тернопільський р-н, с.Острів, вул. Промислова, буд. 9
53	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «РМФ»	22602774	Виробництво харчових продуктів	Кукурудзяні палички	Тернопільська обл., Тербовлянський р-н, м.Тербовля, вул. Січових стрільців, буд. 57
54	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «СП ПРОДСЕРВІС»	37737704	Виробництво харчових продуктів	Вироби макаронні	Тернопільська обл., Бережанський р-н, м.Бережани, вул. Львівська, буд. 100
55	ТОВ «РАДЕХІВСЬКИЙ ЦУКОР»	3615318	Виробництво харчових продуктів	Цукор білий кристалічний	Тернопільська обл., Чортківський р-н, смт.Заводське, вул. Франка, 1
56	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ЛАНІВЕЦЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД»	37377760	Виробництво харчових продуктів	Цукор білий кристалічний	Тернопільська обл., Лановецький р-н, м.Ланівці, вул. Вишнівецька, буд. 35
57	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ХОРОСКІВСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД»	37753642	Виробництво харчових продуктів	Цукор білий кристалічний	Тернопільська обл., Гусятинський р-н, м.Хоростків, вул. Заводська, буд. 1
58	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ЗБАРАЖСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД»	37753679	Виробництво харчових продуктів	Цукор білий кристалічний	Тернопільська обл., Збаразький р-н, м.Збараж, майд. Кармелюка, буд. 1
59	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «КОЗІВЗЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД»	37822726	Виробництво харчових продуктів	Цукор білий кристалічний	Тернопільська обл., Козівський р-н, смт Козова, вул. Заводська, буд. 1
60	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «НАДЗБРУЧЧЯ ХЛІБ»	31273795	Виробництво харчових продуктів	Хліб та вироби хлібобулочні	Тернопільська обл., Підволочиський р-н, смт Підволочиськ, вул. 22 січня, буд. 7
61	ПРИВАТНЕ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКЕ ПІДПРИЄМСТВО АГРОФІРМА «ГОРИНЬ»	03782954	Виробництво харчових продуктів	Готові корми для тварин	Тернопільська обл., Лановецький р-н, с.Борсуки
62	ПРИВАТНЕ АГРОПРОМИСЛОВЕ ПІДПРИЄМСТВО «АГРОПРОДСЕРВІС»	30356854	Виробництво харчових продуктів	Готові корми для тварин	Тернопільська обл., Тернопільський р-н, с.Настасів
63	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ОРГАНІКА»	31104672	Виробництво харчових продуктів	Готові корми для тварин	Тернопільська обл., м.Чортків, вул. Носа, буд. 1
64	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ЗАХІД АГРОПРОДУКТ»	31877853	Виробництво харчових продуктів	Готові корми для тварин	Тернопільська обл., Бучацький р-н, м.Бучач, вул. Галицька, буд. 174

### Контроль якості сировини (матеріалів), що приймаються на склад

Підприємство \_\_\_\_\_ Склад № \_\_\_\_\_

Дата \_\_\_\_\_ Постачальник \_\_\_\_\_

Години \_\_\_\_\_ № транспортного засобу \_\_\_\_\_

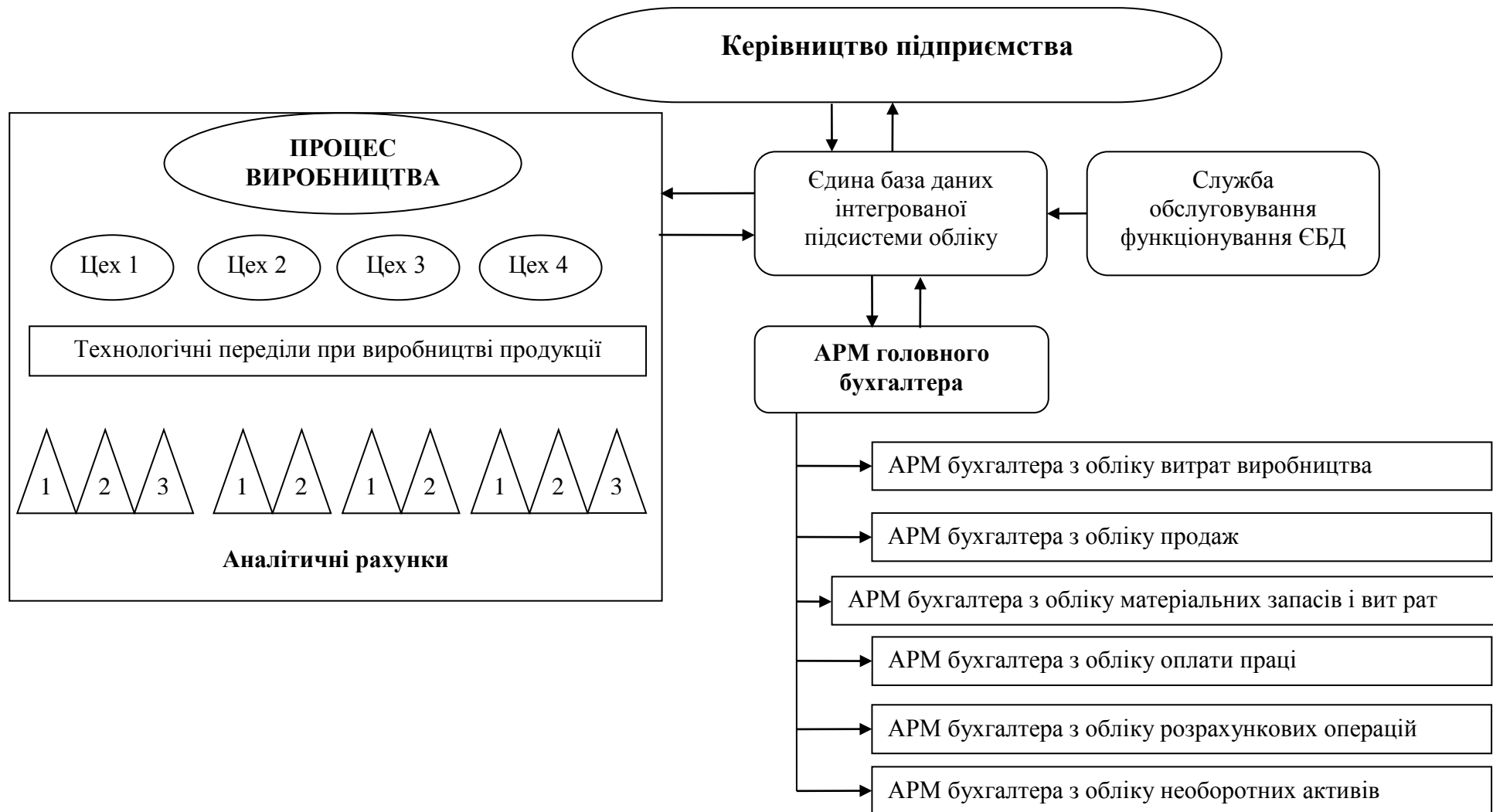
Найменування сировини (матеріалів) \_\_\_\_\_

Критерії	Відповідність вимогам		
	Так	Ні	Примітка
<b>Умови транспортування</b>			
Санітарний стан кузова			
Санітарний паспорт автомобіля			
Спецодяг і гігієна водія			
Умови транспортування			
<b>Якість сировини (матеріалів)</b>			
Температура товару			
Органолептичні показники (запах, колір, консистенція)			
Якість (сорт, категорія )			
Термін придатності			
Упаковка			
Маркування			
Супровідні документи			
Інші показники			

Прийнято / прийнято з застереженням

Особа, що здійснювала приймання \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
підпис прізвіще

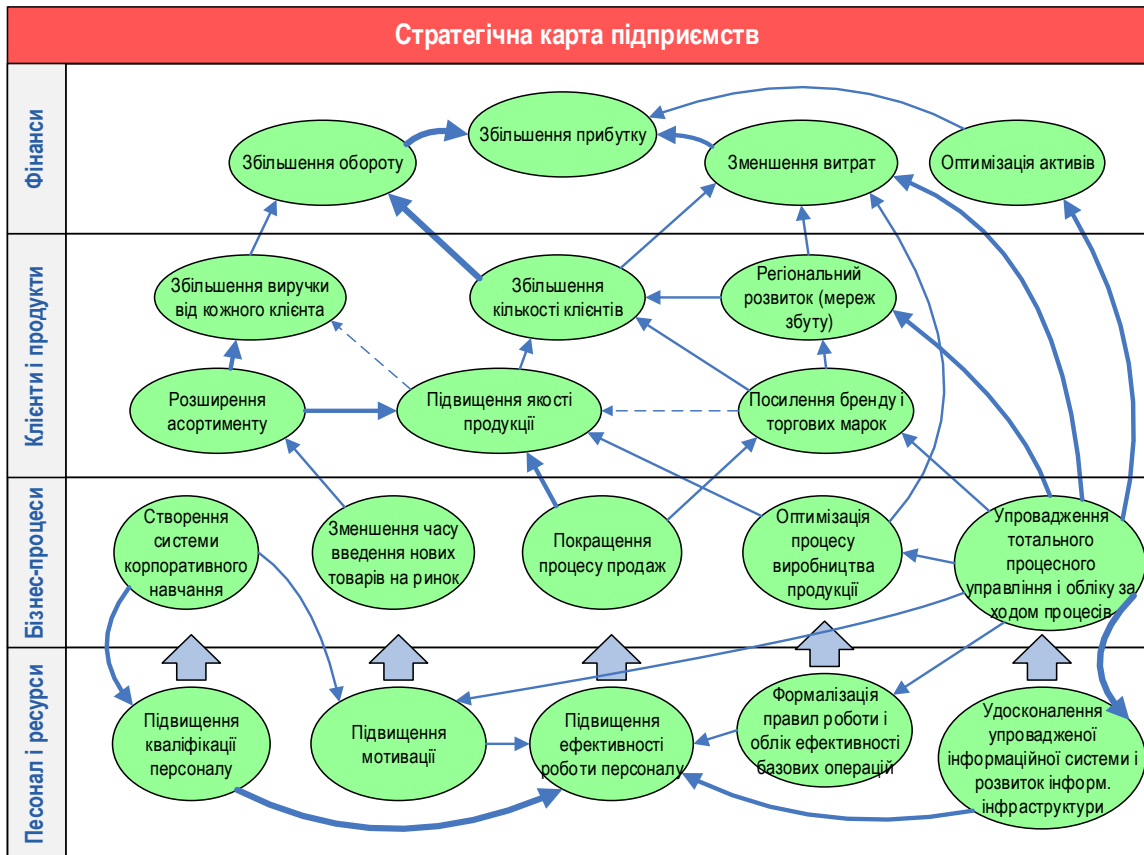
Особа, що супроводжувала вантаж \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_  
підпис прізвіще



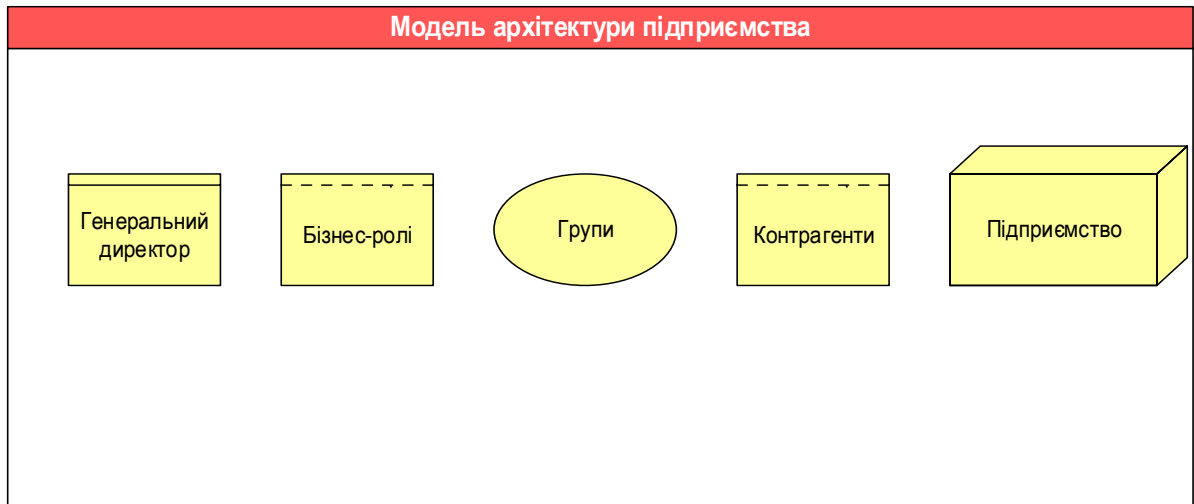
### Підсистема інтегрованого обліку та контролю витрат на виробництво продукції переробних підприємств

*Розроблено автором*

Додаток Ц  
Додаток Ц.1



**Рис. 1. Стратегічна карта для підприємств: ПАТ «Тернопільський молокозавод», Філія «Монастирський молочний завод» ТЗОВ «Продагроальянс», ПП «Альма-Віта»**



*Рис. 2. Модель архітектури підприємств за відповідальністю*

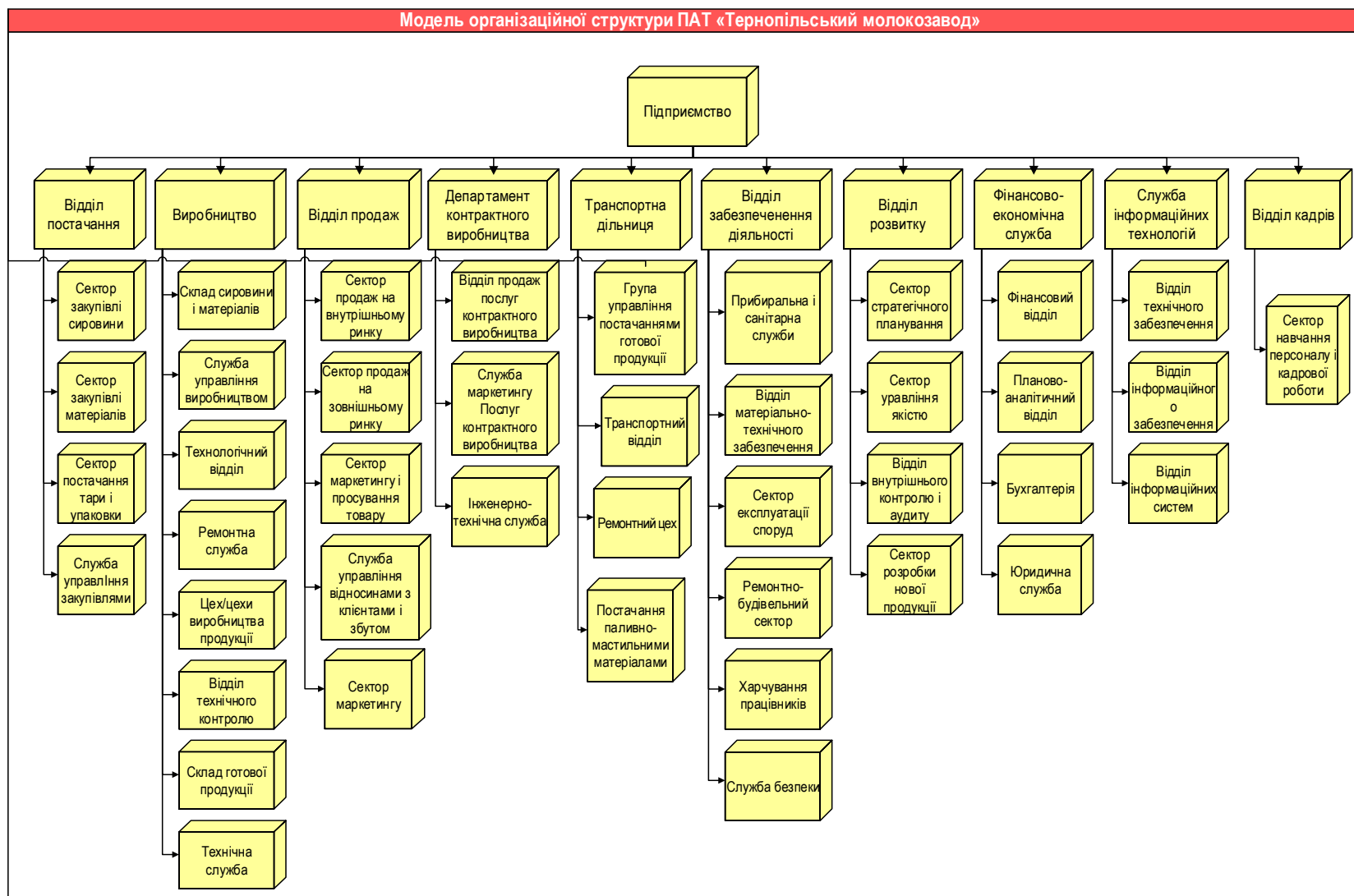


Рис. 3. Організаційна структура ПАТ «Тернопільський молокозавод»

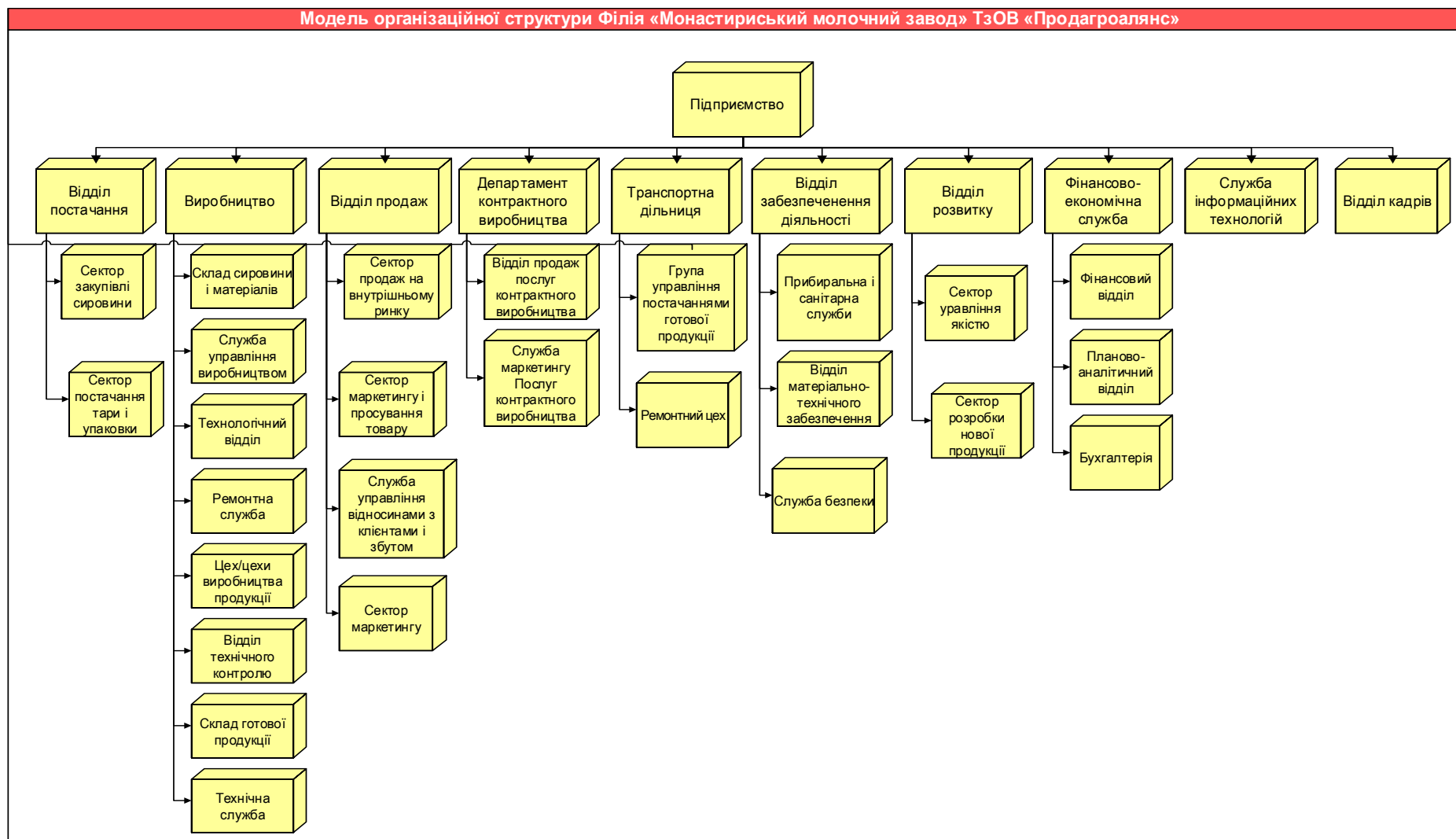


Рис. 4. Організаційна структура Філія «Монастирський молочний завод» ТЗОВ «Продагроальянс»

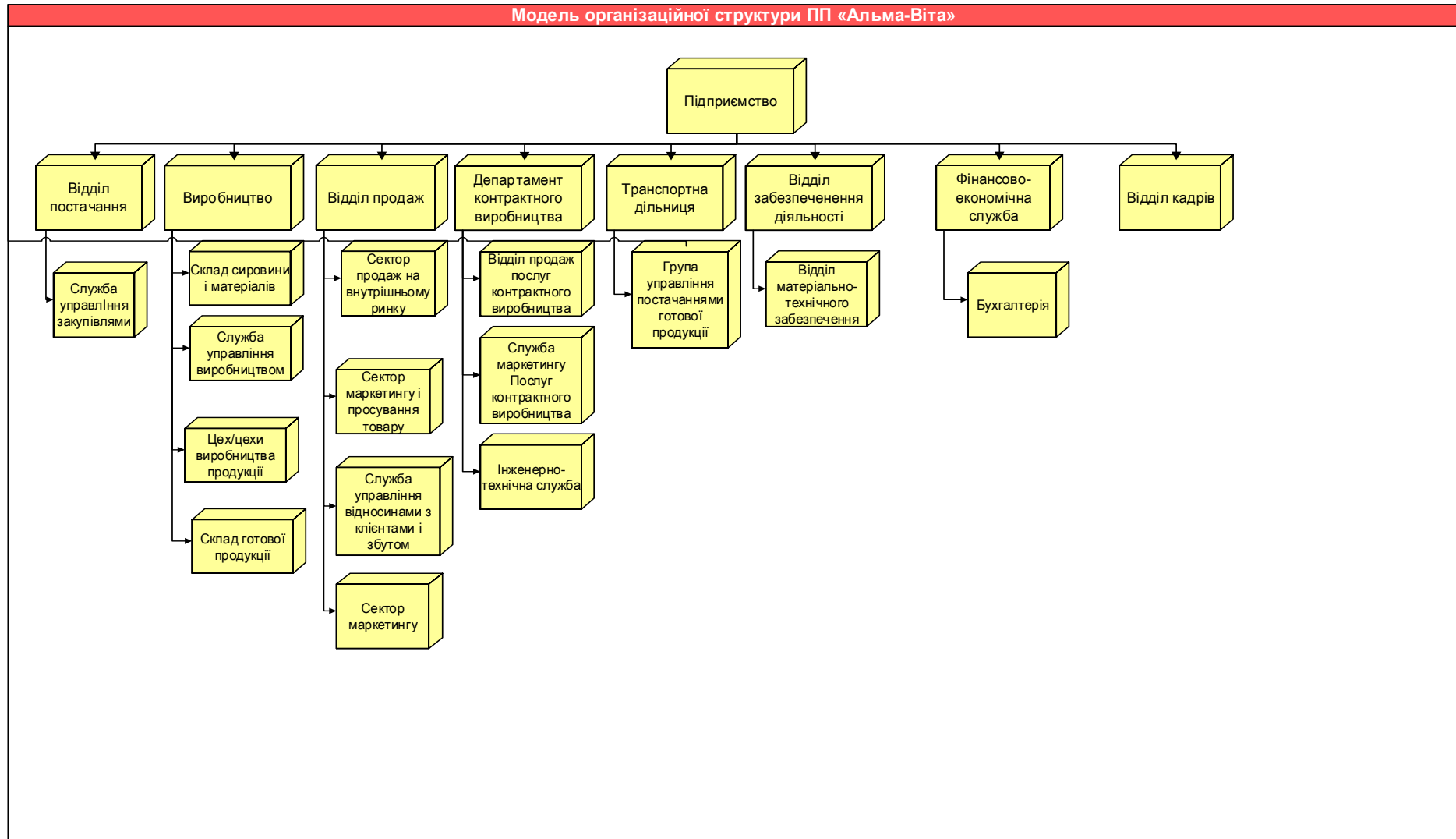
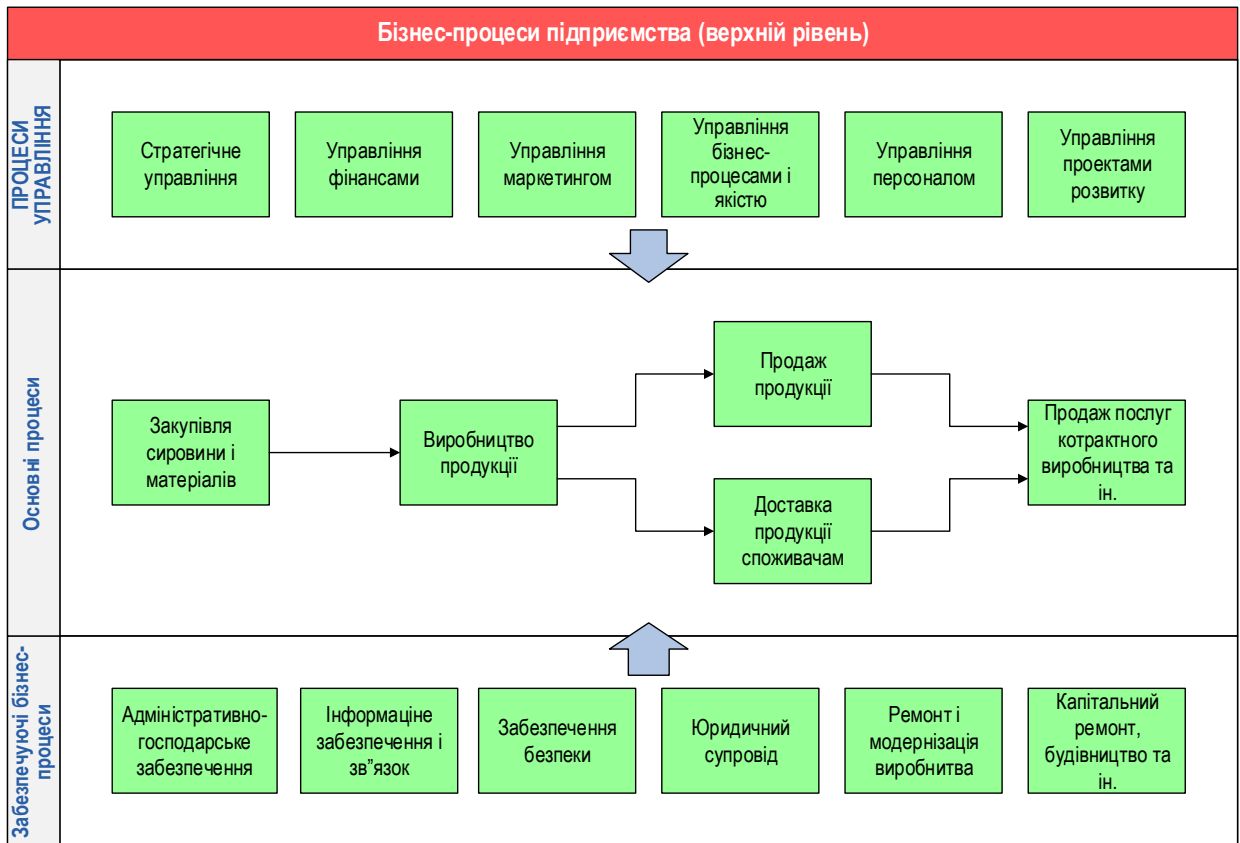
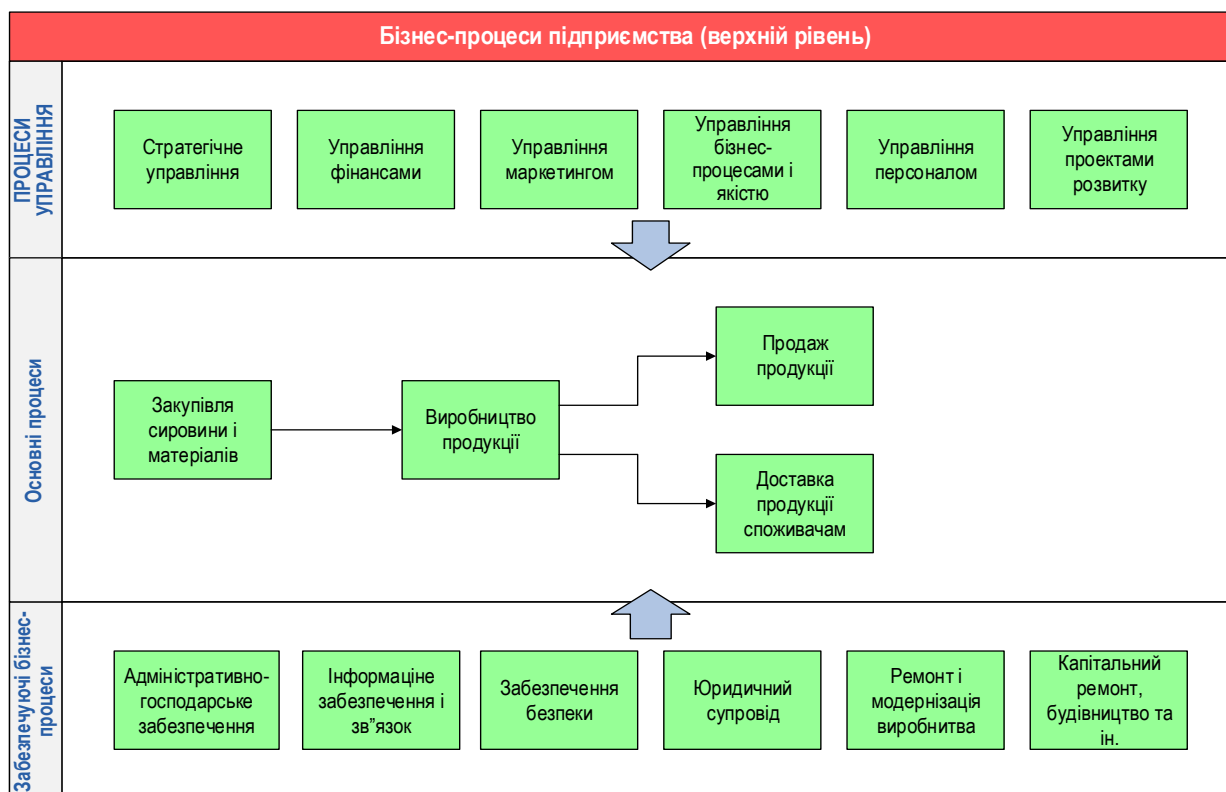


Рис. 5. Організаційна структура ПП «Альма-Віта»





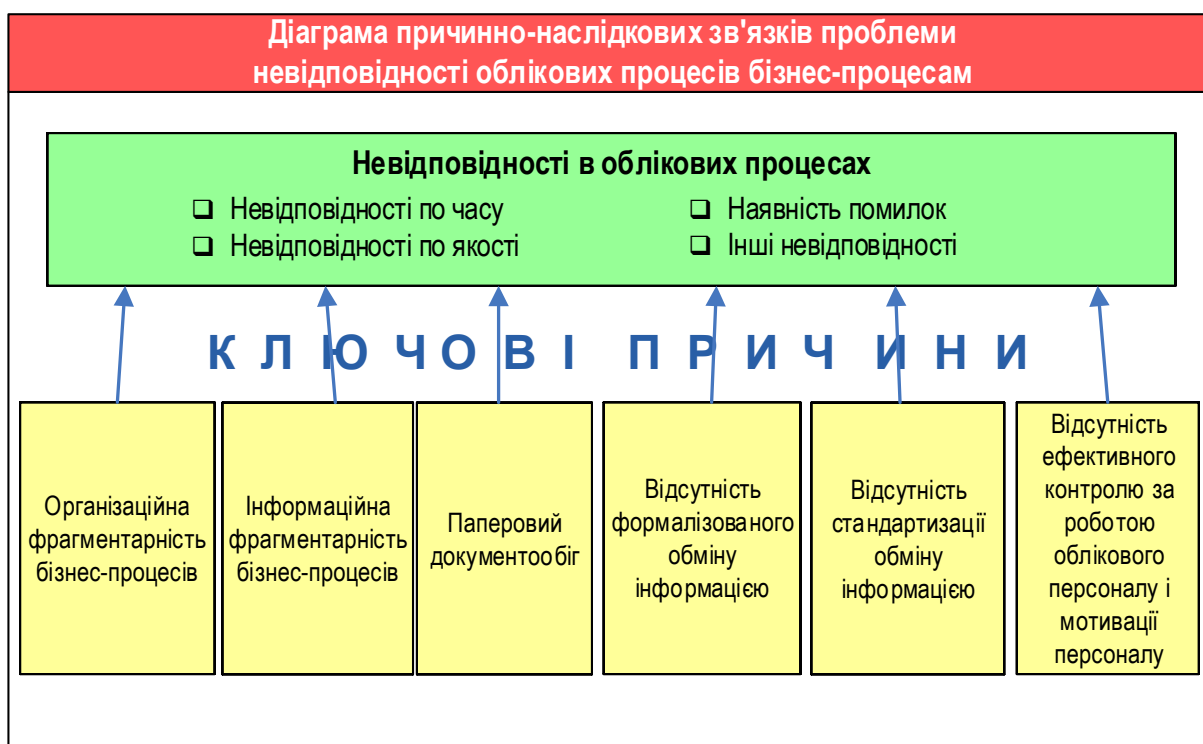
*Рис. 6. Бізнес-процеси ПАТ «Тернопільський молокозавод»*



**Рис. 7. Бізнес-процеси підприємств: Філія «Монастирський молочний завод» ТЗОВ «Продагроальянс», ПП «Альма-Віта»**



*Рис. 1. Структура проблем організації обліку на підприємствах*



*Рис. 2. Структура проблеми невідповідності обліку реальним бізнес-процесам*



*Рис. 3. Структура проблеми уніфікації бізнес-правил*

### Щ.1. Аналіз якості відповідальності за облік бізнес-процесів верхнього рівня підприємства ПАТ «Тернопільський молокозавод»

(з використанням пакету прикладних програм ARIS Business Studio Toolkit)



















Якість відповідальності за діяльність підприємства та організацію ефективного бухгалтерського обліку: 63,211 %  
 Сума ваг критеріїв відповідальності : 100 %

#### В. Основні бізнес-процеси

Якість відповідальності за облік основної діяльності та основну діяльність: 69,8 %

#### Розрахунок якості відповідальності за облік основної діяльності та основну діяльність

№	Бізнес-процес	Якість, %	№	Відповідність процесу критерію	Назва критерію	Вага, %
В1.	Закупівля сировини і матеріалів	54	АЕ1.1.	2   Низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			АЕ1.3.	2   Низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			АЕ1.4.	1   Дуже низька відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			АЕ1.5.	4   Висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			АЕ1.7.	5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			АЕ1.6.	4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			АЕ1.2.	1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
В2.	Виробництво продукції	89	АЕ1.1.	5   Дуже висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			АЕ1.2.	3   Середня відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			АЕ1.3.	4   Висока відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			АЕ1.4.	4   Висока відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			АЕ1.5.	5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			АЕ1.7.	5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			АЕ1.6.	5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
В3.	Продаж продукції	80	АЕ1.1.	4   Висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			АЕ1.2.	3   Середня відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			АЕ1.3.	3   Середня	Наявність опису і регламенту	10

				відповідність	процесу (бізнес-правил)	
			АЕ1.4.	   4   Висока відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			АЕ1.5.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			АЕ1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			АЕ1.6.	   4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
В4.	Продаж послуг контрактного виробництва	56	АЕ1.1.	   3   Середня відповідність	Наявність меж процесу	15
			АЕ1.3.	   3   Середня відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			АЕ1.2.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			АЕ1.4.	   3   Середня відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			АЕ1.5.	   3   Середня відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			АЕ1.7.	   4   Висока відповідність	Наявність мотивації	10
			АЕ1.6.	   3   Середня відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
В5.	Постачання продукції споживачам	70	АЕ1.1.	   4   Висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			АЕ1.2.	   2   Низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			АЕ1.3.	   4   Висока відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			АЕ1.4.	   1   Дуже низька відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			АЕ1.5.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			АЕ1.7.	   3   Середня відповідність	Наявність мотивації	10
			АЕ1.6.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20






















## S. Забезпечуючі бізнес-процеси

Якість відповідальності за облік забезпечуючих бізнес-процесів і забезпечуючі бізнес-процеси : 63,333 %

### Розрахунок

№	Бізнес-процес	Якість, %	№	Відповідність процесу критерію	Назва критерію	Вага, %
S1.	Адміністративно-господарське забезпечення	52	AE1.5.	5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	3   Середня відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.1.	1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.3.	1   Дуже низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	1   Дуже низька відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
S2.	Інформаційне забезпечення і зв'язок	46	AE1.5.	3   Середня відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.1.	1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.3.	1   Дуже низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	1   Дуже низька відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
S3.	Забезпечення безпеки	62	AE1.3.	2   Низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	3   Середня відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	4   Висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.1.	1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15



S4.	Юридичний супровід	59	AE1.3.	 2 Низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	 3 Середня відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	 4 Висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	 4 Висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	 5 Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.2.	 1 Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			AE1.1.	 1 Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
S5.	Ремонт і модернізація виробництва	82	AE1.1.	 5 Дуже висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	 2 Низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			AE1.3.	 5 Дуже висока відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	 2 Низька відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	 5 Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	 5 Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	 5 Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
S6.	Капітальний ремонт, будівництво та ін.	79	AE1.1.	 5 Дуже висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	 2 Низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			AE1.3.	 2 Низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	 4 Висока відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	 4 Висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	 5 Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	 5 Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20























## М. Бізнес-процеси управління

Якість відповідальності за облік управлінських процесів і управлінські процеси :

56,5 %

### Розрахунок

№	Бізнес-процес	Якість, %	№	Відповідність процесу критерію	Назва критерію	Вага, %
М1.	Стратегічне управління	39	AE1.5.	2   Низька відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	3   Середня відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.1.	1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.3.	1   Дуже низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	1   Дуже низька відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
М2.	Управління фінансами	71	AE1.2.	4   Висока відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.1.	2   Низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.3.	3   Середня відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	3   Середня відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	4   Висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
М3.	Управління маркетингом	48	AE1.2.	1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.3.	1   Дуже низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	3   Середня відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	3   Середня відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	3   Середня відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20

			AE1.1.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
M4.	Управління бізнес-процесами	64	AE1.1.	   4   Висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	   3   Середня відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.3.	   3   Середня відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   3   Середня відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	   2   Низька відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   3   Середня відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
M5.	Управління персоналом	74	AE1.1.	   4   Висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	   3   Середня відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.3.	   3   Середня відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   4   Висока відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	   3   Середня відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
M6.	Управління проектами розвитку	43	AE1.5.	   2   Низька відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.1.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.3.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   1   Дуже низька відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15

**Щ.2. Аналіз якості відповідальності за облік бізнес-процесів верхнього рівня Філія «Монастириський молочний завод» ТзОВ «Продагроальянс» (з використанням пакету прикладних програм ARISS Business Studio Toolkit)**















**Якість відповідальності за діяльність підприємства та організацію ефективного бухгалтерського обліку: 50,2 %**






















**Сума ваг критеріїв відповідальності: 100 %**

**В. Основні бізнес-процеси**

**Якість відповідальності за облік основної діяльності та основну діяльність: 69,8 %**

**Розрахунок якості відповідальності за облік основної діяльності та основну діяльність**






















№	Бізнес-процес	Якість, %	№	Відповідність процесу критерію	Назва критерію	Вага, %
В1.	Закупівля сировини і матеріалів	52	AE1.1.	   2   Низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.3.	   2   Низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   1   Дуже низька відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	   4   Висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.2.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
В2.	Виробництво продукції	89	AE1.1.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	   3   Середня відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			AE1.3.	   4   Висока відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   4   Висока відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і	20






















				відповідність	компетенцій відповідальності	
В3.	Продаж продукції	80	AE1.1.	   4   Висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	   3   Середня відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.3.	   3   Середня відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   4   Висока відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
В4.	Продаж послуг контрактового виробництва	56	AE1.1.	   3   Середня відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.3.	   3   Середня відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.2.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.4.	   3   Середня відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	   3   Середня відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   4   Висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   3   Середня відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
В5.	Постачання продукції споживачам	30	AE1.1.	   4   Висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	   2   Низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.3.	   4   Висока відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   1   Дуже низька відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   3   Середня відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20

## S. Забезпечуючі бізнес-процеси

Якість відповідальності за облік забезпечуючих бізнес-процесів і забезпечуючі бізнес-процеси : 63,333 %

### Розрахунок






















№	Бізнес-процес	Якість, %	№	Відповідність процесу критерію	Назва критерію	Вага, %
S1.	Адміністративно-господарське забезпечення	52	AE1.5.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   3   Середня відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.1.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.3.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   1   Дуже низька відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
S2.	Інформаційне забезпечення і зв'язок	46	AE1.5.	   3   Середня відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.1.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.3.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   1   Дуже низька відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
S3.	Забезпечення безпеки	62	AE1.3.	   2   Низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   3   Середня відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   4   Висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.1.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15

S4.	Юридичний супровід	59	AE1.3.	   2   Низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   3   Середня відповідність	Включення КРІ(bp) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	   4   Висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   4   Висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.2.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(bp)	15
			AE1.1.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
S5.	Ремонт і модернізація виробництва	82	AE1.1.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	   2   Низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(bp)	15
			AE1.3.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   2   Низька відповідність	Включення КРІ(bp) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
S6.	Капітальний ремонт, будівництво та ін.	79	AE1.1.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	   2   Низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(bp)	15
			AE1.3.	   2   Низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   4   Висока відповідність	Включення КРІ(bp) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	   4   Висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
















## М. Бізнес-процеси управління

Якість відповідальності за облік управлінських процесів і управлінські процеси : 56,5 %

Розрахунок

№	Бізнес-процес	Якість, %	№	Відповідність процесу критерію	Назва критерію	Вага, %
М1.	Стратегічне управління	39	АЕ1.5.	   2   Низька відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			АЕ1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			АЕ1.6.	   3   Середня відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			АЕ1.1.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			АЕ1.2.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			АЕ1.3.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			АЕ1.4.	   1   Дуже низька відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
М2.	Управління фінансами	71	АЕ1.2.	   4   Висока відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			АЕ1.1.	   2   Низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			АЕ1.3.	   3   Середня відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			АЕ1.4.	   3   Середня відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			АЕ1.5.	   4   Висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			АЕ1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			АЕ1.6.	   4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
М3.	Управління маркетингом	48	АЕ1.2.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			АЕ1.3.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			АЕ1.4.	   3   Середня відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			АЕ1.5.	   3   Середня відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			АЕ1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			АЕ1.6.	   3   Середня відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			АЕ1.1.	   1   Дуже низька	Наявність меж процесу	15



				відповідність		
М4.	Управління бізнес-процесами	64	АЕ1.1.	   4   Висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			АЕ1.2.	   3   Середня відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			АЕ1.3.	   3   Середня відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			АЕ1.4.	   3   Середня відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			АЕ1.5.	   2   Низька відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			АЕ1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			АЕ1.6.	   3   Середня відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
М5.	Управління персоналом	74	АЕ1.1.	   4   Висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			АЕ1.2.	   3   Середня відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			АЕ1.3.	   3   Середня відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			АЕ1.4.	   4   Висока відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			АЕ1.5.	   3   Середня відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			АЕ1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			АЕ1.6.	   4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
М6.	Управління проектами розвитку	4	АЕ1.5.	   2   Низька відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15

**Щ.3. Аналіз якості відповідальності за облік бізнес-процесів верхнього рівня підприємства ПП «Альма-Віта» (з використанням пакету прикладних програм ARIS Business Studio Toolkit)**

**Якість відповідальності за діяльність підприємства та організацію ефективного бухгалтерського обліку:** 43,211 %






















**Сума ваг критеріїв відповідальності:** 100 %

**В. Основні бізнес-процеси**

**Якість відповідальності за облік основної діяльності та основну діяльність:** 69,8 %

**Розрахунок якості відповідальності за облік основної діяльності та основну діяльність**

№	Бізнес-процес	Якість, %	№	Відповідність процесу критерію	Назва критерію	Вага, %
В1.	Закупівля сировини і матеріалів	44	АЕ1.1.	2   Низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			АЕ1.3.	2   Низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			АЕ1.4.	1   Дуже низька відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			АЕ1.5.	4   Висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			АЕ1.7.	5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			АЕ1.6.	4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			АЕ1.2.	1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
В2.	Виробництво продукції	55	АЕ1.1.	5   Дуже висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			АЕ1.2.	3   Середня відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			АЕ1.3.	4   Висока відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			АЕ1.4.	4   Висока відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			АЕ1.5.	5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			АЕ1.7.	5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			АЕ1.6.	5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій	20






















					відповідальності	
В3.	Продаж продукції	50	АЕ1.1.	   4   Висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			АЕ1.2.	   3   Середня відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			АЕ1.3.	   3   Середня відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			АЕ1.4.	   4   Висока відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			АЕ1.5.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			АЕ1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			АЕ1.6.	   4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
В4.	Продаж послуг контрактного виробництва	66	АЕ1.1.	   3   Середня відповідність	Наявність меж процесу	15
			АЕ1.3.	   3   Середня відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			АЕ1.2.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			АЕ1.4.	   3   Середня відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			АЕ1.5.	   3   Середня відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			АЕ1.7.	   4   Висока відповідність	Наявність мотивації	10
			АЕ1.6.	   3   Середня відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
В5.	Постачання продукції споживачам	703	АЕ1.1.	   4   Висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			АЕ1.2.	   2   Низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			АЕ1.3.	   4   Висока відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			АЕ1.4.	   1   Дуже низька відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			АЕ1.5.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			АЕ1.7.	   3   Середня відповідність	Наявність мотивації	10
			АЕ1.6.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20

## S. Забезпечуючі бізнес-процеси

Якість відповідальності за облік забезпечуючих бізнес-процесів і забезпечуючі бізнес-процеси : 44 %

### Розрахунок





















№	Бізнес-процес	Якість, %	№	Відповідність процесу критерію	Назва критерію	Вага, %
S1.	Адміністративно-господарське забезпечення	42	AE1.5.	5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	3   Середня відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.1.	1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.3.	1   Дуже низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	1   Дуже низька відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
S2.	Інформаційне забезпечення і зв'язок	25	AE1.5.	3   Середня відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.1.	1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.3.	1   Дуже низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	1   Дуже низька відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
S3.	Забезпечення безпеки	50	AE1.3.	2   Низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	3   Середня відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	4   Висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.1.	1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15























S4.	Юридичний супровід	44	AE1.3.	   2   Низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   3   Середня відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	   4   Висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   4   Висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.2.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.1.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
S5.	Ремонт і модернізація виробництва	45	AE1.1.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	   2   Низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.3.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   2   Низька відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
S6.	Капітальний ремонт, будівництво та ін.	79	AE1.1.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	   2   Низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - KPI(bp)	15
			AE1.3.	   2   Низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   4   Висока відповідність	Включення KPI(bp) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	   4   Висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   5   Дуже висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20

## М. Бізнес-процеси управління

Якість відповідальності за облік управлінських процесів і 50 %  
управлінські процеси :

### Розрахунок

№	Бізнес-процес	Якість, %	№	Відповідність процесу критерію	Назва критерію	Вага, %
М1.	Стратегічне управління	25	AE1.5.	 2   Низька відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	 5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	 3   Середня відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.1.	 1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	 1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			AE1.3.	 1   Дуже низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	 1   Дуже низька відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
М2.	Управління фінансами	50	AE1.2.	 4   Висока відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			AE1.1.	 2   Низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.3.	 3   Середня відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	 3   Середня відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	 4   Висока відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	 5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	 4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
М3.	Управління маркетингом	40	AE1.2.	 1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			AE1.3.	 1   Дуже низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	 3   Середня відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	 3   Середня відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	 5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	 3   Середня відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20

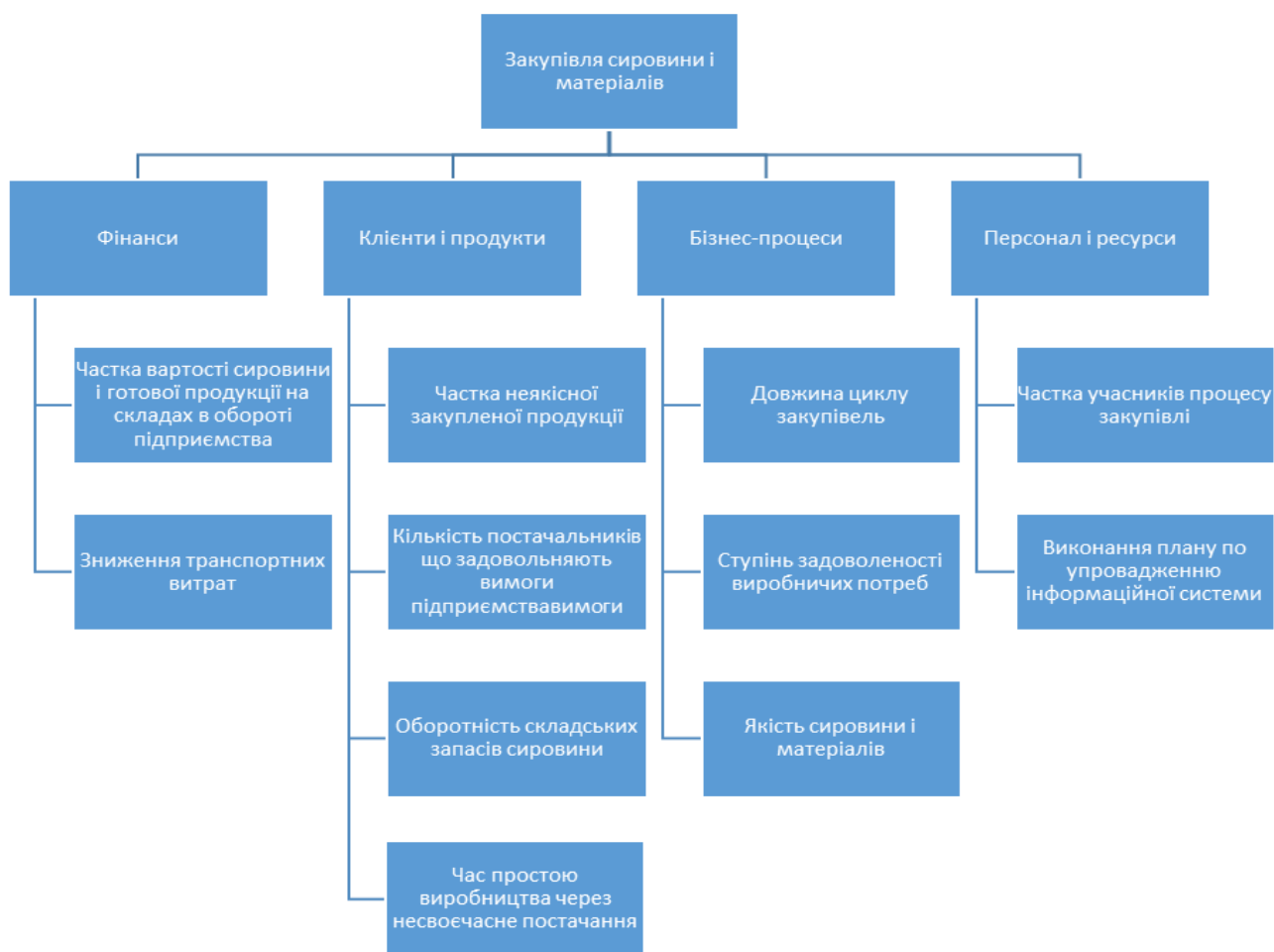
			AE1.1.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
М4.	Управління бізнес-процесами	54	AE1.1.	   4   Висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	   3   Середня відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			AE1.3.	   3   Середня відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   3   Середня відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	   2   Низька відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   3   Середня відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
М5.	Управління персоналом	74	AE1.1.	   4   Висока відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	   3   Середня відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			AE1.3.	   3   Середня відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   4   Висока відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15
			AE1.5.	   3   Середня відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
М6.	Управління проектами розвитку	43	AE1.5.	   2   Низька відповідність	Відповідність повноважень відповідальності	15
			AE1.7.	   5   Дуже висока відповідність	Наявність мотивації	10
			AE1.6.	   4   Висока відповідність	Відповідність знань і компетенцій відповідальності	20
			AE1.1.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність меж процесу	15
			AE1.2.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність ключових показників процесу - КРІ(бр)	15
			AE1.3.	   1   Дуже низька відповідність	Наявність опису і регламенту процесу (бізнес-правил)	10
			AE1.4.	   1   Дуже низька відповідність	Включення КРІ(бр) в систему оплати праці	15

## Ю.1. Моделі ключових показників для організації обліку – КРІ(вр) процесів верхнього рівня

### Основні бізнес-процеси

#### 1. Закупівля матеріалів і сировини

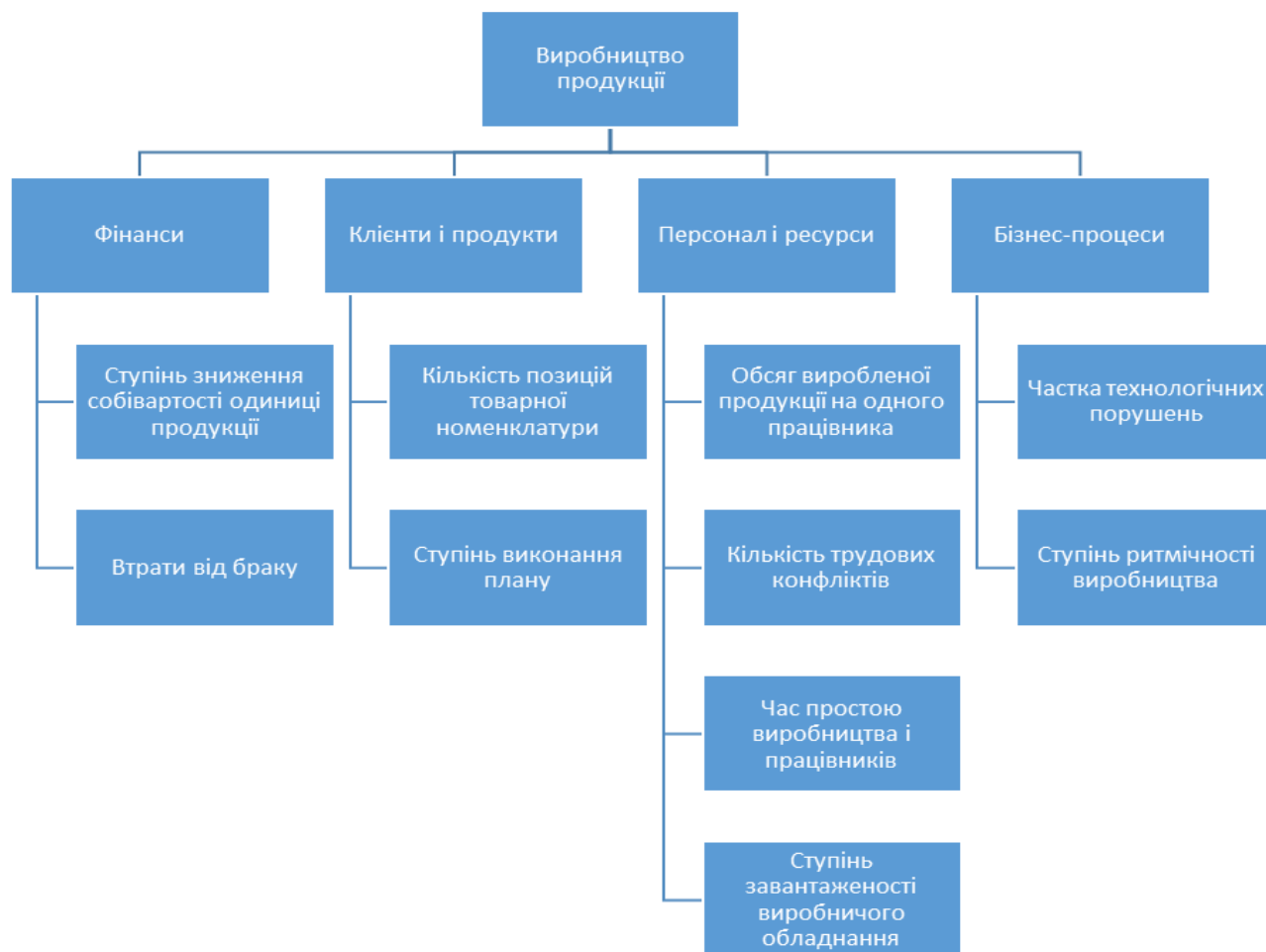
#### Дерево ключових показників – КРІ(вр)





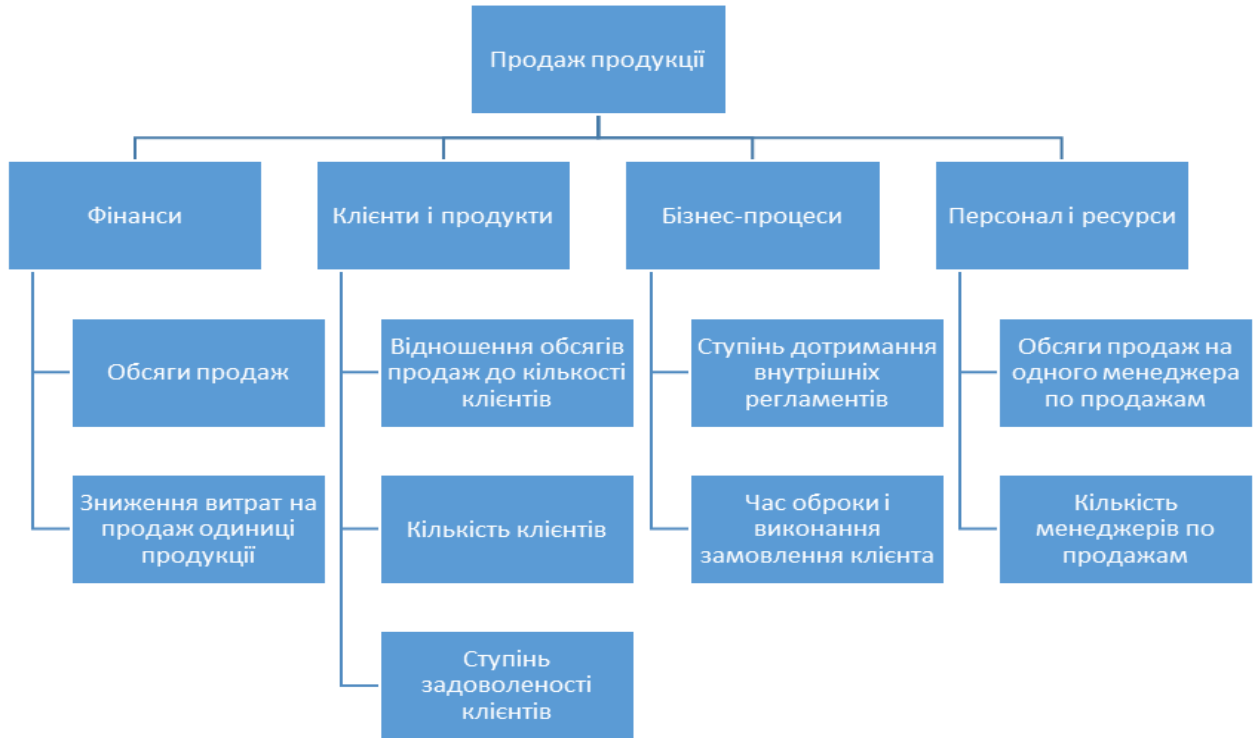
## 2. Виробництво

## Дерево ключових показників – КРІ(вр)



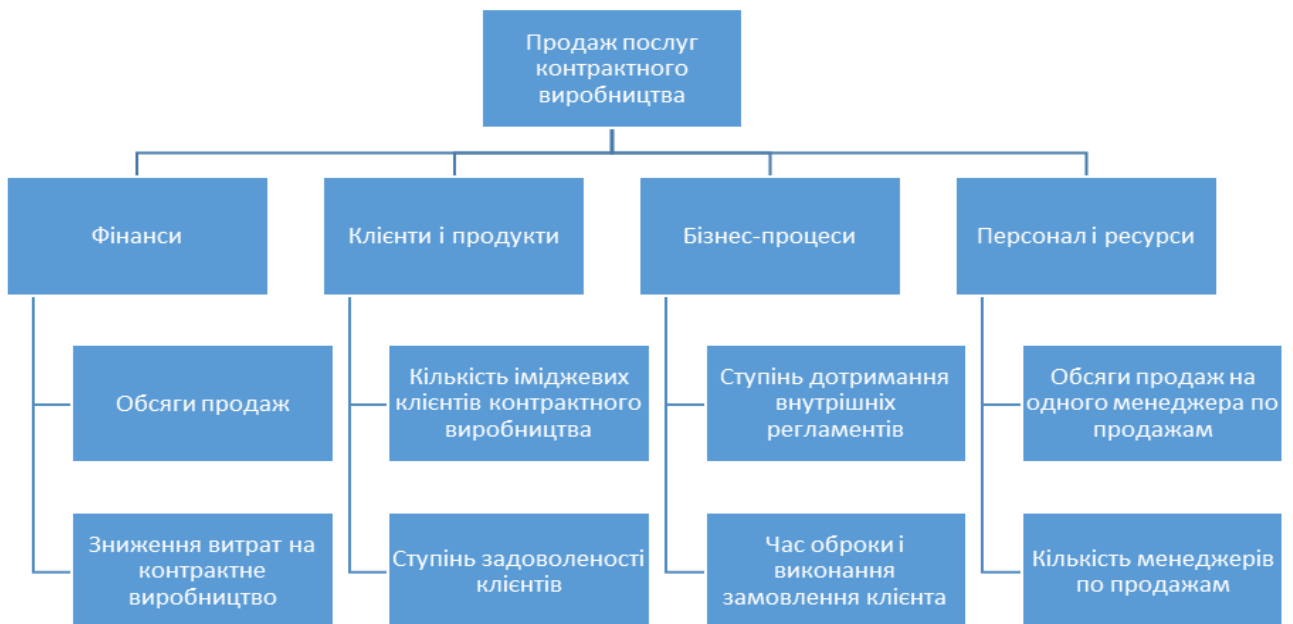
### 3. Продаж продукції.

#### Дерево ключових показників – КРІ(вр)

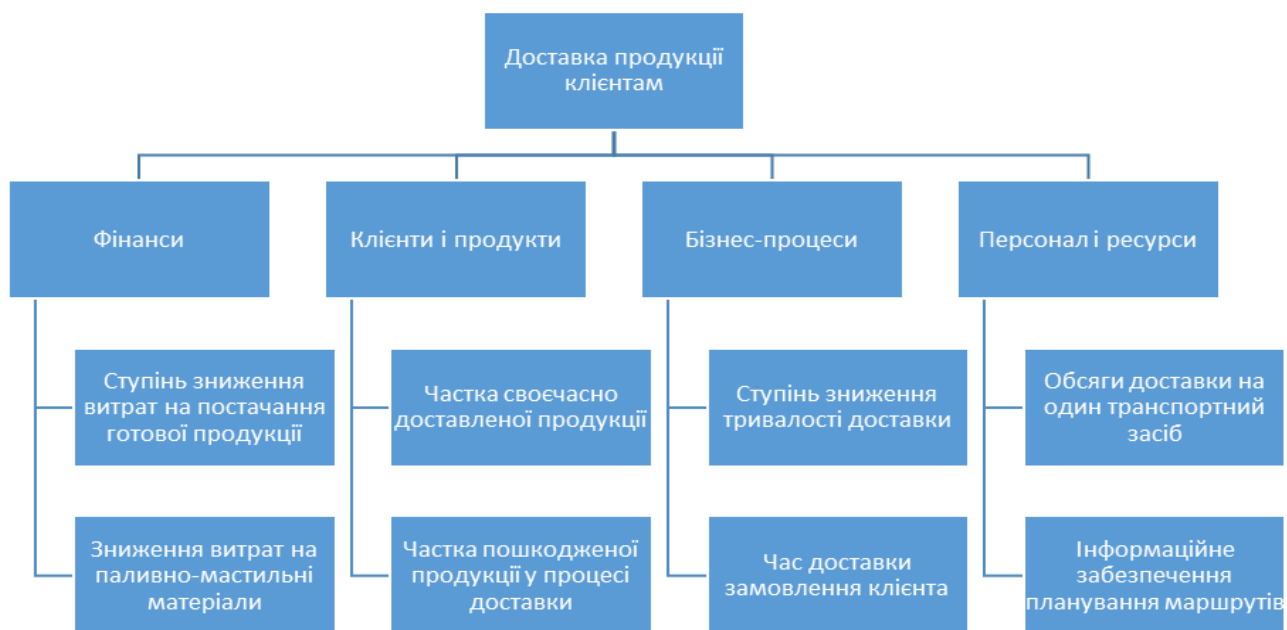


### 4. Продаж послуг контрактного виробництва

#### Дерево ключових показників – КРІ(вр)



## 5. Доставка продукції споживачам



**Ю.2. Таблица попарних кореляцій між абсолютними обсягами виробництва продукції підприємствами  
переробної промисловості системи АПК**

X7	X6	X5	X4	X3	X2	X1
0,29	-0,52	-0,90	0,77	-0,73	0,91	1
0,11	-0,56	-0,87	0,62	-0,68	1	0,90
-0,05	0,75	0,88	-0,30	1	-0,68	-0,70
0,42	-0,19	-0,65	1	-0,30	0,62	0,80
-0,22	0,74	1	-0,65	0,88	-0,87	-0,80
-0,09	1	0,74	-0,19	0,75	-0,56	-0,52
1	-0,09	-0,22	0,42	-0,05	0,11	0,29
0,39	0,61	0,50	0,21	0,71	-0,25	-0,19
0,35	0,57	0,61	-0,06	0,62	-0,54	-0,30
-0,37	0,64	0,91	-0,53	0,86	-0,83	-0,90
-0,16	0,28	0,68	-0,51	0,47	-0,76	-0,59
0,13	0,69	0,69	-0,11	0,78	-0,70	-0,66
-0,42	-0,49	-0,56	0,25	-0,45	0,79	0,54
-0,30	0,04	-0,07	0,28	0,12	0,42	0,23
-0,11	0,46	0,70	-0,31	0,81	-0,69	-0,80
-0,10	0,44	0,64	-0,33	0,73	-0,62	-0,78
-0,20	0,37	0,63	-0,35	0,74	-0,60	-0,78
0,29	-0,39	-0,65	0,38	-0,74	0,61	0,80
-0,22	0,33	0,64	-0,39	0,72	-0,61	-0,80
0,26	-0,48	-0,78	0,47	-0,82	0,71	0,87
0,27	-0,19	-0,40	0,29	-0,51	0,38	0,64
-0,04	-0,64	-0,54	0,48	-0,32	0,33	0,36
0,22	-0,22	-0,16	0,47	0,06	-0,15	0,06
0,06	0,69	0,89	-0,39	0,81	-0,85	-0,71
0,17	-0,79	-0,82	0,20	-0,92	0,70	0,71
0,06	0,10	-0,28	0,25	-0,39	0,40	0,51
0,50	0,00	-0,37	0,68	-0,26	0,26	0,61
0,01	0,65	0,91	-0,40	0,96	-0,81	-0,82
0,35	-0,05	0,12	-0,25	-0,15	-0,30	-0,03
0,52	0,26	-0,04	0,57	0,08	-0,03	0,30
0,28	-0,25	-0,59	0,52	-0,62	0,53	0,79
0,29	0,49	0,00	0,30	-0,04	-0,04	0,15
0,11	0,63	0,81	-0,27	0,76	-0,73	-0,55
-0,01	0,74	0,95	-0,46	0,93	-0,77	-0,78
0,34	0,39	0,28	0,30	0,36	-0,22	0,08
0,60	0,08	-0,12	0,59	0,02	0,05	0,39

<i>X15</i>	<i>X14</i>	<i>X13</i>	<i>X12</i>	<i>X11</i>	<i>X10</i>	<i>X9</i>	<i>X8</i>	
-0,80	0,23	0,54	-0,66	-0,59	-0,90	-0,30	-0,19	<i>X1</i>
-0,69	0,42	0,79	-0,70	-0,76	-0,83	-0,54	-0,25	<i>X2</i>
0,81	0,12	-0,45	0,78	0,47	0,86	0,62	0,71	<i>X3</i>
-0,31	0,28	0,25	-0,11	-0,51	-0,53	-0,06	0,21	<i>X4</i>
0,70	-0,07	-0,56	0,69	0,68	0,91	0,61	0,50	<i>X5</i>
0,46	0,04	-0,49	0,69	0,28	0,64	0,57	0,61	<i>X6</i>
-0,11	-0,30	-0,42	0,13	-0,16	-0,37	0,35	0,39	<i>X7</i>
0,40	0,32	-0,37	0,64	0,18	0,41	0,76	1	<i>X8</i>
0,22	-0,13	-0,69	0,52	0,68	0,41	1	0,76	<i>X9</i>
0,80	-0,06	-0,45	0,69	0,59	1	0,41	0,41	<i>X10</i>
0,30	-0,39	-0,64	0,35	1	0,59	0,68	0,18	<i>X11</i>
0,81	0,02	-0,66	1	0,35	0,69	0,52	0,64	<i>X12</i>
-0,39	0,65	1	-0,66	-0,64	-0,45	-0,69	-0,37	<i>X13</i>
0,08	1	0,65	0,02	-0,39	-0,06	-0,13	0,32	<i>X14</i>
1	0,08	-0,39	0,81	0,30	0,80	0,22	0,40	<i>X15</i>
0,97	0,10	-0,33	0,81	0,15	0,75	0,09	0,35	<i>X16</i>
0,98	0,13	-0,23	0,71	0,17	0,78	0,04	0,29	<i>X17</i>
-0,96	-0,12	0,20	-0,69	-0,20	-0,81	-0,01	-0,24	<i>X18</i>
0,97	0,11	-0,23	0,69	0,21	0,78	0,04	0,25	<i>X19</i>
-0,97	-0,09	0,31	-0,74	-0,32	-0,88	-0,17	-0,34	<i>X20</i>
-0,86	-0,17	0,01	-0,53	0,09	-0,61	0,28	-0,07	<i>X21</i>
-0,02	0,04	0,36	-0,24	-0,16	-0,29	-0,42	-0,40	<i>X22</i>
0,29	-0,22	-0,25	0,25	0,21	0,05	0,10	0,00	<i>X23</i>
0,56	-0,18	-0,75	0,72	0,81	0,76	0,87	0,63	<i>X24</i>
-0,83	-0,17	0,41	-0,82	-0,37	-0,86	-0,49	-0,61	<i>X25</i>
-0,77	0,07	0,20	-0,43	-0,24	-0,41	0,08	0,04	<i>X26</i>
-0,46	0,00	-0,23	-0,01	0,03	-0,49	0,44	0,29	<i>X27</i>
0,86	0,02	-0,57	0,82	0,58	0,87	0,64	0,66	<i>X28</i>
-0,37	-0,70	-0,59	-0,17	0,59	-0,07	0,52	-0,03	<i>X29</i>
-0,11	0,06	-0,44	0,36	0,18	-0,18	0,65	0,55	<i>X30</i>
-0,88	-0,08	0,10	-0,54	-0,10	-0,72	0,13	-0,11	<i>X31</i>
-0,28	-0,20	-0,39	0,23	-0,10	-0,05	0,30	0,34	<i>X32</i>
0,44	-0,10	-0,69	0,62	0,80	0,65	0,95	0,70	<i>X33</i>
0,71	0,08	-0,54	0,75	0,57	0,84	0,72	0,73	<i>X34</i>
-0,06	0,02	-0,46	0,31	0,52	0,12	0,90	0,68	<i>X35</i>
-0,23	-0,06	-0,42	0,19	0,25	-0,24	0,68	0,52	<i>X36</i>

X23	X22	X21	X20	X19	X18	X17	X16
0,06	0,36	0,64	0,87	-0,80	0,80	-0,78	X1
-0,15	0,33	0,38	0,71	-0,61	0,61	-0,60	X2
0,06	-0,32	-0,51	-0,82	0,72	-0,74	0,74	X3
0,47	0,48	0,29	0,47	-0,39	0,38	-0,35	X4
-0,16	-0,54	-0,40	-0,78	0,64	-0,65	0,63	X5
-0,22	-0,64	-0,19	-0,48	0,33	-0,39	0,37	X6
0,22	-0,04	0,27	0,26	-0,22	0,29	-0,20	X7
0,00	-0,40	-0,07	-0,34	0,25	-0,24	0,29	X8
0,10	-0,42	0,28	-0,17	0,04	-0,01	0,04	X9
0,05	-0,29	-0,61	-0,88	0,78	-0,81	0,78	X10
0,21	-0,16	0,09	-0,32	0,21	-0,20	0,17	X11
0,25	-0,24	-0,53	-0,74	0,69	-0,69	0,71	X12
-0,25	0,36	0,01	0,31	-0,23	0,20	-0,23	X13
-0,22	0,04	-0,17	-0,09	0,11	-0,12	0,13	X14
0,29	-0,02	-0,86	-0,97	0,97	-0,96	0,98	X15
0,16	-0,09	-0,92	-0,96	0,97	-0,96	0,98	X16
0,20	0,01	-0,94	-0,98	1	-0,99	1	X17
-0,19	-0,02	0,94	0,98	-0,99	1	-0,99	X18
0,21	0,03	-0,94	-0,98	1	-0,99	1	X19
-0,12	0,12	0,88	1	-0,98	0,98	-0,98	X20
-0,13	-0,11	1	0,88	-0,94	0,94	-0,94	X21
0,77	1	-0,11	0,12	0,03	-0,02	0,01	X22
1	0,77	-0,13	-0,12	0,21	-0,19	0,20	X23
0,09	-0,44	-0,10	-0,56	0,42	-0,41	0,41	X24
-0,17	0,23	0,57	0,83	-0,74	0,78	-0,77	X25
-0,48	-0,39	0,74	0,70	-0,80	0,74	-0,77	X26
0,31	0,07	0,72	0,62	-0,63	0,65	-0,62	X27
0,13	-0,30	-0,53	-0,86	0,77	-0,76	0,77	X28
-0,03	-0,31	0,64	0,37	-0,46	0,50	-0,49	X29
0,37	-0,04	0,48	0,28	-0,32	0,34	-0,30	X30
-0,02	0,03	0,95	0,94	-0,96	0,96	-0,96	X31
-0,18	-0,51	0,37	0,30	-0,39	0,34	-0,34	X32
0,10	-0,42	0,05	-0,42	0,28	-0,26	0,27	X33
-0,12	-0,54	-0,37	-0,74	0,62	-0,61	0,62	X34
0,24	-0,17	0,53	0,14	-0,26	0,27	-0,25	X35
0,42	0,05	0,60	0,39	-0,42	0,46	-0,41	X36

<b>X31</b>	<b>X30</b>	<b>X29</b>	<b>X28</b>	<b>X27</b>	<b>X26</b>	<b>X25</b>	<b>X24</b>	
0,79	0,30	-0,03	-0,82	0,61	0,51	0,71	-0,71	<b>X1</b>
0,53	-0,03	-0,30	-0,81	0,26	0,40	0,70	-0,85	<b>X2</b>
-0,62	0,08	-0,15	0,96	-0,26	-0,39	-0,92	0,81	<b>X3</b>
0,52	0,57	-0,25	-0,40	0,68	0,25	0,20	-0,39	<b>X4</b>
-0,59	-0,04	0,12	0,91	-0,37	-0,28	-0,82	0,89	<b>X5</b>
-0,25	0,26	-0,05	0,65	0,00	0,10	-0,79	0,69	<b>X6</b>
0,28	0,52	0,35	0,01	0,50	0,06	0,17	0,06	<b>X7</b>
-0,11	0,55	-0,03	0,66	0,29	0,04	-0,61	0,63	<b>X8</b>
0,13	0,65	0,52	0,64	0,44	0,08	-0,49	0,87	<b>X9</b>
-0,72	-0,18	-0,07	0,87	-0,49	-0,41	-0,86	0,76	<b>X10</b>
-0,10	0,18	0,59	0,58	0,03	-0,24	-0,37	0,81	<b>X11</b>
-0,54	0,36	-0,17	0,82	-0,01	-0,43	-0,82	0,72	<b>X12</b>
0,10	-0,44	-0,59	-0,57	-0,23	0,20	0,41	-0,75	<b>X13</b>
-0,08	0,06	-0,70	0,02	0,00	0,07	-0,17	-0,18	<b>X14</b>
-0,88	-0,11	-0,37	0,86	-0,46	-0,77	-0,83	0,56	<b>X15</b>
-0,92	-0,19	-0,45	0,78	-0,53	-0,73	-0,77	0,45	<b>X16</b>
-0,96	-0,30	-0,49	0,77	-0,62	-0,77	-0,77	0,41	<b>X17</b>
0,96	0,34	0,50	-0,76	0,65	0,74	0,78	-0,41	<b>X18</b>
-0,96	-0,32	-0,46	0,77	-0,63	-0,80	-0,74	0,42	<b>X19</b>
0,94	0,28	0,37	-0,86	0,62	0,70	0,83	-0,56	<b>X20</b>
0,95	0,48	0,64	-0,53	0,72	0,74	0,57	-0,10	<b>X21</b>
0,03	-0,04	-0,31	-0,30	0,07	-0,39	0,23	-0,44	<b>X22</b>
-0,02	0,37	-0,03	0,13	0,31	-0,48	-0,17	0,09	<b>X23</b>
-0,28	0,36	0,36	0,87	0,05	-0,17	-0,75	1	<b>X24</b>
0,62	-0,13	0,28	-0,90	0,23	0,34	1	-0,75	<b>X25</b>
0,73	0,24	0,29	-0,48	0,42	1	0,34	-0,17	<b>X26</b>
0,81	0,92	0,37	-0,27	1	0,42	0,23	0,05	<b>X27</b>
-0,66	0,10	-0,03	1	-0,27	-0,48	-0,90	0,87	<b>X28</b>
0,48	0,28	1	-0,03	0,37	0,29	0,28	0,36	<b>X29</b>
0,54	1	0,28	0,10	0,92	0,24	-0,13	0,36	<b>X30</b>
1	0,54	0,48	-0,66	0,81	0,73	0,62	-0,28	<b>X31</b>
0,43	0,51	0,28	-0,10	0,49	0,66	-0,06	0,16	<b>X32</b>
-0,12	0,47	0,42	0,80	0,20	-0,08	-0,66	0,97	<b>X33</b>
-0,53	0,13	0,06	0,95	-0,22	-0,23	-0,85	0,91	<b>X34</b>
0,46	0,83	0,45	0,35	0,72	0,29	-0,29	0,64	<b>X35</b>
0,63	0,94	0,45	0,03	0,92	0,25	0,03	0,31	<b>X36</b>

X36	X35	X34	X33	X32	
0,39	0,08	-0,78	-0,55	0,15	X1
0,05	-0,22	-0,77	-0,73	-0,04	X2
0,02	0,36	0,93	0,76	-0,04	X3
0,59	0,30	-0,46	-0,27	0,30	X4
-0,12	0,28	0,95	0,81	0,00	X5
0,08	0,39	0,74	0,63	0,49	X6
0,60	0,34	-0,01	0,11	0,29	X7
0,52	0,68	0,73	0,70	0,34	X8
0,68	0,90	0,72	0,95	0,30	X9
-0,24	0,12	0,84	0,65	-0,05	X10
0,25	0,52	0,57	0,80	-0,10	X11
0,19	0,31	0,75	0,62	0,23	X12
-0,42	-0,46	-0,54	-0,69	-0,39	X13
-0,06	0,02	0,08	-0,10	-0,20	X14
-0,23	-0,06	0,71	0,44	-0,28	X15
-0,33	-0,21	0,65	0,30	-0,21	X16
-0,41	-0,25	0,62	0,27	-0,34	X17
0,46	0,27	-0,61	-0,26	0,34	X18
-0,42	-0,26	0,62	0,28	-0,39	X19
0,39	0,14	-0,74	-0,42	0,30	X20
0,60	0,53	-0,37	0,05	0,37	X21
0,05	-0,17	-0,54	-0,42	-0,51	X22
0,42	0,24	-0,12	0,10	-0,18	X23
0,31	0,64	0,91	0,97	0,16	X24
0,03	-0,29	-0,85	-0,66	-0,06	X25
0,25	0,29	-0,23	-0,08	0,66	X26
0,92	0,72	-0,22	0,20	0,49	X27
0,03	0,35	0,95	0,80	-0,10	X28
0,45	0,45	0,06	0,42	0,28	X29
0,94	0,83	0,13	0,47	0,51	X30
0,63	0,46	-0,53	-0,12	0,43	X31
0,42	0,37	0,06	0,16	1	X32
0,46	0,77	0,86	1	0,16	X33
0,06	0,42	1	0,86	0,06	X34
0,87	1	0,42	0,77	0,37	X35
1	0,87	0,06	0,46	0,42	X36

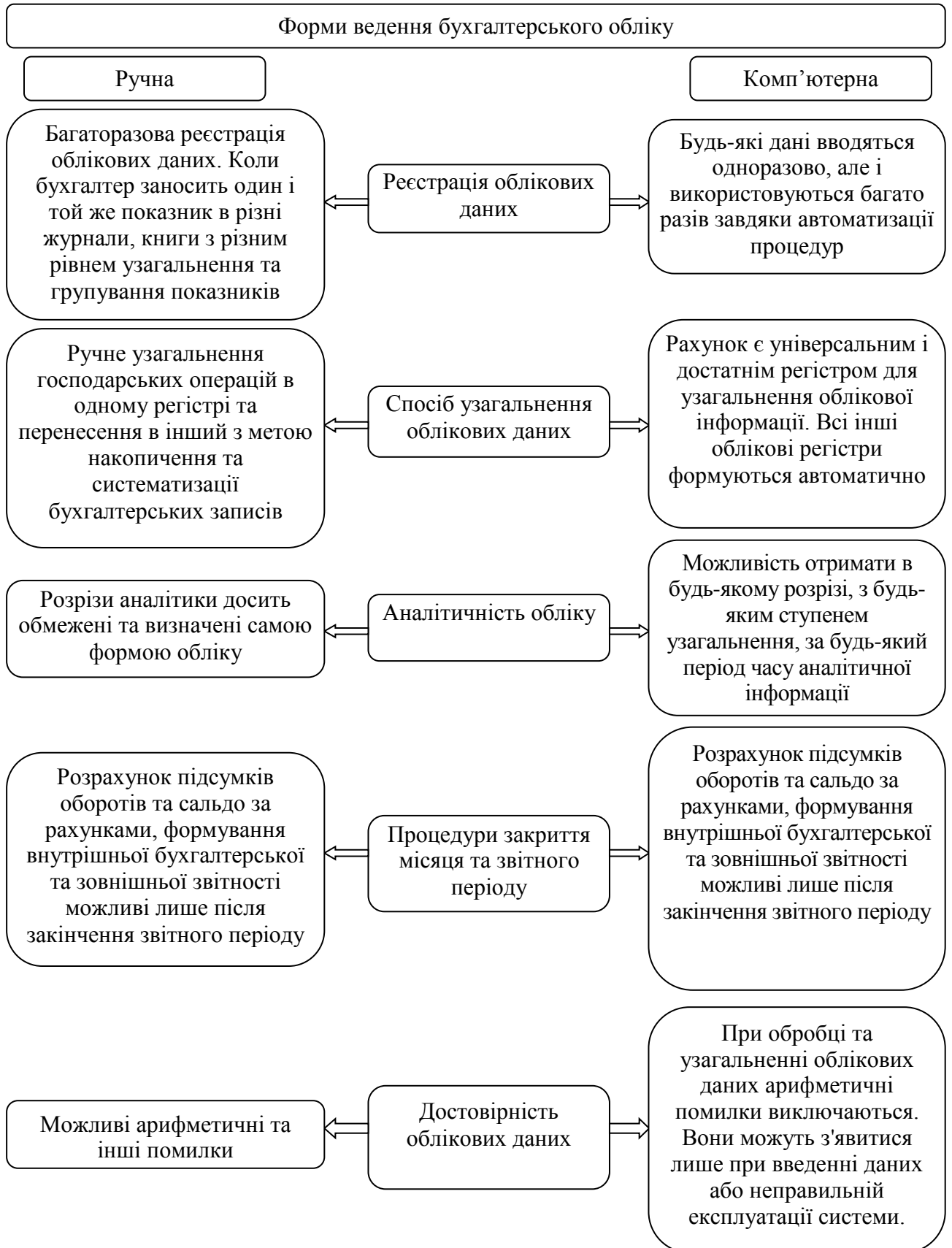
*Розраховано автором за даними Державної служби статистики, засобами STATISTICA 10 [382].*



## Професійні навички бухгалтера

Професійні навички	Приклад	Значення
Комунікаційні	Здатність передавати та отримувати інформацію; розвивати, обговорювати і відстоювати погляди; здатність до ефективного читання, сприйняття та письма; навички ведення переговорів з представниками різних систем цінностей, суспільних верств і культур, причому на міжнародному рівні	будуть мати особливо важливе значення для бухгалтерів третього тисячоліття, оскільки збільшиться кількість користувачів бухгалтерської інформації, зросте взаємозалежність ділового світу і людей, що представляють різні культури та спеціалізації в рамках організації
Інтелектуальні	Здатність до пізнання; абстрактне логічне, індуктивне і дедуктивне мислення; критичний аналіз; здатність до визначення неструктурованих проблем у незнайомому середовищі; здатність усвідомити комплекс фактів, які часто є неповними; здатність передбачити проблему, знайти прийнятні і обґрунтовані альтернативні рішення; здатність розуміти визначають сили в даній ситуації	У практичній діяльності бухгалтерів важливе місце займає розуміння того, що сучасна методологія обліку, його наукові теорії та міжнародні стандарти є закономірним продовженням його розвитку в руслі історичної спадкоємності. Нині це положення є особливо актуальним, оскільки дозволяє бухгалтерам-практикам зрозуміти що з 1992 року відбуваються зміни бухгалтерського обліку, а також суть програми реформування бухгалтерського обліку відповідно до умов ринкової економіки та міжнародних стандартів фінансової звітності

<p>Навички особистісного розвитку</p>	<p>здатність працювати з людьми, впливати на них, організувати і доручати виконання завдань, мотивувати і стимулювати людей, протистояти конфліктам та вирішувати їх тощо</p>	<p>Оскільки бухгалтер постійно знаходиться у конфліктній ситуації, будучи центром перетину інтересів різних груп і верств суспільства (працівники організації, податкова інспекція, інвестори, кредитори і дебітори тощо), необхідно вміти захищати свої професійні інтереси. Бухгалтер повинен розуміти не тільки явні, й приховані причини конфліктів, передбачати їх і знаходити вихід з найменшими втратами для своєї організації і для себе особисто. Саме тому для бухгалтерів дуже важливим є професійне спілкування та підтримка, об'єднання в професійній організації, проведення форумів, з'їздів бухгалтерів і аудиторів</p>
<p>Особисті</p>	<p>Розвиток таких позитивних людських якостей, як увага до людей, натхненність, співучасть і повагу до учасників виробничого процесу</p>	<p>Бухгалтерський облік виконує функцію інформаційного забезпечення управління. У руках недобросовісних людей він може слугувати засобом для шахрайства, афер, фальсифікацій, тому професійна етика в обліку – це об'єктивна необхідність. Багато видатних діячів у галузі бухгалтерського обліку, починаючи з Луки Пачолі, говорили про моральні основи професії. На даний час в усіх розвинених країнах діє кодекс професійної етики бухгалтерів і аудиторів</p>



**Відмінності між ручною та комп'ютерною формами ведення бухгалтерського обліку\***

*Розроблено автором*

## Принципи бухгалтерського обліку у різних країнах світу

Принцип	Франція	Великобританія	Іспанія	Португалія	Данія	Бельгія	Франція	Німеччина	Люксембург	Нідерланди
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Обачності	+	+	+							
Законності	+									
Правильності	+									
Продовження діяльності (безперервності, продовження функціонування, діючого підприємства, постійно діючого підприємства)	+	+	+	+	+		+	+	+	+
Незалежності звітних періодів	+									
Постійності застосування облікових правил (незмінності методів обліку, одноманітності)	+	+	+	+	+		+	+		
Нарахування (відповідності доходів і витрат)		+	+	+	+			+	+	+
Переваги сутності над формою		+		+	+					+
Окремого визначення активів і зобов'язань (окремого представлення)		+	+							
Історичної собівартості (початкової вартості, собівартості, вартості придбання)			+	+		+	+			
Накопичення			+							
Суттєвості			+	+						
Розумної обережності (розумної мотивованості)				+	+	+	+	+	+	+
Матеріальності					+		+			+
Істинне і неупереджене представлення						+	+	+		+
Ідентичності початкового балансу до кінцевого балансу попереднього року						+		+		
Взаємозаліку та погашення активів і пасивів							+			
Відсутності взаємних погашень активів і пасивів								+	+	
Незалежності							+			
Ідентичності							+			
Єдиного підходу									+	+

Систематизовано на основі [26; 106; 211; 146]



**МІНІСТЕРСТВО  
АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ ТА  
ПРОДОВОЛЬСТВА УКРАЇНИ**

**Мінагрополітики України**  
вул. Хрещатик, 24, м. Київ, 01001  
тел. 226-25-39, факс 278-76-02  
web: www.minagro.gov.ua  
код ЄДРПОУ 37471967

**MINISTRY  
OF AGRARIAN POLICY AND  
FOOD OF UKRAINE**

**Minagropolicy of Ukraine**  
24, Khreshchatyk str., Kyiv 01001  
tel. +380-44/226-25-39  
fax +380-44/278-76-02  
web: www.minagro.gov.ua

28.10.2015 № 37-19-15/17710

На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

**Про практичне впровадження результатів дисертаційної роботи Рожелюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» на тему: «Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції»**

Результати дисертаційного дослідження Рожелюк Вікторії Миколаївни мають науково-теоретичне й прикладне значення та взяті до уваги Міністерством аграрної політики з метою уточнення Концепції Державної цільової програми розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року в частині уточнення напрямів діяльності двох робочих груп. Зокрема, для робочої групи 1: Наближення законодавства України в агропромисловому комплексі до законодавства ЄС, уточнити назву підгрупи 1.2, замінивши слово «зокрема», словом «в тому числі» та подати її у такій редакції «Інші питання, в тому числі ті, що визначені планом заходів, затверджених розпорядженням Кабінету Міністрів України №847-р». Таке формулювання уможливило розширення напрямів діяльності робочої підгрупи та дозволяє включити до її повноважень низку важливих пунктів. Одним з них може стати запропонований дисертантом, а саме «Імплементация міжнародних і європейських вимог у законодавство з питань бухгалтерського обліку з метою удосконалення його організації в агропромисловому комплексі». В цьому контексті також можуть бути використані пропозиції Рожелюк В.М. щодо моделі організації рівнів нормативно-правового забезпечення обліку та їх складових.

Заслуговує на увагу і пропозиція щодо включення до складу факторів виробництва в агропромисловому комплексі науки та інновацій (робоча група 3) і формування відповідної робочої підгрупи 3.5 з однойменною назвою. Рациональність такого підходу обґрунтована впливом сучасної науки на усі процеси, які відбуваються в агропромисловому комплексі, включаючи формування ефективної інформаційної бази управління.

Довідка видана для подання у Спеціалізовану вчену раду за місцем захисту докторської дисертації.

**Начальник Відділу бухгалтерського  
обліку, звітності та господарського  
забезпечення апарату міністерства-  
головний бухгалтер**

**Г.А. Омелян**



ДЕРЖСТАТ УКРАЇНИ  
ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ СТАТИСТИКИ  
У ТЕРНОПІЛЬСЬКІЙ ОБЛАСТІ

вул. Над Ставом, 10, м. Тернопіль, 46001, тел. (0352) 52-50-31, факс (0352) 52-10-14  
E-mail: gus@te.ukrstat.gov.ua Web: http://www.te.ukrstat.gov.ua Код ЄДРПОУ 02362374

25.07.2014 № 05 / 8-50 /

На № \_\_\_\_\_ від 25.07.2014

Кандидат економічних наук, доцент  
кафедри обліку у бюджетній та  
соціальній сфері

Рожелюк Вікторія Миколаївна

**ДОВІДКА**

про практичне застосування результатів дисертаційного дослідження  
Рожелюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного наукового центру  
“Інститут аграрної економіки” на тему: “Організація бухгалтерського обліку  
діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції”

Організація бухгалтерського обліку на підприємствах з переробки продукції сільського господарства є важливою ланкою налагодження його ефективної діяльності у ринковому середовищі, яка забезпечує правильне ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності, належне виконання своїх обов'язків відділами, службами, працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, що знайшло своє відображення у дисертаційному дослідженні Рожелюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки” на тему: “Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції”, і дало змогу запровадити у практичну діяльність науково-методичні підходи до організації інтегрованої системи обліку переробних підприємств.

Запропоновані дисертантом положення щодо організації та ведення обліку, спрямовані на інтеграцію всіх видів обліку, дадуть можливість обліковим працівникам переробних підприємств формувати інформаційну базу для різних груп користувачів з метою прийняття ними дієвих управлінських рішень.

Довідка видана для подання спеціалізованій вченій раді за місцем захисту докторської дисертації.

Начальник Головного управління статистики  
в Тернопільській області

Кирич В.Г.





У К Р А Ї Н А

Тернопільська обласна державна адміністрація

**ДЕПАРТАМЕНТ ЕКОНОМІЧНОГО РОЗВИТКУ**

46021 м.Тернопіль, вул. Грушевського, 8, тел./факс (035-2) 52-33-83. e-mail:admin@economy.gov.te.ua  
Код ЄДРПОУ 02741551

30.01.2014р. № 03/6-802  
на № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

**ДОВІДКА**

про практичне застосування результатів дисертаційного дослідження Рожелюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки” на тему: “Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції”

Переробка продукції є складною соціально - орієнтованою системою, яка поєднує в процесі функціонування переробних підприємств два види діяльності: промислово – економічну та соціальну, що задовольняють потреби споживачів. Тому, організація облікового забезпечення системи управління переробних підприємств залежить в першу чергу від економічних взаємозв'язків між виробниками сільськогосподарської продукції, переробними підприємствами та зовнішнім конкурентним середовищем, визначається їх соціальною орієнтованістю на споживачів та суттєво залежить від технологічних особливостей переробних виробництв в умовах ринку.

Вивчення практичного досвіду діяльності підприємств з переробки продукції сільського господарства, структури їх облікової служби, а також теоретичні дослідження питань організації облікового процесу дало змогу запровадити докторантці Рожелюк Вікторії Миколаївні у практичну діяльність комплекс заходів щодо організації обліку, адаптованої до вимог як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів облікової інформації в ринкових умовах господарювання, визначити проблемні аспекти облікової політики, внутрішньої і зовнішньої звітності з врахуванням технології переробних виробництв, попиту і пропозиції, а також конкурентноздатності продукції переробки.

Довідка видана для подання спеціалізованій вченій раді за місцем захисту докторської дисертації.

**Директор департаменту, голова комісії  
з припинення діяльності департаменту  
економічного розвитку Тернопільської  
обласної державної адміністрації**



**Г.М.ВОЛЯНИК**



УКРАЇНА

МІНІСТЕРСТВО АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ  
УКРАЇНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ФОНД ПІДТРИМКИ ФЕРМЕРСЬКИХ  
ГОСПОДАРСТВ ТЕРНОПІЛЬСЬКОГО ВІДДІЛЕННЯ

46025, м.Тернопіль, вул. Князя Островського, 14, р/р 35214004000232 в УДК в Тернопільській обл.  
тел. 52-70-82, факс 25-24-33 МФО 838012 код 14033150

« 17 » лютого 2014 року

№ 25

ДОВІДКА

про практичне застосування дисертаційного дослідження  
Рожелюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного наукового центру  
“Інститут аграрної економіки” на тему: “Організація бухгалтерського обліку  
діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції”

Видана Рожелюк В.М. про те, що основні положення і результатів дослідження дисертаційної роботи “Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції” передані в український державний фонд підтримки фермерських господарств Тернопільського відділення і використовуються при організації обліку переробки сільськогосподарської продукції.

Знайшли застосування рекомендації щодо покращання організації бухгалтерського обліку операцій з виготовлення продукції, переробки документального забезпечення та визначення елементів облікової політики за даними операціями, які сприятимуть вирішенню практичних задач посилення конкурентних позицій переробних підприємств.

Довідка видана для подання спеціалізованій вченій раді за місцем захисту докторської дисертації.

В.о.директора Тернопільського відділення  
Українського державного фонду  
підтримки фермерських господарств

Головний бухгалтер



Баран В.С.

Пилипчак І.П.





УКРАЇНА

ТЕРНОПІЛЬСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ

ДЕПАРТАМЕНТ АГРОПРОМИСЛОВОГО РОЗВИТКУ

вул. Кн. Острозького, 14, м. Тернопіль, 46001, тел. 52-00-92, факс 52-10-68, 52-46-00, 52-33-89.  
gusg\_te\_oda@ukr.net Код ЄДРПОУ 33866581

17.08.2014

№ 01-319/47

на

№

від

### ДОВІДКА

про практичне застосування результатів дисертаційного дослідження Рожелюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного наукового центру "Інститут аграрної економіки" на тему: "Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції"

У контексті макроекономічних перетворень особливої актуальності набуває стабілізація та розвиток агропромислової галузі як потенціалу зростання конкурентоспроможності держави, що можлива при належній організації системи обліку переробних підприємств.

Автором запропонована модель інтегрованого обліку, яка забезпечує зіставність звітності різних підприємств та галузей, підвищує загальний методологічний рівень обліку, зменшує витрати на ведення обліку та складання звітності, посилює дієвість соціального контролю за діяльністю адміністрації підприємств, створює умови для оптимального розподілу ресурсів підприємства та контролю за їх рухом.

Практичне впровадження запропонованих результатів дозволить підвищити ефективність фінансово-господарської діяльності, її реальні можливості та зони ризику для посилення конкурентних позицій переробних підприємств на українському ринку.

Довідка видана для подання спеціалізованій Вченій Раді за місцем захисту докторської дисертації.

Директор  
департаменту агропромислового  
розвитку облдержадміністрації



А.І. ХОМА



## ДОВІДКА

про практичне застосування результатів дисертаційного дослідження Рожелюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного наукового центру "Інститут аграрної економіки" на тему: "Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції"

Організація бухгалтерського обліку як сукупність дій зі створення цілісної облікової системи розкрита у дисертаційному дослідженні Рожелюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного наукового центру "Інститут аграрної економіки" на тему: "Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції", що дало змогу запровадити у практичну діяльність методичні підходи до вибору форм організації облікового процесу, його матеріального та інформаційного забезпечення у ринковому середовищі.

Оптимальне підлаштування системи обліку під потреби конкретного підприємства за допомогою інструментів її організації дасть змогу швидше досягти основної мети діяльності переробного підприємства, врахувавши при цьому специфіку технології та організації виробничого процесу.

Довідка видана для подання спеціалізованій вченій раді за місцем захисту докторської дисертації.

Директор

Багрій О.М.

Головний бухгалтер



Присяжна М.І.



## ДОВІДКА

про практичне застосування результатів дисертаційного дослідження Рожелюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного наукового центру "Інститут аграрної економіки" на тему: "Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції"

Організація облікового процесу є визначальною ланкою створення суб'єкта господарювання та формування його мети діяльності. Без правильно організованого обліку жодне підприємство не може нормально функціонувати та вести свою господарську діяльність, причому, керівник у свою чергу, зобов'язаний створити необхідні умови для належного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання відділами, службами, працівниками дотримання порядку оформлення та подання первинних і зведених документів, використання автоматизованої системи обробки облікових даних, що знайшло своє відображення у дисертаційному дослідженні Рожелюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного наукового центру "Інститут аграрної економіки" на тему: "Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції", і дало змогу запровадити у практичну діяльність методичні підходи до побудови організації обліку витрат з переробки продукції сільського господарства із врахуванням показників якості за видами витрат сировини.

Рекомендована організація обліку витрат з врахуванням технології хлібопекарського виробництва, а також запропонована модель обліку виготовлення хлібобулочних виробів буде використана у практичній діяльності що уможливило усунення всіх розбіжностей в обліковому процесі переробних підприємств.

Довідка видана для подання спеціалізованій вченій раді за місцем захисту докторської дисертації

Директор

Головний бухгалтер



*Л. І. Сінкевич*  
*М. Я. Кріль*

Сінкевич Л. І.

Кріль М. Я.



Приватне акціонерне товариство

## “ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ МОЛОКОЗАВОД”

46010 м.Тернопіль, вул.Лозовецька,28, тел. 56-12-01, факс 52-15-60  
р/р 26004962500650 Відділення №1 в м.Тернопіль ПУМБ у м.Львів, МФО 334851,  
ЄДРПОУ 30356917

№ 38 від 22 листопада 2013 р.

### АКТ

про впровадження результатів дисертаційної роботи  
Рожелюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки” на тему: “Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції”

Комісією, що створена у складі директора фінансового ПрАТ “Тернопільський молокозавод” Солтиса В.П. головного бухгалтера Павлусь О.М. та начальника фінансової служби Польового С.В., було проведено всебічний аналіз представленої дисертаційної роботи докторантки Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки” Рожелюк В.М. цим актом підтверджуємо, що дана робота містить ряд цінних рекомендацій, що варті уваги та впровадження у щоденну діяльність переробних підприємств України у сфері організації система показників надійного захисту облікової інформації. Зокрема комісією було прийнято рішення про практичне застосування на ПрАТ “Тернопільський молокозавод” підходів, за рекомендацією дисертанта, поділу нашої інформації на три групи: 1) інформацію, яку не можна приховувати; 2) інформацію, яку не вигідно приховувати; 3) інформацію, яка підлягає захисту. Нами визначено перелік відомостей, що належать до комерційної таємниці.

Для забезпечення захисту складових комерційної таємниці підприємства, що містяться в бухгалтерській документації, нами було сформовано команду, відповідальну за виконання програми щодо захисту складових комерційної таємниці, визначена ймовірність розповсюдження такої інформації.

Директор фінансовий

Головний бухгалтер

Начальник фінансової служби



В.П.Солтис

О.М.Павлусь

С.В.Польовий



ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ  
"НАУКОВО ВИРОБНИЧЕ ОБ'ЄДНАННЯ"  
"ЗЕРНОПЕРЕРОБКА"  
м. Тернопіль, вул. Гетьмана П. Орлика, 5

№24 від 02.12.2013р.

ДОВІДКА

про практичне застосування дисертаційного дослідження

Рожелюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного

наукового центру "Інститут аграрної економіки" на тему:

" Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємства з переробки  
сільськогосподарської продукції "

Видана Рожелюк В. М. про те, що основні положення і результати дослідження дисертаційної роботи " Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємства з переробки сільськогосподарської продукції " передані Науково-виробничому об'єднанню " Зернопереробка " і використовуються при організації обліку переробки сільськогосподарської продукції.

Знайшли застосування рекомендації щодо покращення організації бухгалтерського обліку операцій з виготовлення продукції, переробки документального забезпечення та визначення елементів облікової політики за даними операціями, які сприятимуть вирішенню практичних задач посилення конкурентних позицій переробних підприємств.

Довідка видана для подання спеціалізованій вченій раді за місцем захисту докторської дисертації.

Директор ТОВ " Науково-виробниче  
об'єднання " Зернопереробка "



Пушкаренко М.В.

Головний бухгалтер

Шевчук Г.О.



Тернопільська обл. Теремовлянський р-н. с. Золотники

ПП "Альма-Віта"

тел/факс (03551) 3-1058 тел.3-1457, 3-1549

e-mail:almavita@ko.te.ua

*№ 15 від 12.07.2014р*

### ДОВІДКА

про практичне застосування результатів дисертаційного дослідження Рожелюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного наукового центру "Інститут аграрної економіки" на тему: "Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції"

Організація бухгалтерського обліку є одним із найбільш ефективних етапів створення суб'єкта господарювання та підготовки його до ефективної діяльності. Без правильно організованого обліку жодне підприємство не може нормально функціонувати та вести свою господарську діяльність, причому, керівник у свою чергу, зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання відділами, службами, працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання первинних документів, що знайшло своє відображення у дисертаційному дослідженні Рожелюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного наукового центру "Інститут аграрної економіки" на тему: "Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції", і дало змогу запровадити у практичну діяльність методичні підходи до побудови наказу про облікову політику.

Рекомендована облікова політика, спрямована на зближення всіх видів обліку на підприємстві, що уможливорює усунення всіх розбіжностей в єдиному обліку; тексти наказів не перевантажуються надлишковою інформацією, що не має відношення до процесу ведення обліку.

Довідка видана для подання спеціалізованій вченій раді за місцем захисту докторської дисертації.

Директор ПП «Альма-Віта»



A handwritten signature in blue ink, consisting of several fluid, connected strokes.

Коломієць Л.В.



Міністерство сільського господарства і продовольства України

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ  
«БУЧАЦЬКИЙ СИРЗАВОД»

48400, м. Бучач, вул. Галицька, 176

Тел./факс (03544) 2-67-35 МФО 300670

Розрахунковий рахунок № 26008001104871 ПАТ «КБ Хрещатик» м. Тернопіль

Код 30811896 інд под. №308118919034

*№ 29 від 15.11.2014р.*

**ДОВІДКА**

про практичне застосування результатів дисертаційної о дослідження Рожедюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного\* наукового центру "Інститут аграрної економіки" на тему: "Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції"

Переробка сільськогосподарської продукції є стратегічно важливою ланкою в системі економічного потенціалу України, оскільки її першочерговим завданням є забезпечення населення життєво-необхідними продуктами харчування та формування на цій основі продовольчої безпеки держави у світовому масштабі та на рівні окремих переробних підприємств.

Виконання поставлених завдань неможливе без ефективної організації бухгалтерського обліку, як основи забезпечення конкурентного функціонування підприємств з переробки сільськогосподарської продукції на вітчизняному та міжнародному ринку продукції переробки.

Без правильно організованого обліку жодне підприємство не може нормально функціонувати та вести свою господарську діяльність, причому, керівник у свою чергу, зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання відділами, службами, працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання первинних документів, що знайшло своє відображення у дисертаційному дослідженні Рожедюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного наукового центру "Інститут аграрної економіки" на тему: "Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції", і дало змогу запровадити у практичну діяльність методичні підходи до побудови моделі автоматизації облікового процесу на переробних підприємствах, яка дасть можливість досліджуваному підприємству оптимізувати виробничий процес, визначити його сильні та слабкі сторони для забезпечення позитивних кінцевих результатів.

Довідка видана для подання спеціалізованій вченій раді за місцем захисту докторської дисертації.



*Сергей*  
*Головний бухгалтер*



**ФІЛІЯ**  
**«МОНАСТИРСЬКИЙ МОЛОЧНИЙ ЗАВОД»**  
**ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ**  
**«ПРОДАГРОАЛЬЯНС»**

---

48300 Тернопільська обл., м. Монастирська, вул. Я. Стецька 11  
р/р 26001055105558 Тернопільська філія «Приватбанк», МФО 338783  
код 38605472 тел. (30555) 2 13 33

« 08 » 05                      2015 р  
Вих. № 16

ДОВІДКА

про практичне застосування результатів дисертаційного дослідження

Рожелюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки” на тему: “Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції”

Організація облікової системи переробних підприємств у ринковому середовищі як сукупність бізнес - процесів розкрита у дисертаційному дослідженні Рожелюк Вікторії Миколаївни докторантки Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки” на тему: “Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції”, що дало змогу запровадити у практичну діяльність інформаційну систему SAP, яка забезпечує підтримку прийняття управлінських рішень, формування інтегрованої інформаційної бази на підприємстві, розробку та оптимізацію моделей бізнес – процесів з врахуванням технології переробки продукції сільського господарства, прозорість фінансової звітності та методів її консолідації з метою надання адекватної оцінки стану підприємства на ринку продуктів харчування.

Організація системи обліку під потреби конкретного підприємства за допомогою інструментів моделювання дасть змогу швидше досягти ефективних фінансових результатів у роботі переробного підприємства.

Довідка видана для подання спеціалізованій вченій раді за місцем захисту докторської дисертації

Директор

Головний бухгалтер



О.І. Монастирський

Л. В. Шабат



**Тернопільський національний економічний університет**  
**Ternopil National Economic University**

Lvivska Str. 11, Ternopil, 46020, Ukraine  
Tel./Fax +380 (352) 47 50 51  
E-mail: academ@tneu.edu.ua  
http://www.tneu.edu.ua

вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна  
Тел./факс +380 (352) 47 50 51  
E-mail: academ@tneu.edu.ua  
http://www.tneu.edu.ua

№ 126-05/3046  
На № \_\_\_\_\_ від \_\_\_\_\_

"31" 12 2013 р.



**Затверджую:**  
Перший проректор  
Тернопільського національного  
економічного університету  
к. фіз.-мат.н., доцент М.І.Шинкарик

**ДОВІДКА**  
**про впровадження результатів дисертаційного дослідження**  
**за спеціальністю: 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит**  
**(за видами економічної діяльності) Рожелюк Вікторії Миколаївни**  
**на тему «Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки**  
**сільськогосподарської продукції»**  
**у навчальному процесі Тернопільського національного економічного**  
**університету**

Довідка видана докторантці Національного наукового центру "Інститут аграрної економіки" Рожелюк Вікторії Миколаївни про те, що основні положення та результати її дисертаційного дослідження на тему «Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції» з вдосконалення теоретико-методологічних та організаційних положень бухгалтерського обліку використовуються у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету при викладанні дисциплін: «Стандартизація обліку», «Бухгалтерський облік (загальна теорія)», «Фінансовий облік», «Стратегічний облік і аналіз», «Організація обліку».

Матеріали досліджень застосовуються під час проведення лекційних та практичних занять зі студентами денної та заочної форм навчання, а також при написанні курсових та дипломних робіт за спеціальністю «Облік і аудит».

Довідка видана для подання спеціалізованій вченій раді за місцем захисту докторської дисертації.

Завідувач кафедри обліку  
у бюджетній та соціальній сфері  
Тернопільського національного  
економічного університету  
доктор економічних наук, професор

М.Р.Лучко