

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра
бухгалтерського обліку

Факультет
обліку та аудиту

Дацюк Юлія Іванівна

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ СИСТЕМИ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня
«Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Любар Оксана Олександрівна

ВІННИЦЯ – 2018

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудитуКафедра бухгалтерського
обліку

Затверджую

зав. кафедри _____ Правдюк Н.Л.

« ____ » _____ 201_ р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студенту

Дацюк Юлії Іванівні
на тему«Організаційно-методологічні аспекти системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності»затверджена Наказом від «12» березня 2018 р., № 80 м**Календарний план виконання магістерської роботи**

| Структура роботи | | Термін підготовки |
|----------------------------|---|--------------------------|
| ВСТУП | | 10.09.18 р. |
| РОЗДІЛ 1 | ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ | 10.09.18 р. |
| РОЗДІЛ 2 | ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ | 10.10.18 р. |
| РОЗДІЛ 3 | УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНИХ АСПЕКТІВ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ | 10.11.18 р. |
| ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ | | 14.11.18 р. |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | | 14.11.18 р. |
| ДОДАТКИ | | 14.11.18 р. |

Термін подання роботи на кафедру

для попереднього захисту «30» листопада 2018 р.Завдання видав керівник «20» березня 2018 р.

_____ Любар О.О.

Завдання отримав магістрант _____ Дацюк Ю.І.

АНОТАЦІЯ

Об'єктом дослідження визначено організаційно-методологічні аспекти системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методологічних, інституціональних та методичних питань організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах діяльності сільськогосподарського підприємства.

Метою дослідження є вивчення організаційно-методологічних аспектів системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності та їх удосконалення.

Завданнями дослідження є: дослідження теоретичних та правових основ функціонування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності; визначення змістових аспектів методологічної складової системи бухгалтерського обліку та її основних елементів; встановлення особливостей організаційної складової системи бухгалтерського обліку та її ролі у забезпеченні процесу реалізації бухгалтерського обліку; розгляд основ побудови та загальних вимог до звітності підприємств, її класифікації; ознайомлення із процесом підготовки звітних даних та організацією складання звітності; визначення проблемних аспектів та теоретичне обґрунтування пропозицій, спрямованих на удосконалення методологічних складових системи бухгалтерського обліку; обґрунтування основних напрямів удосконалення організаційної складової системи бухгалтерського обліку в розрізі її елементів.

Одержані результати варто впроваджувати на підприємстві для покращення ефективності та результативності діяльності.

Ключові слова: підприємство, система, бухгалтерський облік, інформація, принципи, методи, способи, прийоми, процедури, облікова політика документообіг, обліковий персонал, форми обліку, фінансова звітність.

Дипломна робота містить 122 сторінки, 11 таблиць, 8 рисунків, список використаних джерел включає 158 найменувань, 10 додатків.

ЗМІСТ

| | | |
|----------|---|-----|
| | ВСТУП | 5 |
| РОЗДІЛ 1 | ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ | 8 |
| | 1.1. Система бухгалтерського обліку в умовах розвитку ринкових відносин | 8 |
| | 1.2. Фінансова звітність в національній системі бухгалтерського обліку | 18 |
| | 1.3. Правова основа функціонування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності | 25 |
| РОЗДІЛ 2 | ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ | 41 |
| | 2.1. Методологічна складова системи бухгалтерського обліку та її основні елементи | 41 |
| | 2.2. Організаційна складова системи бухгалтерського обліку та її роль в забезпеченні процесу реалізації бухгалтерського обліку | 53 |
| | 2.3. Основи побудови і загальні вимоги до звітності підприємств. Класифікація звітності | 69 |
| | 2.4. Підготовка звітних даних та організація складання звітності | 75 |
| РОЗДІЛ 3 | УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНИХ АСПЕКТІВ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ | 79 |
| | 3.1. Удосконалення методологічних складових системи бухгалтерського обліку | 79 |
| | 3.2. Напрями вдосконалення організаційної складової системи бухгалтерського обліку в розрізі її елементів | 91 |
| | ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ | 103 |
| | СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 108 |
| | ДОДАТКИ | 123 |

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Формуючись та розвиваючись, економічна частина життя є вагомим стимулом та мотивом до діяльності. Вона формує інститути, корпорації, ринки. Напрямок діяльності не може характеризуватися високим ступенем невизначеності у зв'язку з тим, що тоді буде втрачено стимул діяльності. Тому інформація, про будь-який напрямок економічної діяльності, є вкрай важливою. Вона визначає напрямок, а відтак подальшу долю ресурсів та діяльності в цілому. Найбільш формально визначеною і такою, що є зрозумілою більшості суб'єктів, є інформація, що формується в системі бухгалтерського обліку. Тому ринки завжди рухаються за інформацією, створюючи її, змінюючи та в той же час опираючись на неї, де бухгалтерському обліку належать авангардні позиції в інформаційному забезпеченні [26, с. 12].

Проявляючись найбільш інтенсивно у фінансово-економічних сферах, глобалізація посилила конкуренцію на світових ринках, внаслідок чого ускладнилися ринкові відносини [4, с. 10]. Постійно відбувається ускладнення економічних процесів, що пов'язано із змінами соціально-економічних умов життя, постійним технічним прогресом та у цілому з їх самою економічною природою (нові форми економічної діяльності заміняють інші). Як наслідок – підвищена необхідність у дослідженні всіх нових умов діяльності і аналізу наявного рівня адаптації розробленого економічного інструментарію.

Поряд цих змін йдуть бухгалтерський облік і фінансова звітність, в одних аспектах випереджаючи, у інших навпаки. Звітні дані, які формуються господарюючими суб'єктами із кожним звітним періодом, як правило, більше відповідають критерію достовірності, що пов'язано із більш досконалим розумінням і оперуванням концептуальної основи, що застосовується, а з іншого боку адаптують методи обліку, які використовуються до умов діяльності господарюючого суб'єкта.

Сьогодні підприємство не може розглядатися поза середовищем його функціонування, його розвиток передбачає формування такого механізму

управління внутрішніми процесами, який забезпечує не тільки ефективність діяльності, а й постійну взаємодію з цим середовищем з урахуванням перспектив життєздатного і динамічного в ній існування» [94, с. 49]. Як завершальний етап у бухгалтерському обліку, процеси подання і оприлюднення фінансової звітності будуть флагманом такої взаємодії із більшістю суб'єктів у фінансовій сфері. Підприємство як відкрита система постійно взаємодіє із зовнішнім середовищем, що неодмінно впливає на облік як господарських засобів і джерел їх формування, так і на господарські процеси і їх результати.

Рада по стандартам фінансового обліку (FASB) зазначає, що головна мета обліку – «забезпечення інформацією, яка є корисною для раціонального інвестування, кредитування і інших подібних рішень» [64].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Фундаментальні теоретичні основи організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності закладені в дослідженнях вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема: М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, М.І. Бондара, Б.І. Валуєва, В.М. Жука, С.Ф. Голова, А.М. Герасимовича, Н.М. Гудзенко, З.В. Задорожнього, С.В. Івахненкова, Г. Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, С.А. Кузнецової, Ю.А. Кузьмінського, С.О. Левицької, Л.Г. Ловінської, О.О. Любар, Н.М. Малюги, Ю.І. Осадчого, Т.Ф. Плахтій, Н.Л. Правдюк, О.М. Петрука, М.С. Пушкара, В.В. Сопка, М.М. Шигун, В.А. Шпака, Л. Чайковської, Е. Хендриксена, М. Кутера, Я. Соколова, Г. Мюлера та інших.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення організаційно-методологічних аспектів системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності та їх удосконалення.

У рамках поставленої мети визначено такі основні завдання:

- дослідити теоретичні та правові основи функціонування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності;
- визначити змістові аспекти методологічної складової системи бухгалтерського обліку та її основні елементи;
- встановити особливості організаційної складової системи бухгалтерського обліку та її роль в забезпеченні процесу реалізації бухгалтерського обліку;

- розглянути основи побудови та загальні вимоги до звітності підприємств, її класифікацію;
- ознайомитись з процесом підготовки звітних даних та організацією складання звітності;
- визначити проблемні аспекти та теоретично обґрунтувати пропозиції, спрямовані на удосконалення методологічних складових системи бухгалтерського обліку;
- обґрунтувати основні напрями удосконалення організаційної складової системи бухгалтерського обліку в розрізі її елементів.

Об'єктом дослідження визначено організаційно-методологічні аспекти системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методологічних, інституціональних та методичних питань організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах діяльності сільськогосподарського підприємства.

Методи дослідження. Для вирішення наукових завдань і досягнення кінцевої мети дослідження автор спирався на підходи та методи наукового аналізу: інституціональний, системний, емпіричний, структурно-функціональний, порівняльний, ретроспективний, індуктивний, дедуктивний, а також логічні, аналітичні та інші методи.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти України, матеріали монографій, дисертаційних робіт, наукових періодичних видань, конференцій, електронних ресурсів.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні та наданні практичних рекомендацій щодо удосконалення організаційно-методологічних аспектів системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності.

Структура та обсяг магістерської роботи. Магістерська робота містить 121 сторінку, 31 таблицю, 12 рисунків, список використаних джерел включає 96 найменувань, 6 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ОСНОВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Система бухгалтерського обліку в умовах розвитку ринкових відносин

В сучасній обліковій науці є усталеною думка, що бухгалтерський облік є системою, тобто практично всі вчені України і за кордоном застосовують системний підхід до дослідження елементів системи бухгалтерського обліку та зв'язків між ними. В свою чергу, в межах даного підходу існує ряд позицій науковців щодо розрізів дослідження бухгалтерського обліку, зокрема, останній розглядають як інформаційну систему, кібернетичну систему, підсистему системи управління, комунікативну систему, виробничу систему тощо. При застосуванні вищенаведених підходів до дослідження бухгалтерського обліку порізнному розглядаються й елементи даної системи, в тому числі й досліджуванний об'єкт – документообіг. Тому, необхідним є дослідження існуючих на сьогодні підходів до розуміння бухгалтерського обліку, а також документування як одного із елементів даної системи [28, с. 50-51].

Багато уваги питанню аналізу існуючих підходів до бухгалтерського обліку як системи в Україні приділив Петрук О.М. Він систематизував дослідження відомих учених світу та виділив визначальні складові системи бухгалтерського обліку, а саме, форму (А.Н. Азріліян, І.П. Бабенко, М.А. Блатов, Р. Ентоні, Дж. Рим, І.І. Сіверс), методи (С.М. Барац, П.Н. Василенко, А.А. Додонов, АН. Саріків, А.П. Михалкевич, Ж. Рішар), суб'єкт / об'єкт (Б. Нідлз), сукупність видів (Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Лайчук, Л.Л. Горецька), функції (Г.Г. Кірейцев, Д.Д. Батуєва), інформацію (С.В. Івахненко, З.В. Кір'янова, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, М.С. Пушкар) [102, с. 74].

Необхідно зазначити, що на сьогодні цей список можна значно розширити. Приміром, Бондар М.І. пропонує розглядати бухгалтерський облік як інфо-

рмацийну підсистему системи управління [6, с. 58-62]. Такий же підхід обґрунтовує Ткаченко С.А., яка визначає необхідність створення та розвитку у складі системи управління підприємством самостійної функціональної підсистеми «Бухгалтерський облік» [145]. Уманців Г. визначає бухгалтерський облік як інформаційну систему управління, яка пристосовується до зростаючих потреб суспільства [147, с. 20].

Ковальчук Є. та Панасюк В. розглядають бухгалтерський облік як інформаційну систему [55, с. 77-80]. Також до даного підходу можна віднести Євдокимова В.В., з позиції якого «... бухгалтерська інформаційна система розуміється як система, що використовує інформаційні технології (комп'ютерні, телекомунікаційні, інші засоби) – за формою, засобами її підтримки; і як система, що характеризується певним інформаційним змістом – за змістовними ознаками» [29, с. 107]. Гура Н. наголошує що «бухгалтерський облік є складною інформаційною системою, яка відображає діяльність підприємства та його фінансовий стан» [24, с. 1214]. До даного підходу близькими є дослідження системи бухгалтерського обліку з позиції кібернетики. Віднести до цієї групи вчених можна Лаговську О.А., яка бухгалтерський облік визначає як систему, спрямовану на генерування інформації. Кібернетичний підхід дозволить дослідити дану систему як сукупність взаємопов'язаних елементів, що сприймають інформацію, її обробляють та зберігають, що дозволяє здійснювати процес обміну нею [71, с. 296-300]. В теорію бухгалтерського обліку як комунікаційної системи великий внесок зробив Нарібаєв К.С. Оскільки комунікація при її практичній реалізації набуває три аспекти: психологічний, інформаційний і організаційний, динамічними системами в обліку виступають місця реєстрації, обробки, накопичування та видачі даних[89]. Пилипів Н.І. і Пилипів М.І. розглядають облік як інформаційну систему лише за умови, якщо управління розглядається як власне процес. Автори зазначають «якщо ж під управлінням ми розуміємо процес дії на об'єкт, то буде правильним розглядати облік як функцію управління» [103]. Пропонує якісно новий підхід до розуміння бухгалтерського обліку Легенчук С.Ф., який систему бухгалтерського обліку розглядає як лінг-

вістичну [73, с. 169-171]. У свою чергу Пушкар М.С. [130, с. 24-30] бухгалтерський облік розглядає як складну інформаційну динамічну суперсистему підприємства. Автор пропонує дану суперсистему диференціювати на три підсистеми обліку: управлінський, фінансовий та контролінг з метою оперативної обробки інформацію відповідно запитів користувачів.

Легенчук С.Ф., Вольська К.О. та Вақун О.В. стверджують, що на сьогодні дослідники виділяють різні підходи до вивчення бухгалтерського обліку (таблиця 1.1), які дозволяють виявити різні аспекти обліку як соціального явища, проте не слід казати, що окремі з них є кращими або гіршими, адже розвиток бухгалтерського обліку передбачає використання не лише існуючих, але й нових підходів, які під новим кутом зору дозволяють подивитися на існуючі проблеми та знайти шляхи їх вирішення [28, с. 52].

Таблиця 1.1

Підходи до розуміння бухгалтерського обліку

| | Підхід | Науковці і дослідники |
|----------------|--|--|
| Системний | Інформаційна система | В.В. Євдокимов, Н.І. Пилипів, М.І. Пилипів, Н. Гура, Є. Ковальчук, В. Панасюк та ін. |
| | Лінгвістична система | С.Ф. Легенчук |
| | Комунікативна система | О.А. Лаговська, К.С. Нарібаєв |
| | Підсистема системи управління | С.А. Ткаченко, М.І. Бондар та ін. |
| | Складна інформаційна динамічна суперсистема підприємства | Н.І. Пилипів, М.І. Пилипів |
| Функціональний | Функція управління | Л.Н. Кузнецова |
| Процесний | Сукупність бізнес процесів | Д.В. Павлова, І.Л. Єм, Д.С. Лозовицька, Н.А. Єрмакова та ін. |
| | Бізнес процес господарської діяльності | М.С. Пушкар |

У логічну послідовність можна вистроїти всі досліджувані підходи щодо вивчення бухгалтерського обліку. Будь-яку діяльність, на яку спрямовані управлінські дії, необхідно розглядати як систему, далі у ній можна виділяти процеси, визначати у них функції суб'єктів, що управляють процесом. Розглянемо можливість та доцільність використання розглянутих підходів по відношенню до бухгалтерського обліку.

Системний підхід до розуміння бухгалтерського обліку. На сьогоднішній день дослідження бухгалтерського обліку як системи з позиції кібернетики і теорії інформації набувають все більшої популяризації. Завдяки дослідженням даного роду встановлюються зв'язки системи із зовнішнім середовищем, її функції, структура і ієрархія, що, у свою чергу, дозволяє більш чітко окреслити межі і сутність науки про бухгалтерський облік. Системи, головним чином досліджують, застосовуючи до них функціональний підхід і структурний аналіз, у результаті чого можна вивчити ієрархічну структуру системи з одного боку, та її функціональну цілісність з іншого.

Розглядаючи бухгалтерський облік як систему, яка має певні функції, необхідно перш за все вивчити її структуру, адже, як зазначає Марков Ю.Г., «функції, яка б не була їх природа, можна реалізувати лише в структурі» [80, с. 9]. Структура системи виступає інструментом реалізації її функцій.

Таким чином, систему необхідно розглядати з позиції її структури із метою виокремлення складових елементів і дослідження взаємозв'язків між ними, а також функцій. З цією метою необхідно розглянути, що являють собою структурний аналіз і функціональний підхід у теорії систем.

Застосовується структурний аналіз із метою дослідження складових елементів тієї чи іншої системи, у результаті чого її цілісність уявно розкладається на частини, але, не руйнується, позаяк, після завершення аналізу досліджені складові елементи синтезуються, таким чином цілісність відновлюється. У ході здійснення структурного аналізу вивчаються взаємозв'язки і взаємодія структурних елементів досліджуваної системи.

На даний час відомі сотні праць, у яких обґрунтовується необхідність здійснення структурного аналізу, серед яких необхідно виділити: Боброву К.А., Бурбакі Н., Тода М. та Штуфорда Е.Х., Ешбі У.Р., Конторову Д.С., Ланге О., Дружиніну В.В. і Садовського В.Н., Овчиннікова Н.Ф. та ін.

Під структурою системи необхідно розуміти «організацію зв'язків та відношень між підсистемами та елементами системи, а також власне склад цих підсистем та елементів, кожному з яких зазвичай відповідає певна функція»

[30]. Система бухгалтерського обліку так само має свою структуру, а саме підсистеми і елементи.

Під терміном «підсистема» необхідно розуміти сукупність елементів, які об'єднані єдиним процесом функціонування та при взаємодії реалізують певну операцію, що необхідна для досягнення поставленої перед системою в цілому мети [104]. На думку Волкової В.Н. і Ємельянової А.А., поняття «підсистема» передбачає, що виокремлюється відносно незалежна частина системи, яка має властивості системи і, зокрема, яка має підціль, на досягнення якої орієнтована підсистема, а також інші властивості – властивість цілісності, комунікативності і т. д., які визначаються закономірностями систем [142, с. 20]. Отже, підсистема повинна мати усі ознаки системи і мати мету, узгоджену із системою вищого порядку.

Що стосується системи бухгалтерського обліку, на сьогодні в Україні у більшості випадків підсистемами (або як їх частіше називають, видами) бухгалтерського обліку виділяють фінансовий, управлінський та податковий облік (П.Л. Сук [141], З.В. Задорожний [32], М.С. Пушкар [131], П.О. Куцик [70], П.М. Герасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин [16], Голов С.Ф., Єфіменко В.І. [18] та ін.). Окрім зазначених З.В. Задорожний виокремлює ще й виробничий облік [32]. В таблиці 1.2 узагальнено підходи вчених щодо виділення елементів та підсистем системи бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.2

Підходи до виділення елементів та підсистем СБО

| № п/п | Автор | Елементи та підсистеми СБО |
|-------|--|---|
| 1 | Б.І. Валуєв [15, с. 27] | підсистема (облікова модель) грошових коштів, капітальних інвестицій, засобів праці і т. д. |
| 2 | В.Ф. Палій, Я.В. Соколов [99, с. 6] | три рівня елементів системи бухгалтерського обліку: 1) рахунки і подвійний запис як форма зв'язку між ними, 2) реєстри і форма рахівництва, 3) організація бухгалтерського облік |
| 3 | Г.Г. Кірейцев [52, с. 18] | до елементів системи включає принципи, мету, завдання, предмет, об'єкт, метод, функції обліку, стандарти, План рахунків, а також графіки документообороту, облікову діяльність тощо |
| 4 | Н.М. Ткаченко [144, с. 26] | включає до складу системи обліку господарські операції, обробку даних, документування, оцінку, фінансову звітність, а на виході системи – користувачі |

Продовження таблиці 1.2

| 1 | 2 | 3 |
|---|---|---|
| 5 | Ю.А. Кузьмінський [66, с. 11] | до системи бухгалтерського обліку обов'язково треба включати методи, методика та форму обліку |
| 6 | С.Ф. Голов [17, с. 13.] | у складі системи бухгалтерського обліку визначає первинні документи, облікові регістри та бухгалтерську звітність |
| 7 | Н. Гура [24, с. 14] | пропонує компоненти або підсистеми в бухгалтерському обліку виділяти за двома основними ознаками: – за етапами обробки інформації – підсистеми збору, обробки, зберігання, передачі інформації; – за ділянками обліку – підсистеми обліку грошових коштів і розрахунків, запасів, основних засобів, розрахунків з оплати праці, формування звітності тощо |
| 8 | П.Л. Сук [141], З.В. Задорожний [32], М.С. Пушкар [131], П.О. Куцик [70], П.М. Герасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин [16], С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко [18] та ін. | фінансовий, управлінський, виробничий, податковий облік |

В системі бухгалтерського обліку як інформаційної основи управлінського обліку, обліку розрахунків за податками та зборами, фінансової звітності, враховуючи вищевикладене, слід виділяти наступні підсистеми [28, с. 55-56]:

– за елементами методу бухгалтерського обліку (документування, подвійний запис, оцінка, інвентаризація, калькулювання, баланс, звітність);

– за об'єктами бухгалтерського обліку, а саме,

1) що забезпечують господарську діяльність (оборотні, необоротні, власні та залучені) та

2) що утворюють господарську діяльність (процеси придбання, виробництва та реалізації);

– за видами діяльності (управлінський, податковий, виробничий та фінансовий облік);

та елементи:

– принципи, мету, завдання, предмет, об'єкт, метод, методика, функції обліку, стандарти, план рахунків і т. д.

У свою чергу Корягін М.В. та Куцик П.О. зазначають, що враховуючи історичний процес формування системи бухгалтерського обліку і сучасних тран-

сформацій в ній, у якості головних складових облікової системи необхідно розглядати теоретичну, методологічну, практичну та організаційну (рис. 1.1) (Додаток А) [63, с. 17-18]:

– Теоретична підсистема системи бухгалтерського обліку містить такі елементи, як понятійний апарат, класифікації об'єктів обліку, історичні аспекти становлення та розвитку бухгалтерського обліку, облікові концепції економічні підходи та теорії, парадигми тощо. Теорія створює основу, фундаментальний базис для практичної реалізації бухгалтерським обліком своїх функцій і завдань;

– Методологічна складова покликана визначити, яким саме чином будуть реалізовуватися функції бухгалтерського обліку та поставлені перед ним завдання. До складу методологічної складової входять методи обліку, принципи, способи, прийоми, методологічні інструменти, методичні підходи до виконання облікових процедур, що в своїй сукупності забезпечують пізнавальні процеси в системі бухгалтерського обліку;

– Практична підсистема містить набір інструментів, що забезпечують безпосередню обробку вхідних даних в системі обліку та їх перетворення на звітну інформацію з використанням методик облікового відображення, правил та процедур, що формуються під взаємним впливом теоретичної та методологічної підсистем бухгалтерського обліку. Відповідно практична підсистема втілює фактичну реалізацію функцій бухгалтерського обліку;

– У сучасному динамічному середовищі від якості із ефективності застосування методологічного інструментарію в процесах обробки системи даних та перетворення їх на звітну інформацію залежить обґрунтованість прийнятих управлінських рішень та загальна ефективність економічної діяльності. Відповідно роль організаційної складової системи бухгалтерського обліку виявляється у забезпеченні такої взаємодії між іншими складовими, за якої вони здатні якісно реалізувати своє призначення. Організаційна підсистема включає такі елементи, як облікову політику, інструкції, положення з бухгалтерського обліку, порядок документообороту, графіки подання бухгалтерської звітності,

суб'єкті ведення обліку, форми організації та ведення обліку, зв'язки між підрозділами підприємства і бухгалтерією, а також всередині бухгалтерської служби. Вказані елементи також забезпечують реалізацію зворотних зв'язків між суб'єктом прийняття економічних рішень та системою бухгалтерського обліку, яка під впливом зміни інформаційних запитів користувачів трансформує свої теоретичну, методологічну, практичну та організаційну складові.

За словами Ю.Г. Маркова «усюди, де доводиться зіштовхуватися з ієрархією, виявляється одна важлива особливість: цілісність виявляється розкладуваною на елементи, кожен з яких, в свою чергу, веде себе як цілісність». Тобто, кожна підсистема є системою, але вже дещо нижчого рівня [80].

Поняття підсистема передбачає, що виокремлюється відносно незалежна частина системи, яка має властивості системи і, зокрема, яка має підціль, на досягнення якої орієнтована підсистема, а також інші властивості – властивість цілісності, комунікативності і т. д., які визначаються закономірностями систем [142, с. 20]. Якщо ж частини системи не володіють такими властивостями, а представляють собою просто сукупності однорідних елементів, то такі частини прийнято називати компонентами [142, с. 20].

Необхідно зазначити, що функції, завдання і цілі підсистеми не завжди можуть відповідати функціям, завданням і цілям системи. Дана властивість має назву емерджентності («системний ефект», неадитивність).

Розглянути перш за все необхідно такі елементи системи як «мета», «завдання» і «функція».

Найбільш загальним із вищезазначених понять є мета, так як визначає кінцевий бажаний результат певного процесу. Для системи бухгалтерського обліку такою метою відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є надання необхідної інформації користувачам для прийняття рішень [34].

Завдання можна визначити як підціль системи, способи досягнення головної мети. У системі бухгалтерського обліку виділяють наступні завдання: 1) забезпечення збереження майна власника; 2) формування повної достовірної

інформації про діяльність підприємства, його майновий стан; 3) контроль за дотриманням законодавства України при здійсненні господарських операцій та їх доцільністю; 4) запобігання негативних результатів господарської діяльності та виявлення внутрішньогосподарських резервів; 5) надання облікової інформації для управління [12, с. 25].

Функціональний підхід до розуміння бухгалтерського обліку частіше за все ототожнюється із реалізацією функції управління (планування, організація, контроль, мотивація та ін.). В той же час, функціональний підхід можна також розглядати і у більш вузькій інтерпретації – як сукупність дій, функцій по відношенню до об'єкта управління (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Сутність функціонального підходу до управління діяльністю підприємства

У світовій практиці процесний підхід до розуміння бухгалтерського обліку застосовується в управлінській сфері на протигагу функціонально-орієнтованому підходу, задля покращення діяльності підприємства, скорочення невиробничих витрат тощо. Діяльність підприємства у рамках даного підходу розподіляється на процеси (бізнес-процеси), що являють собою певну послідовність дій із використанням відповідних ресурсів підприємства, що перетворює входи на виходи і представляє певну цінність для користувачів відповідного бізнес-процесу і його продуктів. Дослідження щодо розуміння системи бухгалтерського обліку з позиції процесного підходу можна розділити на два напрями (рис. 1.3).

Як бачимо з рис. 1.3 перший напрямок вивчення бухгалтерського обліку з позиції процесного підходу трактує бухгалтерський облік як систему, що

складається із сукупності процесів господарської діяльності. Відповідно до другого напрямку бухгалтерський облік є бізнес-процесом.

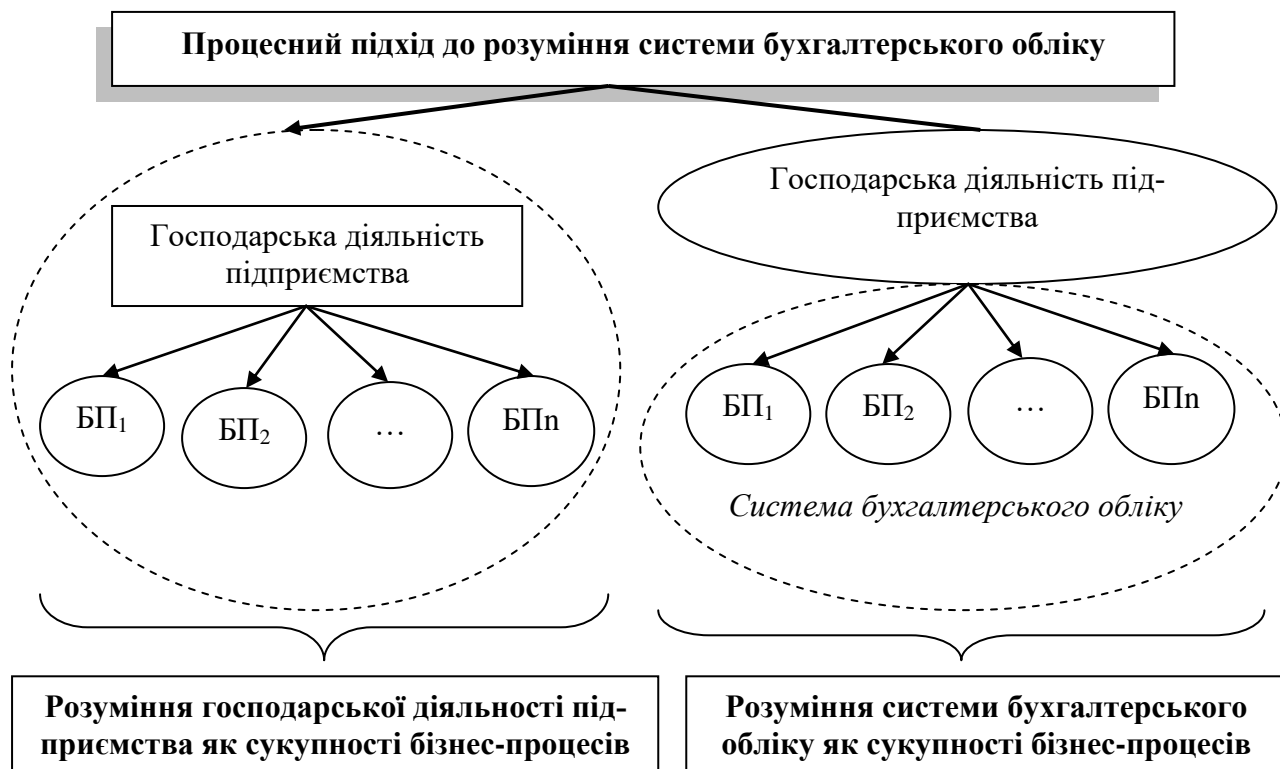


Рис. 1.3. Підходи до розуміння системи бухгалтерського обліку з позиції процесного підходу

Джерело сформовано автором на основі [28, с. 61]

Таким чином, одна група дослідників розглядає діяльність підприємства як сукупність бізнес-процесів, одним із яких є бухгалтерський облік. Серед дослідників, що підтримують таку позицію можна виділити Дм. В. Павлова, І.Л. Єма, Д.С. Лозовицьку, Н.А. Єрмакову та ін. Можна сюди віднести і позицію законодавства, зокрема, у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» наводиться наступне визначення: «– це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [34].

Перевагами застосування процесного підходу до вивчення бухгалтерського обліку та його складових є насамперед можливість ліквідувати втрати ча-

су та інформації при передачі потоку робіт між учасниками бізнес-процесу; функції та сукупність дій чітко закріплені за відповідними посадовими особами, немає можливості делегувати певні повноваження посадовій особі, нижчої ієрархії у функціональній структурі підприємства; відповідно, виключається ймовірність виникнення фактів безвідповідальності або перекладання відповідальності на інших посадових осіб. Дане дослідження передбачає вивчення бухгалтерського обліку не як процесу, а як системи, що складається з сукупності бізнес-процесів. Даного підходу притримується Л.Н. Кузнєцова, яка зазначає, що «побудова бухгалтерського обліку у вигляді процесів є умовою створення єдиної системи управління підприємствами» [67].

Отже, виділяючи у бухгалтерському обліку бізнес-процеси, можна у цілому покращити реалізацію останнього за рахунок ефективного управління його складовими елементами.

1.2. Фінансова звітність в національній системі бухгалтерського обліку

Для всіх господарюючих суб'єктів у сучасних умовах однією із основних конкурентних переваг є володіння достовірною інформацією, яка об'єктивно характеризує фінансово-господарську діяльність підприємства (фірми) і надає можливість приймати ефективні рішення. Бухгалтерська звітність надає найбільш повну характеристику фінансового стану, результатів діяльності і руху грошових коштів підприємства (фірми) за весь період його діяльності. Тобто на основі виконання мети ведення бухгалтерського обліку шляхом розкриття облікової інформації у звітності формується інформаційне забезпечення, користь якого для управління забезпечує економічний аналіз у частині аналітичного обґрунтування та прийняття рішень.

Разом з тим, необхідно звернути увагу на те, що існуючі наукові підходи до теоретичного розуміння фінансової звітності і регулювання її якості відзначаються поступовим старінням. В Україні окремі положення, поняття, зміст, цілі і форми фінансової звітності залишаються незмінними з дати їх початкового затвердження більше десяти років тому [90], в зв'язку із чим їх «вік», як зазначає

Шеверя Я.В., втрачає адекватність динамічним ринковим умовам ведення підприємницької діяльності та сучасним інформаційним запитам і вимогам користувачів до якості звітної інформації на тлі практичних реалій розвитку новітніх технологій, відкриття та нагромадження нових знань в сучасній теорії бухгалтерського обліку, аналізі та звітності про економічні явища та процеси [153, с. 142].

Залишаються невирішеними на даний час ряд проблемних питань, яким вчені приділяють мало уваги і не мають єдиної позиції. До таких питань можна віднести наступні: обґрунтування єдиного категоріального апарату щодо розуміння фінансової звітності; уточнення місця фінансової звітності у національній моделі обліку; встановлення інформаційної спрямованості фінансової звітності на фоні асиметричності і достовірності інформації, яка у ній розкривається; визначення і узгодження (вирішення) конфлікту інтересів користувачів фінансової звітності; пошук нових підходів до розробки і впровадження дієвого механізму підвищення якості фінансової звітності методом її ефективного державного регулювання та інші.

Розглядаючи бухгалтерський облік як інструмент збору, узагальнення, обробки і передачі користувачам інформації про фінансово-господарську діяльність господарюючих суб'єктів з метою прийняття управлінських рішень, його можна визначити як систему, що об'єднує користувачів фінансової звітності, державу як суб'єкт регулювання і підприємство як об'єкт впливу і суб'єкт ринку, що розкриває облікову інформацію у фінансовій звітності.

Бухгалтерський облік на думку Нідлза Б. (В. Е. Needles) пов'язує господарську діяльність підприємства та людей, які приймають рішення. Він (бухгалтерський облік) вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання, обробляє дані, зберігає їх та обробляє для того, щоб вони стали корисною інформацією і передає її через звітність тим, хто використовує ці дані для прийняття рішень [91, с. 12].

Інформаційне забезпечення потреб управління та прийняття рішень Мошенський С.З. та Олійник О.В. визначають нормативними, кошторисними, плановими та джерела облікового характеру (зовнішня та внутрішня звітність).

Цінність економічної інформації та її зв'язок з економічним аналізом, автори визначають у трьох аспектах: споживчий (корисність для управління), економічний (вартості) та естетичний (сприйняття людиною) [86, с. 57].

Ковальов В.В. із цього приводу визначає інформаційне забезпечення системи управління як сукупність ресурсів (інформаційну базу) та способів їх організації, необхідних та корисних для реалізації аналітичних та управлінських процедур, які забезпечують фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання [54, с. 176].

Таким чином логічно, що дані бухгалтерського обліку у межах системи інформаційного забезпечення користувачів можна поділити на облікові і звітні. Облікові дані виступають основою для формування показників оперативної і внутрішньої звітності та, у свою чергу, формують інформаційне забезпечення внутрішніх користувачів, можуть містити конфіденційну інформацію і придатні для обґрунтування та прийняття оперативних управлінських рішень. Звітні дані (в більшості випадків – основа бухгалтерської звітності – фінансова звітність) містять узагальнені і згруповані дані, метою яких є надати інформацію зовнішнім і внутрішнім користувачам для аналітичного обґрунтування та прийняття тактичних чи стратегічних рішень.

Також необхідно відмітити, що поряд із даними бухгалтерського обліку і звітності, інформаційне забезпечення визначається також правовим, фінансовим, плановим, технічним, кадровим та іншими видами забезпечення, однак, у процесі прийняття рішень, вони розглядаються користувачами як допоміжні інформаційні джерела (рис. 1.4) [54, с. 179].

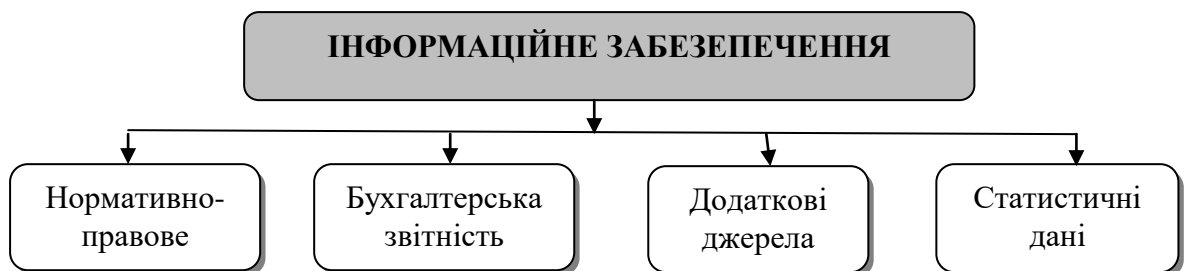


Рис. 1.4. Джерела інформації для прийняття рішень суб'єктами управління

Неможливий розгляд бухгалтерського обліку і фінансової звітності як інформаційної системи без визначення місця і ролі економічного аналізу в забезпеченні прийняття рішень усіма користувачами звітності. З цього приводу Малюга Н.М. зазначає, що кожна господарська операція, як наслідок управлінського рішення, має не просто знайти відображення на відповідних рахунках, а й бути проаналізована з точки зору раціональності, оскільки суб'єкт господарювання несе відповідальність за прийняте рішення, за понесені витрати, за отримані прибутки й результати. А тому дискусії між вченими відбуваються часто на тему: чи включається економічний аналіз до сфери бухгалтерського обліку? [78, с. 39]. Як показує досвід Болгарії, згідно з їх теорією, бухгалтерський облік визначається як специфічна форма економічного аналізу, яка постійно удосконалює синтез та аналіз даних вартості фірми, де незалежно і першочергово відображаються (зводяться) вихідні дані, в результаті чого здійснюється їх обробка (систематизація), обчислення агрегатних економічних показників або подальша інтерпретація (роз'яснення) змісту синтезованих звітів крізь облікові вимірники [13, с. 238].

У дослідженнях Шевері Я.В. використовується подібний підхід, згідно з яким економічний аналіз розглядається як аналітична складова інформаційного забезпечення прийняття рішень користувачами фінансової звітності на основі даних бухгалтерського обліку. Це, у свою чергу, визначає аналітичні можливості фінансової звітності як її важливу якісну характеристику, зокрема в частині виконання нею комунікаційної функції перед зовнішніми користувачами.

Науково ідентифікувати місце фінансової звітності у національній моделі обліку і встановити ключові фактори, які впливають на розуміння її змісту та ролі у сучасних умовах вимагає реалізація принципів комплексності і системності дослідження. Саме розгляд факторів зовнішнього і внутрішнього середовища, під впливом яких формується Національна система бухгалтерського обліку, а відповідно і звітності, дасть можливість краще зрозуміти і визначити можливості вдосконалення фінансової звітності у процесі її реформування.

Важливий висновок, що стосується визначення взаємозалежності правил бухгалтерського обліку в окремій країні та економічної і політичної стабільності в ній, встановив у своїх дослідженнях Мюллер Г. Автор визначає чотири основні варіанти трактування обліку в межах національних систем обліку, що впливають і на звітність підприємства [158]:

- облік в рамках макроекономічної структури, де головна мета обліку – виконання функцій оподаткування та соціальна спрямованість (Швеція);
- облік, що заснований на макроекономічному підході та характеризується гнучкими обліковими нормами, які відповідають потребам малого та середнього бізнесу (Нідерланди);
- незалежний облік, де облікова система розвивається незалежно від державних вимог та економічної теорії (США, Великобританія); такий тип спрямований на захист інтересів бізнесу, акцентує увагу на його проблемах та їх вирішенні;
- єдиний (одноманітний) облік, що передбачає значне втручання держави з метою його використання, як методу тотального адміністративного контролю за бізнесом, цінами та податками (Франція, Німеччина).

Шигун М.М. з цього приводу зазначає: «На сучасному етапі вона (вітчизняна модель) одночасно має ознаки континентальної та британо-американської моделей, функціонує в умовах нестабільної економіки як у латиноамериканських країнах, допускає використання міжнародних стандартів фінансової звітності, що становлять інтернаціональну модель» [154, с. 286]. Голов С.Ф. також акцентує увагу на тому, що впровадження МСФЗ в Україні свідчить про реалізацію англосаксонської концепції фінансової звітності в умовах континентального підходу до регламентації бухгалтерського обліку [17, с. 57].

Вагомі дослідження в напрямку визначення змісту, специфіки та факторів, які визначають індивідуальність і унікальність Національної системи бухгалтерського обліку, здійснені Козловою М.О. Автор зазначає, що коло факторів, які чинять вплив на організацію і ведення бухгалтерського обліку на макrorівні та зумовлюють унікальність НСБО кожної країни, є досить широким

[57, с. 118-119]. Вивченню факторів, що визначають відмінності між фінансовою звітністю в різних системах бухгалтерського обліку, присвячені дослідження польської вченої Кшивди Д. Зокрема, автор зазначає, що до таких факторів належить стратегія економічного розвитку, облікові традиції, облікова модель, облікова політика та сама фінансова звітність [157, с. 70].

Беручи до уваги ґрунтовні дослідження, проведені Бутинцем Ф.Ф. щодо історичного розвитку Національної системи бухгалтерського обліку в Україні, необхідно зазначити, що вчений неодноразово наголошував на помилковості реформування національної системи обліку в Україні в напрямку набуття нею рис британо-американської моделі, оскільки історично Україна, як і інші спадкоємці облікової системи СРСР, тяжіла швидше до континентальної моделі побудови національної системи бухгалтерського обліку, зважаючи передусім на жорстку регламентацію усієї сфери бухгалтерської практики та відповідний менталітет українських бухгалтерів [8, с. 169].

Отже, розглянувши думки вчених з приводу класифікації і визначення типу Національної системи бухгалтерського обліку, ми дійшли висновку, що фінансова звітність у ній може займати залежно від орієнтації на групи користувачів і пріоритетність задоволення їх інтересів різне місце. У моделях бухгалтерського обліку, які орієнтовані на зовнішніх користувачів фінансової звітності (постачальників капіталу), основною метою є застосування методології і інструментарію бухгалтерського обліку, що відображають економічний зміст і адекватну оцінку господарських операцій, а не лише їх юридичну форму з метою розкриття інформації у фінансовій звітності, яка відповідає якісним характеристикам. У моделях бухгалтерського обліку, де фінансова звітність орієнтована на задоволення потреб держави (податковий, статистичний апарат), основною метою обліку є не достовірне і зрозуміле розкриття інформації, а збереження і захист майна власників (держави).

Аналіз наведених даних та диференціація наукових підходів вітчизняних і зарубіжних вчених до визначення змісту та місця фінансової звітності в різних системах бухгалтерського обліку, дозволили підсумувати, що ідентифіка-

ція фінансової звітності є багатоаспектна, і на думку Шевері Я.В., її необхідно розглядати в таких площинах [153, с. 145]:

- теорія (наукова ідентифікація поняття фінансової звітності вітчизняними та зарубіжними вченими і стандартами);
- практика (реальний стан і значення фінансової звітності для користувачів, що приймають тактичні та стратегічні рішення);
- аналіз (відповідність фінансової звітності, як засобу комунікації, вимогам користувачів в частині аналітичного обґрунтування і прийняття рішень).

Якщо розглядати бухгалтерську звітність як основу інформаційного забезпечення зовнішніх користувачів (скажімо, власників вільних фінансових і інвестиційних ресурсів), то можна спостерігати тенденцію не випадкового її ототожнення багатьма вченими, спеціалістами і практиками у різних країнах із фінансовою звітністю, та, відповідно, аналітичні процедури, які використовуються для обґрунтування та прийняття рішень визначати фінансовим аналізом. Як зазначає ряд науковців, думку яких підтримуємо і ми, основна мета сучасної фінансової звітності має розвиватися в такому напрямі – при допомозі орієнтації форм та методів розкриття достовірних даних у фінансової звітності на ринку капіталу (інвесторів) із використанням необхідних аналітичних процедур залучити вигідні додаткові джерела фінансових і інвестиційних ресурсів.

Таким чином, фінансова звітність, як основна складова системи бухгалтерської звітності, виступає для користувачів основним джерелом інформації про діяльність підприємства. Вона пов'язує підприємство із суспільством, і на її основі, застосовуючи різні методи аналізу, економічно активна частина населення може оцінювати показники і приймати відповідні управлінські рішення. Як бачимо, фінансова звітність у даному випадку виконує дві основні функції – комунікаційну і інформаційну, що підтверджує її важливу роль для задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів.

1.3. Правова основа функціонування системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності

Основними інструментами впливу на систему бухгалтерського обліку є нормативні документи, що визначають загальний методологічний підхід, а також окремі облікові процедури на рівні елементів фінансової звітності. Такі документи визначають принципи організації та ведення бухгалтерського обліку, характер та зміст бухгалтерської звітності. Ключову роль в такому регулюванні відіграє Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та Положення (стандарти) бухгалтерського обліку», Міжнародні стандарти фінансової звітності, Типовий план рахунків бухгалтерського обліку, облікова політика суб'єкта господарювання. Зазначені документи визначають вимоги до розкриття інформації, порядок вартісної оцінки активів та зобов'язань, визнанні доходів та витрат, способи групування інформації. Зазначений інструментарій становить основу дослідження суб'єктом ведення бухгалтерського обліку предмету обліку.

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. При цьому під бухгалтерським обліком розуміється процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. зазначається, що на підставі даних бухгалтерського обліку підприємства зобов'язані складати фінансову звітність [34].

Положення (стандарти) бухгалтерського обліку – це сукупність прийомів і процедур організації та методології бухгалтерського обліку і звітності, вироблених практикою і узагальнених державою.

Кожний стандарт обліку має декілька типових розділів (вступ, визначення, опис сутності, власне стандарт, введення в дію), що дозволяє орієнтуватись в інформації, викладеній в стандарті.

Структура українських Положень (стандартів) бухгалтерського обліку має наступний вигляд:

вступ – загальні положення. В ньому зазначається, що це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про конкретний об'єкт обліку, що є основою даного Положення. Саме Положення є елементом системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні і повинно застосовуватися з урахуванням інших Положень (стандартів) бухгалтерського обліку у відповідності до чинного законодавства. Вказуються умови, на яких використовується об'єкт в обліку підприємства (на праві власності, господарського ведення, оперативного управління, договору оренди тощо). Надається перелік окремих об'єктів, які регулюються цим Положенням. Також розкриваються основні поняття, що дозволяють однозначно розуміти терміни і зміст відповідних об'єктів обліку та їх показники, наводиться одиниця бухгалтерського обліку конкретного об'єкту;

– опис сутності. Він складається з декількох розділів і є найбільш значущим. Тут розкривається поняття даного об'єкту, його визнання та способи оцінки, методи обліку тощо;

– розкриття інформації, яка повинна обов'язково знайти відображення у звітності та Примітках до неї;

– необхідні пояснення (Примітки), що регулюють процедуру практичного застосування окремих вимог, що складають основу того чи іншого положення (стандарту);

– дата набуття чинності.

Головна основа стандартів, закладена в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», – це правдиве відображення фінансового стану підприємства і результатів його господарювання в реальному часі.

За своєю сутністю стандарти бухгалтерського обліку відповідають на такі запитання:

– який мінімум інформації слід мати у фінансовій звітності, щоб на її підставі можна було приймати управлінські рішення;

– як оцінювати статті фінансової звітності – активи, капітал, зобов'язання та інші показники.

Короткий зміст та призначення деяких із діючих в Україні стандартів подано в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, якими передбачено альтернативні методи та правила ведення обліку за окремими елементами

| Нормативне джерело | Сфера застосування |
|---|---|
| 2 | 3 |
| 1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. № 73. | Визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Складання фінансової звітності, як визначає НП(С)БО 1, має за мету надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства [90]. |
| 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»: наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87. | Визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності [110]. |
| 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби»: наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. | Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [111]. |
| 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 92. | Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [112]. |
| 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246. | Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. Запаси – це активи, які: 1) утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; 2) перебувають у процесі виробництва з метою подаль- |

| | |
|--|---|
| | шого продажу продукту виробництва; 3) утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством/установою [113]. |
| 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: наказ Міністерства фінансів України від 08.10.99 р. № 237. | Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності підприємств незалежно від форм власності. Дебітори - юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. Дебіторська заборгованість - сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату [114]. |
| 7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. | Визначає методологічні засади формування бухгалтерського обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності. Поточні зобов'язання - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу. Довгострокові зобов'язання - всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями [115]. |
| 8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»: наказ Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91. | Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності [116]. |
| 9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти»: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559. | Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності. Фінансовий інструмент - контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого [117]. |
| 10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: наказ Міністерства фінансів від 28.07.2000 р. № 181. | Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності [118]. |
| 11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: наказ Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. | Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [119]. |
| 12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. | Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності. Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [120]. |

| | |
|---|---|
| 13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів»: наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. | Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності [121]. |
| 14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам»: наказ Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601. | Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконаній працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності. Виплати інструментами власного капіталу підприємства - виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством [122]. |
| 15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. | Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Біологічний актив - тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [123]. |
| 16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. | Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та розкриття інформації про них у фінансовій звітності [124]. |
| 17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість»: наказ Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779. | Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності. Інвестиційна нерухомість - власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності [125]. |

Національні Положення (стандарт) бухгалтерського обліку розроблені у відповідності до Міжнародних стандартів і не суперечать їм.

Міжнародні стандарти фінансової звітності – це стандарти, що видає Міжнародна рада з бухгалтерських стандартів (IASB), штаб-квартира якої розташована в Лондоні.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності включають [84]:

- Концептуальну основу фінансової звітності (документ, який описує загальні вимоги до якісних характеристик фінансової інформації та основні облікові концепції, що дозволяють скласти звітність МСФЗ);
- 17 Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ, англ. – IFRS);
- 28 Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО, англ. – IAS, – це назва старих, але нині чинних стандартів, виданих до 2001 року, коли відбулася реорганізація ради IASB);
- МСФЗ для малих та середніх підприємств (IFRS for SMEs);
- інтерпретації (роз'яснення) (нові IFRIC і старі SIC).

Таким чином, під системою МСФЗ розуміємо самі стандарти МСФЗ / МСБО та існуючі коментарі та роз'яснення до них.

Так, Міжнародні стандарти фінансової звітності включають:

- Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»;
- Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти»;
 - Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність»;
 - МСБО 1 «Подання фінансової звітності»;
 - МСБО 2 «Запаси»;
 - МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»;
 - МСБО 16 «Основні засоби».

Питання запровадження та поширення Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в Україні є актуальним в нашій країні вже понад двадцять років. Вимоги вітчизняного податкового та бухгалтерського законодавства містять ряд норм, які є відмінними від положень Міжнародних стандартів фінансової звітності. Впровадження МСФЗ у вітчизняну практику обліку ускладнюється особливостями середовища, в якому функціонують підприємства. З метою приведення українських норм у відповідність до законодавства ЄС та оно-

влення порядку застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності, було ухвалено численні зміни до Закону про бухгалтерський облік

5 жовтня 2017 року Верховною Радою України прийнято Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень)». Цим законом приводиться у відповідність законодавство про бухгалтерський облік та фінансову звітність України з європейським законодавством, зокрема Директивою ЄС № 2013/34/ЄС.

Серед законодавчих новацій, зокрема [35]:

1. Передбачається подання:

звіту про платежі на користь держави. Це документ, що містить деталізовану інформацію про податки, збори й інші платежі підприємств, належні до сплати на користь держави відповідно до закону, який подається підприємствами, що провадять діяльність із видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес;

звіту про управління. Це документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики й невизначеності його діяльності.

2. З'явилося поняття «підприємства, що становлять суспільний інтерес», до яких належатимуть підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств і малих підприємств) та підприємства, які відповідно до Закону № 996-XIV належать до великих підприємств.

3. З'явилося поняття «таксономія фінансової звітності» – склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономія фінансової звітності затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку. Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за

міжнародними стандартами складаються на підставі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами.

4. Введено критерії для поділу підприємств на мікропідприємства, малі, середні чи великі.

5. На вимогу користувачів фінансова звітність може бути додатково перерахована в іноземну валюту.

6. У разі якщо бухгалтерський облік підприємства ведеться підприємством, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, фінансову звітність підписують керівник підприємства або вповноважена особа, а також керівник підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, або вповноважена ним особа.

Визначено, що фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці та не є конфіденційною інформацією. Будь-які фізичні та юридичні особи мають право звернутися до підприємства із запитом на доступ до його фінансової звітності як до публічної інформації.

Систему бухгалтерського обліку можна розглядати, з одного боку, як елемент цілісної інформаційної системи, а з іншого, – як відносно автономну систему, залежно від того, який аспект її зв'язків з іншими системами досліджується. Згідно з принципом генералізації (логічного переходу від окремого до загального), бухгалтерський облік є водночас самостійною системою і складовою (підсистемою) інформаційної системи підприємства [128, с. 43].

В таблиці 1.4 представлено перелік Законів України, що регламентують діяльність і регулюють відносини між суб'єктами в інформаційному суспільстві. Це прямо засвідчує долучення України до світових тенденцій щодо формування і розвитку інформаційного суспільства, входження до європейського і світового інформаційного простору.

Як свідчать дані таблиці 1.4, Україна також не залишилась осторонь процесів та тенденцій, що стосувалися інформатизації суспільства. Від моменту проголошення незалежності і до тепер було прийнято ряд законів, програм, постанов і наказів Президента, Кабінету Міністрів України, урядових організацій та

відомств щодо регулювання та нормативного забезпечення діяльності, пов'язаної з інформацією. Так, ще у 1992 році було прийнято Закон України «Про інформацію», який регулює відносини щодо створення, збирання, одержання, зберігання, використання, поширення, охорону та захист інформації [42].

Таблиця 1.4

Законодавство України щодо формування та розвитку інформаційного суспільства

| Рік прийняття | Назва закону |
|---------------|--|
| 1992 | Про інформацію |
| 1994 | Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах |
| 1998 | Про Національну програму інформатизації |
| | Про Концепцію Національної програми інформатизації |
| 2001 | Про платіжні системи та переказ коштів в Україні |
| 2003 | Про електронні документи та електронний документообіг |
| | Про електронний цифровий підпис |
| | Про телекомунікації |
| 2007 | Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки |
| 2010 | Про захист персональних даних |
| 2011 | Про доступ до публічної інформації |
| 2012 | Про адміністративні послуги |
| 2015 | Про електронну комерцію |

Статтею 2 Закону України «Про інформацію» встановлено основні принципи інформаційних відносин, а саме [42]:

- гарантованість права на інформацію;
- відкритість, доступність інформації, свобода обміну інформацією;
- достовірність і повнота інформації;
- свобода вираження поглядів і переконань;
- правомірність одержання, використання, поширення, зберігання та захисту інформації;
- захищеність особи від втручання в її особисте та сімейне життя.

В 1998 році був прийнятий Закон України «Про Національну програму інформатизації», головною метою якої є «...створення необхідних умов для забезпечення громадян та суспільства своєчасною, достовірною та повною інформацією шляхом широкого використання інформаційних технологій, забезпе-

чення інформаційної безпеки держави [43].

Завдання, цілі та напрями розвитку інформаційного суспільства в Україні були визначені ще у 2007 р. із ухваленням Закону України «Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки». Цей закон став концептуальною основою для розробки завдань щодо розвитку інформаційного суспільства в Україні та визначив інформаційний напрям державної політики одним із пріоритетних.

Серед основних стратегічних цілей розвитку інформаційного суспільства в Україні були визначені такі [44]:

- використання інформаційно-комунікаційних технологій для вдосконалення державного управління, відносин між державою і громадянами, становлення електронних форм взаємодії між органами державної влади та органами місцевого самоврядування і фізичними та юридичними особами;

- захист інформаційних прав громадян, насамперед щодо доступності інформації, захисту інформації про особу, підтримки демократичних інститутів та мінімізації ризику «інформаційної нерівності»;

- вдосконалення законодавства з регулювання інформаційних відносин;

- покращення стану інформаційної безпеки в умовах використання новітніх інформаційно-комунікаційних технологій.

Наголошувалося, що такі оновлення насамперед мають відбуватися контексті технологічної цифрової революції та всеохоплюючого поширення Інтернету. Було визначено основні три напрями оновлення підходів інформаційної політики, зокрема [44]:

- медіа-право як важливий базис розвитку інформаційного суспільства;

- інформаційна політика розвитку та захисту національно-ідентифікованого Інтернет-середовища;

- медіа-освіта для всіх без винятку вікових груп як потенційних учасників інформаційного суспільства.

Важливим для безпосередньої економічної діяльності було прийняття Законів України «Про платіжні системи та перекази коштів в Україні» та «Про

електронну комерцію». Перший з них визначає загальні засади функціонування платіжних систем і систем розрахунків. До платіжних інструментів віднесено електронні платіжні засоби, які дають змогу зберігати інформацію, необхідну для електронного переказу, та ініціювати їх переказ. Серед таких засобів виділяють: мобільний платіжний інструмент, який реалізований в апаратно-програмному середовищі мобільного телефону або іншого бездротового пристрою користувача; платіжна (пластиковіа чи іншого виду) картка; платіжні пристрої, такі як банківський термінал, платіжний термінал та ін. [45].

В свою чергу ЗУ «Про електронну комерцію» визначає організаційно правові засади діяльності у сфері електронної комерції, визначає права і обов'язки учасників відносин та встановлює порядок вчинення електронних правочинів. Серед основних принципів правового регулювання у сфері електронної комерції важливим є «...однаковість юридичної сили електронних правочинів та правочинів, укладених в іншій формі, передбаченій законодавством» [39].

Для забезпечення реалізації доступу кожного до інформації та знань важливими кроками стали прийняті Закони України «Про доступ до публічної інформації» та «Про адміністративні послуги». Законами передбачено можливість надання інформації та адміністративних послуг шляхом їх оприлюднення на офіційних веб-сайтах в Інтернеті, на Єдиному державному веб-порталі відкритих даних [36] та через Єдиний державний портал адміністративних послуг [33].

Для організації швидкого та оперативного обміну інформацією, зниження витрат на пересилання повідомлень, розпоряджень, наказів та інших управлінських документів державними органами, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами та організаціями всіх форм власності використовуються електронні документи. Організаційно-правові засади їх обігу та використання встановлено Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг» [38]. Такий документообіг здійснюється через телекомунікаційні мережі спеціального або загального користування та за умови використання надійних засобів електронного цифрового підпису. Правовий статус такого підпису та відносини, які виникають при його використанні, ви-

значено Законом України «Про електронний цифровий підпис» [37], який був прийнятий одночасно з попередньо вказаним Законом. Електронний цифровий підпис за правовим статусом прирівнюється до власноручного підпису або печатки. Він призначений для ідентифікації підписувача та підтвердження цілісності даних в електронній формі.

Важливу організуючу роль у бухгалтерському обліку має План рахунків – це впорядкована система рахунків бухгалтерського обліку, на яких відображаються однорідні за економічними ознаками господарські операції. Мета Плану рахунків – поточне відображення наявності та руху окремих видів засобів, джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності. План рахунків бухгалтерського обліку в часі та просторі не є сталим, а змінюється залежно від потреб господарювання та законодавчої бази. Використовується бухгалтером під час розробки такого додатку до Наказу про облікову політику, як Робочий план рахунків [105].

Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 затверджено не тільки План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, але і Інструкцію з його застосування. Інструкція спрямована на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках та субрахунках. В ній наведена коротка характеристика та призначення синтетичних рахунків та субрахунків, типова кореспонденція рахунків першого порядку. Використовується бухгалтером під час розробки схем реєстрації та групування інформації про господарські операції, які будуть відбуватися на підприємстві [49].

Порядок створення, прийняття, відображення документів у бухгалтерському обліку, а також правила зберігання первинних документів, облікових реєстрів та звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності, установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету, визначає Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку»,

затверджене наказом Мінфіну України від 24.05.1995 р. № 88 [108].

Правила організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях, затверджені наказом Міністерства юстиції України від 18.06.2015 р. № 1000/5 встановлюють єдині вимоги щодо створення управлінських документів і роботи зі службовими документами, а також порядок їх архівного зберігання в державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях незалежно від форм власності [127].

Міністерством аграрної політики України розроблено та затверджено наказом від 04.06.2009 р. № 390 перелік облікових реєстрів, їхню форму і порядок заповнення згідно з прийнятим Планом рахунків для використання сільськогосподарськими підприємствами, які застосовують журнально-ордерну форму обліку. Облікові реєстри призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що містяться у прийнятих до обліку первинних документах. Ведення облікових реєстрів та контирування документів первинного обліку здійснюється із застосуванням, щонайменше, коду класу рахунків й коду синтетичного рахунку. Використовуються головним бухгалтером під час складання такого додатку до Наказу про облікову політику, як Перелік реєстрів синтетичного та аналітичного обліку за журнально-ордерною формою обліку для застосування на досліджуваному підприємстві [81].

Наказом Мінфіну України від 28.03.13 р. № 433 затверджено Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, які висвітлюють питання щодо розкриття інформації за статтями балансу (звіту про фінансовий стан), звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал [82]. Строки та порядок подання фінансової звітності визначено Постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419.

У Листі Мінфіну України від 29.07.03 р. № 04230-04108 «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності» наведено критерії кількісних ознак сут-

тевості облікової інформації, які рекомендуються МФУ щодо окремих господарських операцій та об'єктів обліку, а також статей фінансової звітності [76].

Лист Міністерства фінансів України від 21.12. 2005 р. № 31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику» роз'яснює загальні положення щодо обов'язку формування облікової політики та основні питання, які має розкрити розпорядчий документ про облікову політику [75].

Інституціональним забезпеченням діяльності бухгалтерської служби підприємства є Конституція України, закони України, акти Президента України та Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, МСФЗ, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також установчі і внутрішні документи підприємства з дотриманням пріоритету законодавчих актів.

Статтею 43 Конституції України передбачено, що кожен має право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується. Держава у свою чергу створює умови для повного здійснення громадянами права на працю, гарантує рівні можливості у виборі професії та роду трудової діяльності, реалізовує програми професійно-технічного навчання, підготовки і перепідготовки кадрів відповідно до суспільних потреб [60].

Статтею 46 Господарського кодексу України передбачено, що підприємці мають право укладати з громадянами договори щодо використання їх праці. При укладенні трудового договору (контракту, угоди) підприємець зобов'язаний забезпечити належні і безпечні умови праці, оплату праці не нижчу від визначеної законом та її своєчасне одержання працівниками, а також інші соціальні гарантії, включаючи соціальне й медичне страхування та соціальне забезпечення відповідно до законодавства України [19].

У статті 64 Господарського кодексу України зазначено [19]:

1. Підприємство може складатися з виробничих структурних підрозділів (виробництв, цехів, відділень, дільниць, бригад, бюро, лабораторій тощо), а та-

кож функціональних структурних підрозділів апарату управління (управління, відділів, бюро, служб тощо).

2. Функції, права та обов'язки структурних підрозділів підприємства визначаються положеннями про них, які затверджуються в порядку, визначеному статутом підприємства або іншими установчими документами.

3. Підприємство самостійно визначає свою організаційну структуру, встановлює чисельність працівників і штатний розпис.

Відповідно до Кодексу законів про працю України від 10.12.71 р. № 322-VIII працівники реалізують право на працю шляхом укладення трудового договору про роботу на підприємстві, в установі, організації або з фізичною особою. Працівники мають право на відпочинок відповідно до законів про обмеження робочого дня та робочого тижня і про щорічні оплачувані відпустки, право на здорові і безпечні умови праці, на об'єднання в професійні спілки та на вирішення колективних трудових конфліктів (спорів) у встановленому законом порядку, на участь в управлінні підприємством, установою, організацією, на матеріальне забезпечення в порядку соціального страхування в старості, а також у разі хвороби, повної або часткової втрати працездатності, на матеріальну допомогу в разі безробіття, на право звернення до суду для вирішення трудових спорів незалежно від характеру виконуваної роботи або займаної посади, крім випадків, передбачених законодавством, та інші права, встановлені законодавством [56].

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» передбачає, що для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації [34]:

- уведення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

– самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

Облікові працівники відповідно до їх кваліфікації поділяються за посадами. Професійні назви робіт працівників бухгалтерської служби визначені Класифікатором професій ДК 003:2010, що затверджений і введений в дію наказом Держспоживстандарту України від 28.07.2010 № 327 [53]. Кожній посаді відповідає певне коло обов'язків, які покликаний виконувати працівник, і необхідний для цього рівень кваліфікації. Нормативним документом, обов'язковим у питаннях управління персоналом на підприємствах усіх форм власності та видів економічної діяльності є Наказ Міністерства праці та соціальної політики України «Про затвердження Випуску 1 «Професії працівників, які є загальними для всіх видів економічної діяльності «Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників» від 29.12.2004 р. № 336. Працівники бухгалтерського обліку відносяться до професійної групи «Фахівці» (техніки) [87].

В Україні на загальнодержавному рівні визначені норми часу на виконання робіт із бухгалтерського обліку та нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку установ, організацій, підприємств, які встановлені Міжгалузевими нормативами чисельності працівників бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Міністерства праці та соціальної політики України, від 26 вересня 2003 р. № 269, які дозволяють розраховувати чисельність працівників бухгалтерської служби залежно від загальної чисельності працюючих на підприємстві та кількості самостійних структурних підрозділів. Для скорочення часу на виконання математичних розрахунків чисельності працівників бухгалтерського обліку у Розділі 2 Міжгалузевих нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку наведено нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку [83]. Проте Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку не затверджені Міністерством юстиції, тому носять рекомендаційний характер та не є обов'язковими до застосування підприємствами України.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Методологічна складова системи бухгалтерського обліку та її основні елементи

В структурі методології бухгалтерського обліку необхідно окремо виділяти методи, інструменти, способи, прийоми, підходи, процедури та принципи. Увесь зазначений інструментарій виступає основою для прийняття, обробки, зведення та перетворення суб'єктом ведення обліку облікових даних на інформацію, корисну різним категоріям користувачів, як внутрішнім, так і зовнішнім. Таким чином, методологія бухгалтерського обліку, як складна динамічна багаторівнева система, включає наступні компоненти (рис. 2.1) (Додаток Б).

Основу методології бухгалтерського обліку складають методи, які поділяються на три групи: загальнонаукові; запозичені з інших наук; спеціальні (методи, що безпосередньо сформовані у середовищі бухгалтерського обліку).

До загальнонаукових методів, які використовуються бухгалтерським обліком, необхідно віднести, насамперед, діалектичний метод, завдячуючи якому облік розглядає усі господарські операції у взаємозв'язку (тобто у відношенні «причина-наслідок»), а також моделювання, що забезпечує здійснення перетворень у самій системі бухгалтерського обліку та у інформації, яка є продуктом цієї системи.

Підкреслювали роль діалектичного методу у бухгалтерському обліку Панков Д.А. та Вегера С.Г. [100], Чайковська Л.А. [151] та інші вчені. У своїх дослідженнях Агєєва О.А. виділяє вчення та теорії, які розкривають сутність та методологію бухгалтерського обліку і звітності, основні тенденції їх розвитку у історичному та діалектичному взаємозв'язках [1].

У свою чергу Алборов Р.А. визначає місце діалектичного методу у методології бухгалтерського обліку. Так, автор вказує, що загальною науково-

методичною основою бухгалтерського обліку, як і всіх інших економічних наук, є діалектичний метод пізнання [96]. Науковий зміст діалектичного методу у бухгалтерському обліку виявляється його загальним підходом до пізнання явищ господарського життя шляхом відображення і узагальнення інформації про майно, зобов'язання та господарські процеси у їх єдності, взаємозв'язку та взаємозалежності. Погоджуючись з цією позицією Корягін М.В. та Куцик П.О., вважають, що саме діалектичний метод є тим загальнонауковим методом, який становить пізнавальну основу бухгалтерського обліку [63, с. 131].

Не знайшло значного поширення у наукових працях виокремлення моделювання як загальнонаукового методу бухгалтерського обліку, хоча факт застосування в обліковому середовищі цього методу не викликав серед науковців сумнівів, адже саме бухгалтерський облік створює і видозмінює інформаційну модель підприємства. Зокрема Палій В.Ф. наголошує на тому, що метод бухгалтерського обліку дозволяє отримати кількісну модель предмету бухгалтерського обліку [98, с. 60]. Соколов Я.В. вважає, що прийоми та способи бухгалтерського обліку є проявом різних сторін моделюванні [138, с. 4]. Також, розкриваючи поняття моделювання Соколов Я.В. зазначає, що моделювання є методом бухгалтерського обліку, що дозволяє вивчати факти господарського життя і господарські процеси не прямо і безпосередньо, а через спеціально створені їх образи та описи – символи [139, с. 127].

Кольвах О.І. переконує, що бухгалтерські проведення та облікова процедура є інструментами моделювання бухгалтерського обліку [58, с. 9]. Калмикова О.Я. У своїх працях стверджує, що метод моделювання внутрішньо властивий бухгалтерському обліку, оскільки повсякчасно використовується в роботі бухгалтера, а також тими суб'єктами, які розробляють положення з бухгалтерського обліку, нормативні документи та інструкції [50]. У якості одного із методів бухгалтерського обліку моделювання розглядає Устінова Я.І., яка пропонує під моделлю в бухгалтерському обліку розуміти спрощене представлення господарського процесу або його елементів з метою виявлення основних еле-

ментів і взаємозв'язків в системі бухгалтерського обліку для вирішення облікових задач [148].

Отже, моделювання як метод бухгалтерського обліку забезпечує створення інформаційної моделі підприємства (фірми), яка виступає основою формування системи обробки інформації про його господарську діяльність із формуванням різних типів звітності із застосуванням професійного судження бухгалтера, що забезпечує прийняття оптимальних управлінських рішень.

Статистичні методи та методи контролю переважно складають групу методів, запозичених із інших наук. Це пояснюється тим, що у нашій країні система бухгалтерського обліку та система державної статистики багато років розвивалися в тісному взаємозв'язку, а значний вплив системи державного контролю на бухгалтерський облік обумовив постановку одного із базових завдань обліку – контроль за збереженням майна власника. До основних методи контролю, які активно ввійшли до облікового методологічного інструментарію, належать: аналіз, перевірка (звірка), інвентаризація, спостереження (обстеження).

Наприклад, використання у бухгалтерському обліку аналізу дозволяє оцінити загальний фінансовий стан підприємства (фірми), показники калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), ліквідність, платоспроможність та ін. Метод аналізу поєднує бухгалтерський облік із системою управління та забезпечує встановлення достатності облікових даних для прийняття управлінських рішень. Невід'ємною обліковою процедурою стала перевірка (звірка), яка завдячуючи її періодичному проведенню дає можливість виявляти розходження даних у різних типах зведених документів. Спостереження (обстеження) застосовується у процесі оформлення обліковими працівниками різних видів актів при прийманні матеріальних цінностей (основних активів, матеріалів, готової продукції та ін.) в тих випадках, коли це передбачено процедурою документування господарських операцій, чи у випадках виявлення розходження у фактичній кількості або якості матеріальних цінностей і у транспортній документації. У таких випадках на підприємстві оформлюються акт приймання-передачі основних засобів, акт приймання продукції за кількістю та якістю.

Віднесення інвентаризації одночасно до методу бухгалтерського обліку та господарського контролю розглядалося завжди неоднозначно. Цю проблему більшість вітчизняних вчених залишає поза своєю увагою, позаяк довести однозначну належність тільки одній науці цього методу досить складно. Соколов Я.В. до цього питання підійшов категорично та дійшов висновку, що за одним із підходів інвентаризація є першим обліковим прийомом [140, с. 28]. Дем'яненко М.Я. і Чудовець В.В. зазначену позицію підтримують і також стверджують, що інвентаризація є одним з перших елементів методу бухгалтерського обліку, що виник понад п'ять тисяч років тому [27, с. 6]. В той же час, науковці наголошують на нерозривному зв'язку інвентаризації як облікового методу та методу господарського контролю і доводять, що інвентаризація відноситься до власних специфічних методичних прийомів контролю [27, с. 24-38]. Однозначну позицію, що інвентаризація є одним із засобів контролю, що використовується у бухгалтерському обліку, висловлював Жуйков Г.Г. [31, с. 33]. У загальному розумінні, як зазначають Корягін М.В. та Куцик П.О. інвентаризація являє собою перевірку фактичної наявності та стану об'єктів (при цьому об'єктом інвентаризації можуть виступати не тільки матеріальні цінності, але й нематеріальні активи, зобов'язання, доходи та витрата майбутніх періодів, резерви тощо) [63, с. 134].

Процедура інвентаризації поєднує прийоми кількісного визначення величини об'єкта, встановлення якісних параметрів та характеристик його стану і подальшого отримання реальної вартості цього об'єкта. Вихідні прийоми інвентаризації відповідно носять контрольний характер, а грошова оцінка здійснюється як результат кількісного обрахунку і якісного обстеження. Беручи це до уваги, рахуємо інвентаризацію більш властивою методам господарського контролю, тоді як у практиці бухгалтерського обліку вона є запозиченим методом та дозволяє зіставити фактичні дані із обліковими для підтвердження їх достовірності.

Тісний зв'язок системи статистики та бухгалтерського обліку обумовив взаємопроникнення їх методологічного інструментарію. Наприклад, зі статис-

тики бухгалтерським обліком запозичені первинне спостереження, вартісне вимірювання, групування (класифікація), узагальнення (зведення).

Первинне спостереження є основою фіксації фактів господарського життя і трансформується в обліковому середовищі в метод документування. У статистиці вимірювання передбачає використання різних одиниць виміру, на противагу чому вимірювання у бухгалтерському обліку здійснюється тільки із використанням вартісних показників та реалізується в оцінці облікових об'єктів і калькулюванні собівартості продукції, робіт та послуг.

У статистиці групування (класифікація) забезпечує утворених у досліджуваній сукупності об'єктів однорідних груп для їх наступного зведення. Процедура групування у бухгалтерському обліку розвивається в класифікацію об'єктів та їх розподіл на групи для цілей відображення на відповідних рахунках бухгалтерському обліку. Як статистичний метод узагальнення (зведення) передбачає визначення підсумкових показників по утворених сукупностях даних. Узагальнення у бухгалтерському обліку реалізується на рівні підготовки зведених документів – реєстрів обліку і звітів.

Бухгалтерський облік, як самостійна галузь наукових знань, має власні спеціальні методи, які забезпечують виконання його завдань, дослідження предмета обліку і вивчення об'єктів.

До спеціальних методів бухгалтерського обліку, що властиві виключно цій науці, відносять документування, оцінку, калькулювання, рахунки та подвійний запис. Складаються вони із елементів, причому метод не можна розглядати як сукупність прийомів і способів, їх слід вивчати у якості системи із складними багаторівневими зворотними зв'язками.

Реалізується кожен спеціальний метод бухгалтерського обліку із використанням облікових прийомів і способів.

Корягін М.В. та Куцик П.О. до прийомів бухгалтерського обліку відносять: первинне та зведене документування; первинне оцінювання та оцінювання на дату балансу; планове та звітне калькулювання; балансове, позабалансове, небалансове рахунковедення; процедури підготовки фінансової, управлін-

ської та податкової звітності. До способів бухгалтерського обліку: простий та подвійний запис, калькулювання, а також балансування [63, с. 136].

Визначені прийоми та способи у своїй сукупності формують спеціальні методи бухгалтерського обліку, а саме: документування господарських операцій, оцінку, рахунки та звітність.

В бухгалтерському обліку метод документування операцій розгортається в прийомах первинного та зведеного документуванні. У вітчизняних нормативних документах трактування поняття документування відсутнє, однак знаходимо пояснення сутності документу (матеріальний носій, що містить інформацію, основними функціями якого є її збереження та передавання у часі та просторі) [42], а також первинного документу (документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення) [34]; документ, створений у письмовій або електронній формі, що фіксує та підтверджує господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення [108]. Процес документування у практичному розумінні визначається переважно як процес створення і оформлення документів, у яких фіксується інформація щодо фактів господарського життя. Безверхий К.В. називає документування фундаментом бухгалтерського обліку, що використовується для відображення в первинних документах усіх господарських операцій, які фактично здійснює підприємство [4, с. 13].

Документування є одним із найдавніших методів бухгалтерського обліку. У кожній країні, як свідчать історичні пам'ятки, для фіксації інформації про факти господарського життя використовувалися різні носії. Наприклад, у Вавилоні інформація про господарські факти фіксуватися на глиняних дощечках, у в Стародавньому Єгипті – на папірусах, в Греції – на дерев'яних дощечках, у Індії – при допомозі камінців.

У працях дослідників спостерігаються різні позиції щодо віднесення документуванні до елементів методу бухгалтерського обліку. Наприклад, основні дискусії ведуться навколо застосування понять «документації» та «документування». Так, Огігчук М.Ф. наголошує, що сукупність бухгалтерських докумен-

тів, що складаються на всі господарські операції, називаються документацією, яка є важливим елементом методу бухгалтерського обліку і ґрунтується на певних принципах бухгалтерського обліку [93, с. 289]. В той же час Левицька С.О. і Осада О.О. особливу увагу звертають на необхідність розмежування вказаних понять зауважуючи, що документація – це сукупність документів, а не метод бухгалтерського обліку, суть якого полягає у створенні документів як доказів здійснення господарської операції [72, с. 79]. Документування господарських операцій при цьому є одним з методів бухгалтерського обліку, суть якого полягає в спостереженні та відображенні інформації про господарські операції в документах з метою підтвердження їх здійснення [72, с. 79]. Більшість вітчизняних науковців погоджується із таким підходом до розуміння документування як процесу створення документу та документування господарських операцій як методу бухгалтерського обліку.

Оцінка як метод бухгалтерського обліку розгортається у різних прийомах оцінювання на базі основних видів оцінки. Здійснивши аналіз національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку можна виділити наступні види оцінок у бухгалтерському обліку: первісна вартість (фактична собівартість), залишкова (балансова) вартість, справедлива вартість, чиста вартість реалізації, чиста реалізаційна вартість, переоцінена вартість. Види оцінки, які застосовуються у оціночній діяльності, включають наступні види: ринкова вартість, поточна вартість, вартість заміщення (відтворення), вартість ліквідації, спеціальна вартість, інвестиційна вартість, вартість у використанні, оціночна вартість.

Значний науковий інтерес становлять дослідження проблем оцінки як методу бухгалтерського обліку. Своє відображення вони знайшли у працях Ловінської Л.Г. [77], Малюги Н.М. [79], Корінька М.Д. та Тітаренко Г.Б. [62], а також інших дослідників. Сутність оцінки вченими розкривається як спосіб вираження чи переведення натуральних вимірників у грошовий, наголошується на важливості оцінки як методу, акцентується увага на актуальності практичних аспектів оцінки.

Доповнюється метод оцінки можливістю використання способу калькулювання. Ґрунтується виділення калькулювання у якості способу бухгалтерського обліку на його тісному зв'язку із оцінкою. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» фінансова звітність підприємства формується з дотриманням принципу історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання [90]. Забезпечується вказаний процес калькулюванням.

У наукових колах постійно точаться дискусії щодо віднесення калькулювання до складу методів бухгалтерського обліку. До складу елементів методу бухгалтерського обліку калькулювання вперше було віднесено в 1948 р. Афанасьєвим А.О., однак тривалий час така позиція критикувалася науковцями.

Соколов Я.В. вказує на недоцільність віднесення калькулювання до складу методів бухгалтерського обліку, адже вважає її лише технічним прийомом, який не має систематичного характеру [140, с. 515]. Кутер М.І., підкреслюючи зв'язок калькуляції із оцінкою, відносить калькулювання лише до окремого виду оцінки, яка передбачає обчислення собівартості одиниці продукції на основі даних обліку і не відноситься до елементів методу обліку [137, с. 286]. Барун М. калькулювання разом з оцінкою виключає зі складу елементів методу бухгалтерського обліку, обґрунтовуючи це відсутністю в них облікової специфіки.

Роль калькулювання в сучасних економічних умовах зростає в зв'язку із необхідністю функціонування системи управління витратами діяльності. Калькулювання забезпечує формування собівартості продукції, робіт та послуг шляхом відповідного групуванні витрат.

В той же час необхідно зазначити, що оцінка також не завжди однозначно визнавалася методом бухгалтерського обліку. Оцінка у період до другої світової війни не розглядалася у складі методу бухгалтерського обліку, про що свідчать праці Помазкова Н.С., Пожидаєва М.І., Василенко П.Н., Шишліна В.І., Дембінського М.В., Гальперіна Я.М., Вейсмана М.Й., Галагана А.М., Кіпарісова М.А. І тільки у післявоєнний час оцінка та калькулювання були включені до складу елементів методу бухгалтерського обліку із виходом праць Татура

С.К., Леонтьєва М.Л., Мезєнцева П.В., Німчинова П.П., Пільменштейна Д.І. [68, с. 165].

Балансове, небалансове та позабалансове рахунковедення із застосуванням способів простого або подвійного запису формують такий метод бухгалтерського обліку як рахунки. При цьому необхідно розрізняти рахунок в системі бухгалтерського обліку і рахунок як метод бухгалтерського обліку [63, с. 140]:

– рахунок в бухгалтерському обліку – основна одиниця накопичення інформації в системі обліку;

– рахунок як метод бухгалтерського обліку – спосіб групування інформації.

На рахунках бухгалтерського обліку відображення інформації може здійснюватися із застосуванням простого чи подвійного запису. Історично простий запис сформувався як перший спосіб ведення обліку, однак і у сучасній методології він використовується для відображення даних на позабалансових рахунках, у підсистемах управлінського і податкового обліку, з метою ведення обліку діяльності суб'єктами малого підприємництва.

Історично вважається, що виникла система подвійного запису в епоху Ренесансу. Її перший системний опис з'явився в 1494 р. (через два роки після відкриття Америки Колумбом) [91, с. 37]. Однак на сьогодні точаться дебати серед науковців щодо авторства та точного місця зародження подвійного запису. Кутер М.І. рахує, що подвійний запис виник одночасно в декількох торгових центрах Італії [69]. Висловлює таку ж позицію і Г. де Рувєр, який вважає некоректним приписування місця виникнення подвійного запису конкретному місцю та прив'язки до конкретної дати. Вчений припускає зародження подвійного запису в Італії між 1250 за 1340 рр. [134, с. 35].

Подвійний запис сьогодні є основою для ведення обліку на балансових і небалансових рахунках. Корягін М.В. та Куцик П.О. вважають вузьким усталеним підхід, за яким тільки подвійний запис розглядають в якості елементу методу бухгалтерського обліку. Відповідно, на їх думку, простий і подвійний запис мають важливе самостійне значення серед складових облікової методології [63, с. 140-141].

Звітність у якості спеціального методу бухгалтерського обліку розгортається в підсистеми фінансової, управлінської, податкової і статистичної звітності, що складаються із використанням способу балансування. На думку Гудзь Н. та Підлужної Н., балансування є основою бухгалтерської справи, специфічним способом обробки економічних даних [23, с. 219].

У системі елементів методу бухгалтерського обліку за усталеним підходом окремо виділяється баланс і звітність. Визначено було фундаментальне значення та роль балансу у бухгалтерському обліку в 1911 р. Рудановським О.П. Німецькою бухгалтерською школою на початку ХХ століття активно розвивалась та підтримувалась ідея балансу, як найголовнішої категорії в обліку.

У радянський період науковий інтерес до дослідження балансу сформувався в 30-40-х рр. ХХ століття. Виділив балансове узагальнення у якості елементу методу бухгалтерського обліку першим Вейцман Р.Я. В той же час, не дивлячись на те, що більшість радянських вчених виділяла баланс у якості самостійного елементу методу обліку, розглядали його у подальшому лише як одну із форм звітності. Переважає саме такий підхід і в європейських країнах. В бухгалтерському обліку категорії балансу і балансування мають самостійне значенні. Під балансом як елементом методу при цьому розуміють рівність майна і джерел його утворення, а звітність розглядають як систему узагальнення показників, які характеризують стан господарюючого суб'єкта. Баланс відноситься до складу фінансової звітності як головна її форма.

З точки зору Корягіна М.В. та Куцик П.О., балансування виявляється не тільки в урівноваженні майна та його джерел. Балансування є складним способом знаходження рівноваги між різними обліковими об'єктами: активами і зобов'язаннями, доходами і витратами. Крім цього спосіб балансування покладається в основу урівноваження даних на рахунках обліку при визначенні дебетових і кредитових оборотів, веденні обліку та рахунках доходів і витрат 7,8 і 9 класів, а також позабалансових рахунках [63, с. 141-142].

Одночасне застосування поняття «баланс» як методу обліку, як назви звітної форми, як способу урівноваження облікових даних викликає термінологі-

чну невизначеність. Підтримуючи думки інших вчених, з метою її уникнення рахуємо доцільним поняття «баланс» застосовувати тільки для позначення звітної форма, у якій відображаються за нормативно визначеними групувальними ознаками активи і пасиви господарюючого суб'єкта. Поняття «балансування» означає спосіб обліку, що розкриває процес урівноваження різних облікових об'єктів.

Здійснюється реалізація методу бухгалтерського обліку за допомогою облікових процедур. Значно впливає на зміст процедур бухгалтерського обліку технологія його ведення та кожному етапі розвитку. Майже 90% всієї бухгалтерської роботи на сьогодні комп'ютеризовано, що прямо впливає на зміст бухгалтерських процедур. Таким чином структура бухгалтерської процедури набуває спрощеного вигляду та включає:

1. Реєстрацію фактів господарського життя в первинних документах і на рахунках бухгалтерського обліку.
2. Автоматичне перенесення даних із первинних документів до облікових реєстрів.
3. Відображення даних облікових реєстрів в Головній книзі.
4. Складання звітності підприємства.

Не включаються до структури бухгалтерської процедури засновницький опис майна та засновницький (початковий) баланс, через те, що ці процедури є разовими, виконуються при створенні господарюючого суб'єкта і не мають систематичного характеру у його господарському житті. Не виділяємо також у якості окремого етапу спостереження, групування, узагальнення у складі процедури бухгалтерського обліку, адже відносимо їх до методів, запозичених з інших наук.

Нижче представимо структуру облікового процесу, яка відображає загальну логіку послідовного виконання облікових процедур з використанням відповідних прийомів та способів (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Структура бухгалтерського процесу

Джерело сформовано автором на основі [63, с. 143]

Оснoву викoнання бухгалтерських процедур становлять облікові інструменти. Основними інструментами впливу на систему бухгалтерського обліку є нормативні документи, що визначають загальний методологічний підхід, а також окремі облікові процедури на рівні елементів фінансової звітності.

З обліковими інструментами тісно пов'язані підходи і принципи бухгалтерського обліку як важливі складові бухгалтерської методології.

Основними підходами, що формують методологію бухгалтерського обліку, є: підходи до нарахування амортизації (прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий); облікових оцінок (витратний, порівняльний (ринковий), дохідний

та різні види оцінок); оцінки запасів при їх вибутті (ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО), нормативних затрат, ціни продажу); нарахування резерву сумнівних боргів (виходячи з платоспроможності окремих дебіторів, на основі класифікації дебіторської заборгованості); оцінки фінансових інвестицій (за справедливою вартістю, за амортизованою собівартістю, за методом участі у капіталі), розподілу витрат (транспортно-заготівельних, загальновиробничих тощо) та багато інших. Представлені підходи носять альтернативний характер та повинні обиратися господарюючим суб'єктом, виходячи зі специфіки його діяльності, і закріплюватися в його обліковій політиці для забезпечення достовірного відображення інформації у фінансовій звітності.

Корягін М.В. та Куцик П.О. наголошують на тому, що методологію бухгалтерського обліку не слід зводити лише до сукупності елементів методу. Вона є значно ширшою за змістом і являє собою систему прийомів, способів, бухгалтерських процедур, підходів, інструментів, принципів та методів бухгалтерського обліку, які на рівні практики дозволяють суб'єкту ведення обліку здійснити різнобічне дослідження предмету бухгалтерського обліку та розкриття його характеристик у звітності підприємства [63].

2.2. Організаційна складова системи бухгалтерського обліку та її роль в забезпеченні процесу реалізації бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік – це складний механізм, призначення якого надавати інформацію внутрішнім і зовнішнім користувачам для реалізації останніми ефективного й оперативного управління суб'єктом господарювання в сучасних умовах. Саме для цього бухгалтерський облік повинен вирішувати поставлені завдання, і, відповідно, бути організований згідно вимог чинного законодавства та умов конкретної господарюючої одиниці, зокрема СТОВ «Агрофірма «Світанок». Без належної організації бухгалтерського обліку неможливо досягнути позитивних результатів діяльності, оскільки вона є одним з найвідпові-

дальніших етапів створення підприємства, а також запорукою рентабельності в майбутньому.

Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Агрофірма «Світанок» є юридичною особою, має самостійний баланс, поточний та інші рахунки в установах банків в національній та іноземній валютах, печатку зі своїм найменуванням, штампи, бланки, а також інші реквізити.

Основною метою діяльності СТОВ «Агрофірма «Світанок» є створення високопродуктивного і конкурентоздатного виробництва на основі технологій, що підвищують маркетингову ціну товарів, робіт і послуг та реалізації на основі отриманого прибутку економічних та соціальних інтересів Учасників Товариства та трудового колективу.

Господарство діє на основі Статуту і у відповідності з чинним на території України законодавством.

Загальна інформація про СТОВ «Агрофірма «Світанок» наведена в таблиці 2.1 (Додаток В).

Облікова політика підприємства – ключовий крок в організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві, інструмент впливу на окремі параметри обліку, оптимізації об'єктів обліку та, за потреби, відстоювання інтересів підприємства в суді.

Наказ (положення) про облікову політику – це основний документ, який визначає способи ведення бухгалтерського обліку, що використовуються при відображенні господарських операцій (первинне спостереження, вартісне вимірювання, поточне групування і підсумкове узагальнення фактів господарської діяльності). Вона є елементом системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку й формується відповідно до чинних нормативних документів в області бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Обліковою політикою визначаються не тільки організація й методологія бухгалтерського обліку, а й затверджуються заходи щодо оптимізації господарської діяльності.

Облікова політика дає змогу користувачам:

– визначити порядок і способи одержання звітних даних;

- проаналізувати дані звітності в динаміці;
- вчасно одержувати дані про істотні зміни в діяльності підприємства.

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з 01.01.2018 р. змінилося саме визначення облікової політики. Оновлене визначення звучить так: облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності [34].

Тобто уточнено, що облікова політика використовується і для ведення бухгалтерського обліку. Уточнення з одного боку ніби технічне. Адже саме на основі даних бухгалтерського обліку і складають фінансову звітність (ч. 1 ст. 11 Закону № 996-XIV). Але тут є такий момент для МСФЗшників, які вже подали свою першу звітність за МСФЗ. Раніше в практиці був доволі поширений такий варіант. Підприємства, які зобов'язані вести облік за МСФЗ, навіть після того, як подали свою першу звітність за МСФЗ: (1) продовжували вести облік за П(С)БО, а (2) наприкінці року для виконання обов'язку про складання звітності за вимогами МСФЗ тільки трансформували цю звітність під МСФЗ.

З 2018 року згідно з ч. 6 ст. 121 Закону № 996-XIV після подання першої фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності за МСФЗ підприємство зобов'язане вести бухгалтерський облік згідно з обліковою політикою, складеною за міжнародними стандартами.

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

Особливості формування та внесення змін до елементів облікової політики залежно від застосовуваної підприємством концептуальної основи визначаються П(С)БО 6 та МСБО 8.

При цьому стандартами бухгалтерського обліку виділяються поняття «елемент облікової політики» та «облікова оцінка», які мають різний вплив на облікову інформацію, а зміни яких відрізняються підходами у застосуванні: зміна елемента облікової політики потребує так званого ретроспективного перерахунку, зміни в облікових оцінках застосовуються завжди перспективно починаючи з моменту прийняття рішення про зміну.

Підприємство самостійно визначає облікову політику за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів (ст. 8 Закону № 996-XIV) [34].

Згідно з п. 6 розділу IV НП(С)БО 1 підприємство має висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису [90]:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності.

Облікова політика підприємства як сукупність правил реалізації методу бухгалтерського обліку повинна забезпечувати максимальний ефект від ведення обліку, тобто завдяки їй має досягатися своєчасне формування фінансової й управлінської інформації, її вірогідність, об'єктивність, доступність і корисність для управлінських рішень і широкого кола користувачів.

До способів ведення бухгалтерського обліку належать способи групування й оцінки фактів господарської діяльності, погашення вартості активів, організації документообігу, інвентаризації, способи застосування рахунків бухгалтерського обліку, системи реєстрів бухгалтерського обліку, обробки інформації й інші відповідні способи й прийоми.

При формуванні облікової політики за конкретним елементом підприємством здійснюється вибір одного варіанта з декількох, що допускаються законодавчими й нормативними актами, які входять до системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні. Оскільки низку принципів, методів і процедур, використовуваних для складання й надання фінансової звітності, однозначно прописано в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, відобразити їх в обліковій політиці підприємства немає необ-

хідності. Елементи облікової політики визначаються лише щодо тих господарських операцій і подій, які мають місце в діяльності підприємства або плануються в найближчому майбутньому. Наприклад, підприємство не здійснює й не планує здійснювати виробничу діяльність.

Розробка облікової політики та організація системи бухгалтерського обліку належать до функцій головного бухгалтера. Затверджує наказ (положення) про облікову політику керівник підприємства. Окремі елементи облікової політики можуть встановлюватися установчими документами, наприклад, необхідність складання окремого балансу філіями.

Структура, набір елементів і послідовність їх викладення в наказі про облікову політику підприємства є предметом професійного судження головного бухгалтера та інших посадових осіб підприємства з числа керівного складу. Отже, відсутні законодавчо встановлені критерії та вимоги до форми та змісту наказу.

На допомогу підприємствам і з метою систематизації можливих елементів облікової політики розроблено Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом № 635. У розділі II «Формування облікової політики» цих Методичних рекомендацій міститься інформація про те, що має визначати розпорядчий документ (наказ, положення) про облікову політику підприємства [88].

У підприємства немає необхідності кожен рік затверджувати новий наказ про облікову політику. Аналогічну позицію викладено у листі № 31-34000-10-5/27793, в якому, зокрема, визначено, що розпорядчий документ про облікову політику може бути прийнято як базисний на час діяльності підприємства, до якого за необхідності можуть вноситися зміни. У разі внесення змін до облікової політики, що за обсягом охоплюють більшу частину тексту або істотно впливають на її зміст, доцільно наказ про облікову політику повністю викласти в новій редакції. Про це йдеться також у п. 3.4 Методичних рекомендацій № 635 [88].

Згідно зі ст. 4 Закону № 996-XIV принципом «послідовності» бухгалтерського обліку та фінансової звітності передбачено постійне (з року в рік) засто-

сування підприємством обраної облікової політики. Тобто відповідно до загального правила облікова політика є незмінною [34].

Однак на таке правило можуть впливати внутрішні та зовнішні фактори, що спричиняють необхідність вносити зміни до облікової політики з метою забезпечення достовірності та адекватності розкриття облікової інформації в облікових регістрах та у фінансовій звітності.

Відповідно до П(С)БО 6 облікова політика може змінюватися тільки якщо [110]:

- змінюються статутні вимоги;
- змінюються вимоги органу, що затверджує положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства

Відповідно до МСБО 8 підприємство повинне вносити зміни в облікову політику, тільки якщо така зміна [85]:

- (а) вимагається будь-яким МСФЗ; або
- (б) приведе до того, що фінансова звітність буде надавати надійну й більш доречну інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати або рух грошових коштів підприємства.

Первісне застосування політики для переоцінки активів згідно з МСБО 16 або МСБО 38 є зміною в обліковій політиці, яке розглядається як переоцінка відповідно до МСБО 16 або МСБО 38, а не відповідно до цього Стандарту.

Згідно з п. 5 МСБО 8 зміна в обліковій оцінці – це коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів і зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід і зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових розробок та, відповідно, не є виправленням помилок [85].

Зміна будь-якого елемента облікової політики призводить до нерелевантності облікової інформації, непорівнюваності залишків на початок за статтею,

на яку вплинула зміна облікової політики. Тому МСБО 8 передбачає принцип ретроспективного застосування змін елементів облікової політики.

Ретроспективне застосування – застосування нової облікової політики щодо операцій, інших подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди.

Відповідно до п. 14 МСБО 8 суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику, тільки якщо зміна [85]:

- вимагається МСФЗ, або
- приводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання.

Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення. Виняток – неможливість визначення достовірної суми коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року. В такому разі облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати її зміни.

У разі змін в обліковій політиці підприємство у примітках до фінансової звітності розкриває:

- причини та суть зміни;
- суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
- факт повторного подання порівнянної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.

Облікова оцінка – це попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами (п. 3 ПБО 6) [110]. Прикладом облікової оцінки може бути метод амортизації необоротних активів, визначення величини вартісної ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Об'єкти облікової оцінки та облікової політики іноді дуже схожі, тому розрізнити їх важ-

ко. У п. 14 П(С)БО 6 зазначено, що якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається та відображається як зміна облікових оцінок. Згідно з п. 6 зазначеного П(С)БО облікова оцінка може переглядатися, якщо змінюються обставини, на яких базувалася ця оцінка, або отримано додаткову інформацію [110].

Наслідки зміни облікових оцінок слід включати до звіту про фінансові результати у тому періоді, в якому відбулася зміна, а також у наступних періодах (якщо зміна впливає на ці періоди) та до тієї самої статті звіту, яка раніше застосовувалася для відображення доходів або витрат, пов'язаних з об'єктом такої оцінки (пункти 7 та 8 П(С)БО 6). Тобто при зміні оцінки застосовується перспективний підхід [110].

Перспективне застосування – перспективне застосування зміни в обліковій політиці та визнання впливу зміни в обліковій оцінці, відповідно, є:

- застосуванням нової облікової політики до операцій, окрім подій та умов, що відбуваються після дати змінювання облікової політики; та
- визнання впливу облікової оцінки в поточному та майбутніх періодах, на які впливає зміна.

Наприклад, підприємство нараховувало амортизацію об'єкта основних засобів виходячи з очікуваного строку корисного використання 10 років, який первісно визначався при зарахуванні на баланс. Однак після двох років експлуатації очікування щодо економічних вигід від його використання змінилися. Практика довела, що реальний очікуваний строк корисного використання – лише шість років (ще залишилося чотири роки використання). Зміну облікової оцінки документують наказом. З наступного звітнього періоду (з січня наступного року) амортизацію нараховують виходячи з нового строку, який залишився, тобто чотирьох років. Нараховану раніше амортизацію не перераховують.

Відповідно до п. 21 П(С)БО 6 якщо зміст і сума змін в облікових оцінках мають суттєвий вплив на поточний період або очікується, що суттєво впливатимуть на майбутні періоди, то їх зміст та суму потрібно розкрити в примітках до фінансової звітності [110].

Зміст облікової політики СТОВ «Агрофірма «Світанок» оформлено системою внутрішніх документів та Наказом про облікову політику, за розробку і формування якого відповідав головний бухгалтер – Полонська Людмила Миколаївна. До цієї роботи було залучено також керівників та спеціалістів інших структурних підрозділів підприємства.

Складові облікової політики СТОВ «Агрофірма «Світанок» наведено в таблиці 2.2 (Додаток Д).

Обрання організаційно-технічних аспектів, які необхідні для організації та ведення бухгалтерського обліку на локальному рівні окремого суб'єкта господарювання, передбачає визначення у розпорядчому документі про організацію бухгалтерського обліку певних організаційних та технічних питань.

Перш за все підприємства мають визначитися у питанні обрання форми організації та ведення бухгалтерського обліку. Підприємства для забезпечення ведення бухгалтерського обліку, керуючись Законом № 996-XIV, самостійно обирають форми його організації. Стосовно вибору форми ведення бухгалтерського обліку частиною 5 ст. 8 Закону № 996-XIV передбачено, що «підприємство також самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених Законом № 996-XIV, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних» [34].

Облік в СТОВ «Агрофірма «Світанок» ведеться за журнально-ордерною формою обліку, згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Регістри для ведення синтетичного та аналітичного обліку господарських операцій за журнально-ордерною формою, які застосовуються в СТОВ «Агрофірма «Світанок» представлено в таблиці 2.3 (Додаток Е).

Важливим аспектом організації бухгалтерського обліку є розробка та затвердження робочого плану рахунків бухгалтерського обліку.

Будуючи та впроваджуючи в практику робочий план рахунків, важливо чітко визначити показники діяльності підприємства, що відображаються в сис-

темі, знайти баланс між максимально можливою глибиною аналітики та витратами на її облік, адже розроблений підприємством робочий план рахунків повинен бути гнучким і зручним у використанні.

Підходи до формування робочого плану рахунків визначаються розмірами підприємства, рівнем автоматизації, станом обліку, компетентністю бухгалтерських кадрів, ступенем облікової забезпеченості інформаційних запитів управлінців. Причому особливе значення має поєднання цих параметрів.

Крім того, до побудови робочого плану рахунків висуваються вимоги, продиктовані змістовною наповненістю показників фінансової звітності за національними П(С)БО, за МСФЗ (для підприємств, складання звітності якими за міжнародними стандартами є обов'язковим), показників звітності всередині групи підприємств, показників бухгалтерської звітності тощо.

З врахуванням особливостей діяльності в СТОВ «Агрофірма «Світанок» на підставі діючого плану рахунків головним бухгалтером розроблено і введено в дію власний Робочий план рахунків. Враховуючи те, що при відображенні ряду господарських операцій можливі різні алгоритми, в СТОВ «Агрофірма «Світанок» затверджено також єдині алгоритми відображення однорідних господарських операцій. Витяг з Робочого плану рахунків СТОВ «Агрофірма «Світанок» представлено в таблиці 2.4 (Додаток Ж).

Господарські операції, що здійснюються на підприємстві, оформлюються первинними документами, які підтверджують факт їх здійснення, на основі яких на підприємстві ведеться бухгалтерський облік. Відповідно, підприємства мають обрати форми первинних облікових документів для оформлення господарських операцій, за якими не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форми облікових реєстрів та документів для внутрішньої звітності.

Документування господарських операцій, складання і зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та виправлення в них помилок здійснюється відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінан-

сів України від 24 травня 1995 р. № 88 [108]. Додаткові вимоги до первинних документів регулюються також іншими нормативно-правовими актами.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних за діючим законодавством несуть особи, які склали та підписали ці документи. Проте обов'язки, пов'язані з організацією документування, покладаються на головного бухгалтера (бухгалтера, якщо для забезпечення ведення бухгалтерського обліку по штату передбачена тільки одна посада бухгалтера без створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером) та власника (керівника) підприємства.

Підприємство самостійно затверджує «правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку» [34]. З метою оптимізації документообороту та кількості підрозділів й працівників бухгалтерської служби, посилення контрольних функцій бухгалтерського обліку, на підприємстві має бути розроблений та затверджений Графік документообороту.

Графік документообороту розробляється з урахуванням структурної схеми підприємства, структури бухгалтерської служби, посадових інструкцій працівників бухгалтерської служби, операційних інструкцій, регламентів робочого дня та інших організаційних регламентів працівників бухгалтерської служби підприємства, що визначають сукупність правил діяльності працівників бухгалтерської служби підприємства, та має містити форми документів, якими підприємство користується при веденні бухгалтерського обліку та складанні та поданні звітності.

При складанні Графіку документообороту враховуються терміни подання управлінської (внутрішньогосподарської), фінансової, статистичної та податкової звітності та мають впорядкуватися аспекти руху документів на підприємстві: терміни складання, надання та обробки первинних документів; перелік документів, час їх просування, обробки та передавання на зберігання; встановлюються посадові особи, відповідальні за складання документів; термін надхо-

дження документів до бухгалтерії, термін обробки і проходження документів всередині бухгалтерської служби підприємства, термін завершення всіх робіт за звітний період до складання бухгалтерського балансу та подання звітності; порядок подання документів до відповідних органів.

Важливим аспектом організації бухгалтерського обліку є впорядкування збереження документів. За чинним законодавством, всі первинні документи, що пройшли обробку ручним способом, мають зберігатись в архіві.

Для рівномірного руху документів без затримок і накопичення на окремих місцях для кожного виду документів в СТОВ «Агрофірма «Світанок» розроблено графік документообігу, в якому визначено послідовність проходження документів, робота, що виконується кожним виконавцем, відповідальні за дотримання встановленого порядку і строків оформлення та опрацювання документів. Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу здійснює головний бухгалтер. Матеріально відповідальним та іншим посадовим особам вручено виписки до графіка документообігу про строки подання документів у бухгалтерію. Погашені первинні документи передають на збереження до поточного архіву, в якому вони зберігаються у спеціальних шафах під замком протягом звітного періоду (до кінця року). Витяг з графіку документообігу СТОВ «Агрофірма «Світанок» представлено в таблиці 2.5 (Додаток 3).

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності підприємства мають визначити порядок та терміни проведення інвентаризації. Методологічні засади проведення інвентаризації регулюють кількома нормативно-правовими актами. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються інституціональними агентами організації бухгалтерського обліку (власником (керівником) підприємства) самостійно, крім випадків, коли за Законом № 996-XIV її проведення є обов'язковим.

В СТОВ «Агрофірма «Світанок» визначено склад інвентаризаційної комісії та розроблено графік її проведення.

Крім зазначених аспектів організації бухгалтерського обліку, з метою впорядкування ведення бухгалтерського обліку в СТОВ «Агрофірма «Світанок» також затверджені:

- перелік посадових осіб, яким надається право складати та підписувати первинні документи щодо проведення господарських операцій, пов'язаних з відпуском (витрачанням) грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;

- перелік працівників, які мають право на отримання, зберігання та видачу грошових коштів, документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна;

- перелік та порядок складання й подання внутрішньої управлінської звітності, фінансової, податкової та статистичної звітності;

- структура бухгалтерської служби;

- порядок призначення та звільнення працівників бухгалтерської служби;

- права та обов'язки працівників бухгалтерської служби.

Для ведення бухгалтерського обліку та складання звітності на підприємстві створюється спеціальна структура – бухгалтерська служба. Одним з головних завдань організації бухгалтерського обліку підприємства є конструювання та впорядкування діяльності таких структур.

Створення бухгалтерської служби обумовлено екзогенним, стабільним та повторюваним характером дій інституціональних агентів локального рівня щодо організації та ведення бухгалтерського обліку. Екзогенним фактором необхідності створення бухгалтерської служби як відокремленого підрозділу підприємства є те, що згідно законодавства, підприємство від моменту реєстрації до офіційної ліквідації має вести бухгалтерський облік. Тому невід'ємним етапом вивчення інституціональних засад процесу створення, впорядкування та удосконалення системи бухгалтерського обліку підприємства, що має на меті визначення організаційних шляхів забезпечення більшої ефективності облікового процесу підприємства, є аналіз питань організації діяльності бухгалтерської служби підприємства [95, с. 326].

Діяльність облікової служби є найбільш організованою частиною інформаційного забезпечення системи управління підприємством.

За чинним законодавством, бухгалтерська служба утворюється як самостійний структурний підрозділ підприємства на чолі з головним бухгалтером або до штату підприємства вводиться посада бухгалтера, на якого покладається виконання обов'язків бухгалтерської служби. Бухгалтерська служба з питань ведення бухгалтерського обліку підпорядковується головному бухгалтеру.

Традиційно, метою діяльності бухгалтерської служби є ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, здійснення попереднього та наступного контролю за дотриманням чинного законодавства, фінансової, касової, кошторисної та штатної дисципліни, а також витрачання коштів і матеріальних ресурсів тощо.

Обов'язки щодо ведення бухгалтерського обліку в СТОВ «Агрофірма «Світанок» покладено на бухгалтерію господарства зі штатом 6 чоловік під керівництвом головного бухгалтера.

Склад бухгалтерії СТОВ «Агрофірма «Світанок»:

Полонська Л.М. – головний бухгалтер.

Кюноз О.П. – заступник головного бухгалтера.

Луцюк О.В. – бухгалтер матеріальних рахунків.

Рожик О.В. – економіст по земельних та майнових паях.

Ільчук В.О. – бухгалтер по заробітній платі.

Павлюк В.В. – завідувач кадрами, секретар, касир.

Регламентування діяльності облікових працівників має здійснюватися на двох рівнях:

по-перше, всієї бухгалтерської служби;

по-друге, окремих працівників бухгалтерської служби.

Забезпечення другого рівня можливе лише після розробки документу, який визначає структуру, права та обов'язки всієї бухгалтерської служби. Розподіл облікових функцій закріплюється у Положенні про бухгалтерську службу. Положення про бухгалтерську службу закріплює статус та місце бухгалтер-

ської служби як самостійного підрозділу в системі управління підприємством, розподіл функціональних обов'язків та внутрішню організацію роботи бухгалтерської служби.

Положення про бухгалтерську службу є уніфікованим організаційно-розпорядчим документом і має містити розділи: загальні положення; цілі і завдання; функції; права і відповідальність; службові зв'язки; організація роботи (таблиця 2.6). Воно розробляється головним бухгалтером, оформлюється на бланку підприємства за підписом головного бухгалтера та затверджується керівником підприємства.

Таблиця 2.6

Структура Положення про бухгалтерську службу

| Назва розділу | Пояснення |
|--------------------------|---|
| Загальні положення | Інформація про: - чисельність і штат бухгалтерської служби; - структуру бухгалтерської служби; перелік законодавчих документів, якими керується бухгалтерська служба у своїй діяльності; - вимоги, які висуваються до головного бухгалтера |
| Цілі і завдання | Визначає цілі та завдання, які висуваються до бухгалтерської служби в ході виконання функціональних обов'язків бухгалтерської служби відповідно до встановлених завдань. |
| Функції | Визначає функціональні обов'язки бухгалтерської служби відповідно до покладених завдань. |
| Права і відповідальність | Визначає - перелік прав облікових працівників, дотримання яких забезпечує ефективне виконання функціональних обов'язків; - відповідальність головного бухгалтера (для інших працівників відповідальність встановлюється Посадовими інструкціями працівників бухгалтерської служби). |
| Службові зв'язки | Зазначаються підрозділи підприємства, з якими вступає у взаємодію бухгалтерська служба |
| Організація роботи | Включає: - правила внутрішнього розпорядку роботи працівників бухгалтерської служби; - показники оцінки діяльності бухгалтерської служби; - форми мотивації та стимулювання її працівників |

Впорядкування діяльності окремих працівників бухгалтерської служби проводиться через розробку та прийняття Посадових інструкцій. Посадові інструкції працівників бухгалтерської служби розробляються та затверджуються головним бухгалтером спільно з юридичною службою (юристом).

Посадові інструкції працівників бухгалтерської служби доводяться до працівників бухгалтерської служби під розписку із зазначенням дати ознайом-

лення. Якщо організаційна структура бухгалтерської служби складається із структурних підрозділів, то посадові інструкції складаються керівниками відповідних структурних підрозділів бухгалтерської служби. Вимоги Посадової інструкції є обов'язковими для працівника, який працює на даній посаді, з моменту його ознайомлення під розписку до переміщення на іншу посаду або звільнення.

Посадові інструкції складаються з дотриманням єдиного підходу до їх побудови, послідовності викладення, чіткості та зрозумілості формулювань та мають розкривати цілі та завдання, обов'язки та права, відповідальність посадової особи; взаємозв'язок з іншими посадовими особами; критерії оцінки виконання обов'язків; порядок призначення, звільнення й заміщення посади.

На практиці, за результатами дослідження стану впорядкування роботи облікової служби СТОВ «Агрофірма «Світанок», яке було проведене з метою виявлення проблемних аспектів та визначення напрямків удосконалення організації бухгалтерського обліку, можемо зазначити, що на підприємстві не приділяють значної уваги питанням складання організаційних регламентів, які регулюють діяльність облікової служби. Найбільш повно проводиться робота зі складання посадових інструкцій працівників бухгалтерської служби.

Діяльність бухгалтерської служби вимагає координації та управління. Керівником бухгалтерської служби є головний бухгалтер, який підпорядковується безпосередньо власнику (власникам) або уповноваженому органу (посадовій особі), яка здійснює керівництво підприємством відповідно до установчих документів.

Статтею 8 Закону № 996-XIV визначено, що «питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції керівника підприємства». На цю особу також покладена «відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну» [34]. Виходячи з цього,

самого керівника підприємства визначає порядок передачі і прийняття справ і документів при звільненні та призначенні головного бухгалтера.

На державному рівні загальні аспекти роботи головних бухгалтерів врегульовані Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відповідно до нього головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства [34]:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства;
- подає в установленому порядку та у випадках, передбачених ЗУ «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», інформацію центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення.

2.3. Основи побудови і загальні вимоги до звітності підприємств. Класифікація звітності

Фінансова звітність в умовах ринку представляє різні інтереси для двох груп користувачів, безпосередньо зацікавлених у діяльності підприємства й опосередковано зацікавлених у ній.

До зовнішньої групи відносяться наступні користувачі:

- наявні та потенційні власники коштів підприємства, яким необхідно

визначити збільшення або зменшення частини власних коштів підприємства й оцінити ефективність використання ресурсів керівництвом підприємства;

- наявні та потенційні кредитори, підвищення гарантій повернення кредиту, оцінки довіри до підприємства як до клієнта;

- постачальники та покупці, які визначають належність ділових зв'язків із даним клієнтом;

- держава, перш за все в особі податкових органів які перевіряють правильність складання звітних документів, розрахунків податків, визначають податкову політику;

- працівники підприємства, які цікавляться показниками звітності з точки зору їх заробітної плати та перспектив роботи на даному підприємстві [2, с. 141].

Друга група користувачів фінансової звітності – це ті, хто безпосередньо не зацікавлений у діяльності підприємства. Проте вивчення звітності їм необхідно для того, аби захистити інтереси першої групи користувачів звітності. До цієї групи відносяться:

- аудиторські служби, які перевіряють відповідність показників звітності відповідним правилам із метою захисту інтересів інвесторів;

- консультанти з фінансових питань, які використовують звітність із метою підготовки рекомендацій своїм клієнтам відносно розміщення їх капіталів у те чи інше підприємство (компанію);

- біржі цінних паперів, які оцінюють інформацію, подану у звітності, під час реєстрації відповідних фірм, які приймають рішення про призупинення діяльності будь-якого підприємства, які оцінюють необхідність змін методів обліку та складання звітності;

- законодавчі органи;

- юристи, які потребують інформацію звітності для оцінки виконання умов контрактів, відповідність законодавчих норм під час розподілу прибутку, виплати дивідендів, а також для визначення умов пенсійного забезпечення;

- преса й інформаційні агентства, які використовують звітність для під-

готовки оглядових матеріалів, оцінки тенденції розвитку й аналізу діяльності окремих підприємств і галузей економіки, розрахунку узагальнюючих показників фінансової діяльності;

– торгово-промислові асоціації, які використовують звітність для статистичних узагальнень за галузями та порівняльного аналізу результатів діяльності на галузевому рівні;

– профспілкові організації, які зацікавлені у звітній інформації для визначення своїх вимог відносно заробітної плати й умов трудових угод, а також для оцінки тенденцій розвитку галузі, до якої відноситься дане підприємство [2, с. 141-142].

До внутрішніх користувачів звітності відноситься керівництво підприємства, а також менеджери відповідних рівнів, які за даними звітності визначають потребу у фінансових ресурсах, оцінюють правильність прийнятих інвестиційних рішень і ефективність структури капіталу, визначають основний напрямок політики дивідендів, складають прогнозовані показники звітності та здійснюють попередні розрахунки фінансових показників наступних звітних періодів, оцінюють можливості злиття з іншим підприємством або його придбання, структурної реорганізації підприємства.

Вимоги до бухгалтерського обліку та фінансової звітності визначені Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» і в окремих самостійних бухгалтерських стандартах, кожен з яких охоплює певну сферу.

Фінансова звітність базується на даних бухгалтерського обліку та складається з п'яти частин – баланс підприємства, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності.

Баланс підприємства надає користувачу повну достовірну та точну інформацію про його майновий і фінансовий стан на звітну дату. Така інформація відображає фактичне фінансове становище підприємства та призначена для утворення основ прийняття економічно обґрунтованих рішень.

Показники, відображені у балансі підприємства, дають визначення трьом елементам фінансових звітів, які формують структуру балансу: активам, зобов'язанням і власному капіталу підприємства (компанії).

Активи – це ресурси, які контролюються підприємством внаслідок минулих подій, від яких підприємство очікує надходження майбутніх економічних вигод.

Власний капітал є частиною активів підприємства, який залишається після вирахувань усіх його зобов'язань.

Зобов'язання – це зобов'язання, які є у підприємства у даний час і виникли внаслідок минулих подій, погашення яких призведе до відтоку ресурсів, що втілюють економічні вигоди для підприємства.

Призначення Звіту про фінансові результати – показувати прибутки (збитки) підприємства. Прибуток використовується для оцінки діяльності підприємства, оскільки головною метою комерційної діяльності є отримання прибутку, та як база для інших оцінок, таких як прибуток на акцію і т.п. Метою складання звіту про фінансові результати є узагальнення показників про прибутки (збитки), які отримало підприємство.

Потік грошових коштів відображається в Звіті про рух грошових коштів. Цей звіт віддзеркалює фінансові засоби підприємства у вигляді руху грошових потоків.

Потік грошових коштів – це рух коштів у підприємство та вибуття їх з нього. Управління грошовими коштами є життєво важливим для успішної діяльності всіх підприємств. Мета звіту про рух грошових коштів – відображати, що відбулося з коштами протягом звітного періоду. Звіт про рух грошових коштів не прогнозує майбутній рух коштів, але він є основою для прогнозування.

Збільшення грошових коштів характеризується як позитивні операційні грошові кошти, зменшення – як негативні грошові кошти. У кінцевому результаті підприємство повинно створювати позитивний рух грошових коштів для того щоб продовжувати своє існування.

Звіт про рух грошових коштів надає користувачам повну інформацію про

зміни, що відбулися в грошових коштах підприємства і їх еквівалентах за звітний період відповідно до розділення діяльності підприємства на операційну, інвестиційну і фінансову (відповідно 3 розділи звіту).

Розкриття інформації про зміни в структурі власного капіталу відображається в Звіті про власний капітал.

Власний капітал умовно поділяють на дві частини:

- 1) капітал, що був залучений від власників;
- 2) накопичений у результаті діяльності власний капітал.

До першої групи можна віднести уставний капітал, додатково вкладений капітал, несплачений капітал та вилучений капітал. До другої – резервний капітал, інший додатковий капітал і нерозподілений прибуток.

Також у цьому звіті фіксуються зміни облікової політики підприємства, які відносяться до розподілу отриманого чистого прибутку.

У примітках до даного звіту підприємство розкриває призначення та умови використання кожного елементу власного капіталу (окрім статутного), а також докладну інформацію про акції підприємства (кількість, номінал, підписки, характер внесків, список засновників, розмір дивідендів, має рацію, і т.д.).

Сума власного капіталу на початок періоду може бути скорегована у результаті змін у політиці бухгалтерського обліку або виправлення помилок минулих періодів (корегування початкового сальдо нерозподіленого прибутку), що також веде до змін у власному капіталі підприємства.

Тому, інформація, що надана у звіті про власний капітал, дає змогу користувачам оцінити причини та наслідки змін, що відбуваються у власному капіталі підприємств.

Принципи складання фінансової звітності підприємства зафіксовані в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» № 996XIV від 16.07.1999 р. [34] та Порядку подання фінансової звітності, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 28.02.2000 р. № 419.

До концептуальних принципів складання звітності належать:

1. Принцип подвійного запису.

2. Принцип єдності обліку.

Принцип означає, що господарююча одиниця, яка ідентифікується у звітності, відокремлюється від його власників або інших одиниць. Одиниця обліку – це кожне окреме підприємство, у відношенні до якого ведеться бухгалтерський облік і складається фінансова звітність. Цей принцип передбачає також різні тлумачення одиниці обліку та юридичної особи.

Гребенюк Н.О. пропонує наступну класифікацію принципів складання фінансової звітності [20]:

I. Принципи включення даних у звітність:

1) принципи обліку інформації, що включається в звітність:

а) принцип подвійного запису;

б) принцип економічної одиниці, відповідно до якого господарська одиниця, що ідентифікується у звітності відділяється від її власників або інших одиниць;

в) принцип періодичності складання звітності;

г) принцип функціонуючого підприємства;

д) принцип грошової оцінки означає використання грошового вимірника як універсального. При цьому можуть застосовуватися наступні методи грошової оцінки:

– фактична вартість;

– відновна вартість;

– чиста вартість реалізації;

– дисконтована вартість;

е) принцип нарахувань (реалізації);

ж) принцип відповідності доходів і витрат звітного періоду означає, що в даному звітному періоді відображаються тільки ті витрати, які зумовили отримання доходів цього звітного періоду.

2) обмежувальні принципи:

а) принцип відповідності витрат на складання фінансової звітності і вигід від її використання;

- б) принцип консерватизму (правило нижчої оцінки);
- в) принцип конфіденційності (публічна звітність не повинна містити комерційної таємниці).

II. Принципи підбору даних (вимоги до якості фінансової звітності):

- 1) принцип доцільності (своєчасність, значущість, цінність для аналізу);
- 2) достовірність (правдивість, переважання змісту над формою, можливість перевірки, нейтральність);
- 3) принцип зрозумілості (наявність типових методик складання або пояснень);
- 4) принцип зіставності.

III. Принципи угруповання звітності (вимоги до наявності елементів):

- 1) ресурси відображаються при розкритті джерел їх формування;
- 2) доходи враховуються при віддзеркаленні відповідних витрат.

2.4. Підготовка звітних даних та організація складання звітності

СТОВ «Агрофірма «Світанок» як окрема самостійна юридична особа, складає та подає фінансову звітність за результатами звітного кварталу та року. У складі квартальної звітності формується Баланс (звіт про фінансовий стан) (ф. № 1) та Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (ф. № 2), а в річну фінансову звітність ще входять Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3), Звіт про власний капітал (ф. № 4) та Примітки (ф. № 5).

Якісна відмінність між квартальною та річною фінансовою звітністю полягає в тому, що першу складають в основному за даними поточного обліку, а показники річної фінансової звітності підтверджуються результатами інвентаризації активів та зобов'язань, що забезпечує їх достовірність [136, с. 85].

Підготовка та складання річної фінансової звітності має певні етапи, які зумовлені тривалістю облікового періоду і складністю робіт. Перш за все потрібно перевірити повноту відображення в обліку господарських операцій, оформлених відповідними документами, і завершити облікові записи; уточнити розподіл витрат і доходів між суміжними звітними періодами; перевірити стан

розрахунків з дебіторами і кредиторами, зокрема розрахунків з податковими та фінансовими органами, у необхідних випадках відрегулювати її; визначити обсяги валових доходів і валових витрат і списати відповідні суми на фінансові результати та закрити рахунки; відобразити чисті прибутки (збитки) і їх розподіл чи погашення [136, с. 128].

Найбільш трудомістким, як правило, вважають складання балансу підприємства. Тому, якщо враховувати тривалість формування фінансової звітності, весь процес у підприємства займає до п'яти місяців. Так, на наш погляд, розпочинати організаційну підготовку доцільніше із проведення інвентаризації, а також виявлення змін та доповнень у Законах і нормативно-правових актах ще у жовтні, проведення інвентаризації – листопаді – грудні, проведення переоцінки оборотних і необоротних активів, перевірку узгодження витрат і доходів підприємства, завершення перевірки даних синтетичного і аналітичного обліку – у грудні місяці, а складання і взаємоузгодженість форм фінансової звітності – у січні наступного за звітним роком.

Єдиної думки щодо складу і послідовності етапів підготовки і складання фінансової звітності серед провідних вчених України не має. Найбільш повно висвітлює цей процес Бондар М.І. На його думку весь процес підготовки, складання та подання фінансової звітності включає 11 етапів, які пов'язані між собою [46, с. 71]. Кожен з етапів повинен відбуватися чітко у визначеному порядку. Пов'язано це із тим, що на кожному етапі підготовки звітності, бухгалтерський персонал може виявити певні помилки і розбіжності, які у кінцевому рахунку будуть впливати на дані фінансової звітності і можуть призвести до викривлення інформації, що у свою чергу буде впливати на управлінські та інші рішення зовнішніх і внутрішніх користувачів. Отже, під час проведення кожного із етапів обліковий персонал повинен працювати за певним алгоритмом, при якому під час виявлення помилок, чи підозрі що інформація є неправдивою, або викривленою, бухгалтер повинен повертатись на етап нижче, та здійснювати перевірку заново. Цей алгоритм роботи дасть можливість уникнути викривлення показників фінансової звітності і допоможе надати користувачам

повну і правдиву інформацію щодо фінансового стану підприємства.

Однак, на думку Кохно І.І. та Швець В.Г., потрібно дещо видозмінити схему підготовки та подачі звітності. Ми вважаємо, що потрібно об'єднати етапи завершення записів на рахунках аналітичного обліку та завершення записів в Головній книзі. Це пов'язано з тим, що дані синтетичного та аналітичного обліку є тісно взаємопов'язаними між собою, а тому об'єднання двох етапів дозволить бухгалтеру швидше виявити розбіжності та помилки, а також вжити відповідні заходи [65, с. 501].

Алгоритм підготовки, складання та подання фінансової звітності представлені на рис. 2.3 (Додаток І).

При проведенні цієї роботи перевіряють правильність облікових записів, звіряють дані синтетичного та аналітичного обліку та роблять виправні записи з метою усунення виявлених помилок.

У такій перевірці особливу роль відіграє оборотно-сальдовий баланс, чи як його ще називають пробний баланс підприємства, що формується із метою перевірки правильності між дебетовим і кредитовим сальдо по усіх рахунках. Не менш важливим етапом підготовки фінансової звітності є переоцінка оборотних і необоротних активів. Так як у більшості господарюючих суб'єктів простежується значна різниця між залишковою і справедливою вартістю об'єкта, що у свою чергу призводить до спотворення показників. Виходячи із цього головна мета такої операції – прагнення компанії надати повну і правдиву інформацію про стан підприємства. Згідно П(С)БО 7 дана операція є добровільною для підприємства і проводиться за рішенням підприємства, що закріплюється відповідним наказом керівника [101]. Підприємство також саме вибирає метод визначення справедливої вартості об'єкта, а також поріг суттєвості для проведення переоцінки, що створює умови для маніпуляції фінансовою звітністю. Таким чином, було б доцільно на законодавчому рівні прийняти додаткові заходи щодо регулювання процесу дооцінки і уцінки оборотних і необоротних активів, скажімо застосування в обов'язковому порядку під час такої переоцінки правил, встановлених Методичними рекомендаціями № 561.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року в складі балансу та звіту про фінансові результати [34].

Потрібно зазначити, що розгляд і затвердження річної фінансової звітності не є однаковим для різних видів підприємств. Це пов'язано з різними типами власності та організаційної структури підприємств.

Строки подання фінансової звітності підприємства затверджені Постановою Кабінету міністрів України № 419 від 28.02.2000 р. «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності», згідно з якими [65, с. 502]:

1) Квартальна фінансова звітність (крім зведеної та консолідованої) подається підприємствами відповідним органам, не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом;

2) Річна фінансова звітність – не пізніше 28 лютого наступного за звітним року. Якщо виникає ситуація, коли дата подання квартальної або річної звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Оприлюднення звітності являє собою офіційну подачу звітності до органів Державного комітету статистики України, Державної фіскальної служби, Антимонопольного комітету України, Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку та інших органів, які згідно чинного законодавства вповноважені отримувати фінансову звітність від суб'єктів господарювання, а також офіційна публікація звітів про фінансовий стан в ЗМІ [25].

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДОЛОГІЧНИХ АСПЕКТІВ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Удосконалення методологічних складових системи бухгалтерського обліку

Методологія бухгалтерського обліку постійно розвивається. Виокремлення нових та удосконалення вже існуючих методів управління економічною діяльністю обумовлює формування нових інформаційних запитів, що актуалізує необхідність розвитку нового методологічного інструментарію, збагачення облікової методології новими знаннями, положеннями та розробками.

Інформація є кінцевим продуктом бухгалтерського обліку, який надається користувачам у формі звітності. Фінансова звітність виступає найважливішим продуктом інформаційної системи господарюючого суб'єкта. Вдосконалення методології бухгалтерського обліку та приведення її у відповідність до сучасних економічних вимог забезпечує підвищення якісних характеристик звітної інформації, що є основою прийняття управлінських рішень для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Одними із ключових напрямів розвитку методології бухгалтерського обліку є уточнення та розширення складу вимог до фінансової звітності і визначення складу та змісту якісних характеристик фінансової звітності.

Авторами у наукових працях з бухгалтерського обліку піднімається проблема ототожнення вимог та якісних характеристик фінансової звітності із принципами її складання та подання. Дослідження підходів авторів щодо виділення вимог і якісних характеристик фінансової звітності говорить про те, що їх нараховується понад тридцять [155]. Однак, перелік принципів не є остаточним, адже серед принципів, які розглядаються авторами, можна побачити вимоги, що висуваються користувачами до поданої інформації, ознаки якості,

якими оприлюднена фінансова звітність може володіти. Виходячи із цього необхідним є розмежування якісних характеристик фінансової звітності від вимоги до фінансової звітності.

Якісні характеристики фінансової звітності відображають відмінні властивості наведеної у звітності інформації. Якісні характеристики інформації є атрибутами фінансової звітності, управлінських звітів та іншої інформації, що надається зовнішнім користувачам, які забезпечують реалізацію вимог щодо якості такої інформації [156, с. 15]. В той же час вимоги до фінансової звітності є правилами, яких повинен дотримуватись бухгалтер з метою розкриття інформації у звітності, щоб максимально задовольнити інформаційні потреби і запити користувачів звітності.

Вимоги до фінансової звітності та якісні характеристики інформації тісно пов'язані із внутрішніми та зовнішніми користувачами інформації, тому що, у першу чергу, забезпечують виконання саме їх потреб.

Постійний вплив на переорієнтацію структури груп користувачів та їх інформаційних потреб чинить світова глобалізація. Визначається основне інформаційне наповнення фінансової звітності задоволенням потреб реальних і потенційних інвесторів, а також кредиторів. Скажімо, Концептуальна основа МСФЗ, так само як і американські GAAP, розглядають акціонерів, інвесторів і кредиторів як ключових користувачів фінансової звітності, тоді коли в Україні фінансова звітність, у першу чергу, орієнтована на державні органи статистики і в частині показників за розрахунками за податками – на контролюючі органи (відповідно до п. 46.2 статті 46 Податкового кодексу України платник податку на прибуток подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність) [106].

При підготовці фінансової звітності зважаючи на історичні процеси та недостатній розвиток фінансових ринків спостерігається орієнтованість якісних характеристик і вимог до фінансової звітності на потреби пріоритетних груп користувачів. Фінансова звітність в Україні складається, перш за все, у відповідь на вимоги статистичних та контролюючих органів згідно законодавчо

встановленого порядку. Практика інших країн світу свідчить про переважне оприлюднення фінансової звітності із метою підвищення рейтингу компаній на фондових ринках, збільшення вартості капіталу і залучення кредиторів та інвесторів.

Потреби користувачів щодо інформації, яка наведена у фінансовій звітності розкривають вимоги до фінансової звітності. Такі вимоги, насамперед, покликані задовольнити принципи бухгалтерського обліку закріплені в р. III п. 6 НП(С)БО 1 [90], однак обмежуватися виключно ними не слід. Не можуть принципи бухгалтерського обліку враховувати всіх вимог зовнішніх користувачів, що використовують для прийняття управлінських рішень звітну інформацію. В той же час якісні характеристики фінансової звітності відображають відмінні властивості фінансової інформації з точки зору корисності для користувачів.

Одним із важливих напрямів наукового пошуку вітчизняних вчених є дослідження принципів бухгалтерського обліку. В той же час, авторами недостатньо уваги приділяється визначенню вимог та якісних характеристик фінансової інформації. Зокрема, дослідники не дають власного бачення переліку і змісту вимог до фінансової звітності, ототожнюючи їх із принципами бухгалтерського обліку, а якісні характеристики відповідно до нових запитів і властивостей інформації не розширюють, розглядаючи лише ті, які законодавчо затверджені.

Якісні характеристики фінансової звітності відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності, поділяються на дві групи: основоположні та посилювальні. Конкретизація вимог до фінансової звітності при цьому не наводиться. Для того, щоб фінансова звітність була корисною, вона повинна мати такі основоположні якісні характеристики: доречність та суттєвість; правдиве подання (включає повний опис, нейтральність та безпомилковість) [61].

Підвищується корисність фінансової інформації за рахунок посилювальних якісних характеристик, що визначені у Концептуальній основі фінансової

звітності і включають: зіставність; можливість перевірки; вчасність; зрозумілість [61].

Однак ознайомлення зі змістом МСФЗ (IFRS/IAS) дає підстави зробити висновки щодо неузгодженості вимог і якісних характеристик фінансової звітності. Також, визначені у Концептуальній основі якісні характеристики фінансової звітності більшою мірою відображають вимоги користувачів до фінансової звітності, ніж властивості інформації.

У вітчизняній обліковій методології основним її інструментом є нормативні документи, у яких закріплюються базові вимоги щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Якісні характеристики фінансової звітності закріплені також у П(С)БО. Наближення вітчизняної методології бухгалтерського обліку до міжнародних вимог покликана забезпечити розробка Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, але склад та зміст якісних характеристик фінансової звітності із прийняттям НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» залишився незмінним.

П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (діяв в період з 1999 року по 2013 рік) визначався перелік якісних характеристик фінансової звітності і повторюється фактично без змін у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (діє з 2013 року і до теперішнього часу), включаючи наступні (таблиця 3.1) (Додаток К).

Представлений перелік якісних характеристик фінансової звітності є досить вузьким з точки зору відповідності вимогам користувачів до фінансової звітності та має бути розширений із врахуванням змін у методології бухгалтерського обліку та інформаційних потребах.

Зазначені невідповідності між практикою розкриття інформації у фінансовій звітності вітчизняних суб'єктів господарювання, змінюваними вимогами економічного середовища і рівнем розвитку облікової методології свідчать про необхідність перегляду складу та структури вимог до фінансової звітності і її якісних характеристик.

Первісним, як зазначають Корягін М.В. та Куцик П.О., у визначенні вимог до розкриття інформації у фінансовій звітності є потреби користувачів, задоволення яких із застосуванням удосконаленої облікової методології при підготовці звітності забезпечує набуття фінансовою звітністю відповідних якісних характеристик (рис. 3.1) (Додаток Л).

Здійснений аналіз існуючих у наукових працях підходів до визначення вимог до фінансової звітності, порівняння їх складу та змісту із принципами бухгалтерського обліку і умовами щодо підготовки та розкриття фінансової інформації, дає можливість визначити наступний їх перелік: достовірність, доречність, суттєвість, зіставність, правдиве подання, своєчасність, можливість перевірки, дохідливість та зрозумілість. Сутність зазначених вимог до фінансової звітності доповнює визначені на законодавчому рівні принципи бухгалтерського обліку із точки зору порядку складання та подання фінансової звітності.

Вимогою, яка відображає потреби користувачів у правильному у всіх аспектах опису господарських операцій, процесів та їх результатів є достовірність. Уможлиблюється реалізація цієї вимоги завдяки принципам бухгалтерського обліку, особливо слідуючих: автономність, обачність, послідовність, нарахування й відповідність доходів і витрат, єдиний грошовий вимірник, історична (фактична) собівартість та превалювання сутності над формою.

Доречною буде інформація, якщо вона здатна впливати на прийняття користувачами рішень під час оцінки ними минулих, теперішніх і майбутніх подій, а також дає можливість підтвердити чи спростувати попередні оцінки. забезпечують реалізацію вимоги доречності наступні принципи бухгалтерського обліку: періодичність, повне висвітлення та імпаритет.

Швидкість обробки даних системою бухгалтерського обліку з метою формування і оприлюднення її кінцевого продукту – інформації, яка надається у формах звітності забезпечує періодичність.

У вітчизняній практиці повне висвітлення як обліковий принцип вимагає здебільшого відображення у звітності інформації щодо фактичних результатів діяльності, а потенційні наслідки – в якості доходів чи витрат майбутніх періодів.

дів. В бухгалтерському обліку дотримання принципу імпаритету сприяє реалізації вимоги доречності фінансової звітності у частині оцінки перспектив розвитку господарюючого суб'єкта. Реалізація принципу імпаритету при цьому пов'язана із необхідністю відображення в звітності впливу на неї ризикових операцій, а також зміни ринкової вартості підприємства. Скажімо, на наявності світових тенденцій в зростанні потреб основних користувачів фінансової звітності у нефінансовій інформації (у тому числі щодо системи ризиків), акцентують увагу Кондрабаєва О.А. [59], Чайковська Л.О. [151] та інші науковці.

Інформація відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності є суттєвою, якщо її відсутність чи неправильне подання можуть вплинути на рішення, що приймають користувачі на основі фінансової звітності [61]. Автори в економічній літературі розглядають суттєвість як принцип бухгалтерського обліку [9, с. 168-169], вимогу до фінансової звітності [14, с. 158-159], якісну характеристику фінансових звітів [84]. Підтримуючи думки інших вчених вважаємо, що суттєвість необхідно відносити до вимог фінансової звітності, адже кожен користувач інформації визначає її рівень самостійно залежно від рішень, що очікується приймати на основі таких даних.

Деякі науковці пояснюють суттєвість як відображення на рахунках тільки тих даних, що мають істотне значення для конкретного економічного суб'єкта [132, с. 43]. Інші [63] з такою думкою не погоджуються, тому що для кожного господарюючого суб'єкта рівень суттєвості є різним та визначається, виходячи із досвіду, економічних умов і характеру прийняття рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами.

Відповідно до НП(С)БО 1 доречність є якісною характеристикою фінансової звітності, а не вимогою до звітності. В той же час суттєвість не виділяється в Україні ні як якісна характеристика фінансової звітності, ні як вимога до неї. Таким чином, розглядаємо її як вимогу до фінансової звітності, позаяк визначає наскільки доцільним є той або інший вид інформації для прийняття конкретного управлінського рішення безпосередньо користувач.

Користувачам, як правило, для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна інформація, що співставляється із аналогічними даними за інші періоди чи із даними інших господарюючих суб'єктів. Саме тому цінність фінансової інформації підвищується, якщо вона реалізує таку вимогу як зіставність. Зіставність (порівнюваність) в Україні закріплена у складі якісних характеристик фінансової звітності. На зіставність показників звітності найбільше впливає виконання наступних принципів бухгалтерського обліку: періодичність, єдиний грошовий вимірник і послідовність.

Періодичність дозволяє здійснювати зіставлення показників фінансової звітності у різні проміжки часу. Однак застосування господарюючими суб'єктами варіативних підходів до оцінки, а також методів облікового відображення об'єктів значно зменшує можливість зіставності звітності і знижує рівень задоволення такої вимоги користувачів до фінансової звітності. Підвищити ступінь порівнянності такої інформації дозволяє обов'язкове розкриття положень облікової політики у фінансовій звітності господарюючих суб'єктів при її оприлюдненні.

Правдиве подання у Концептуальній основі фінансової звітності визначається як якісна характеристика фінансової звітності, що поєднує три складові: повний опис, нейтральність та безпомилковість [61]. Однак правдиве подання є вимогою до фінансової звітності, адже відображає потребу користувачів у повній та достовірній інформації. Зазначені складові (повний опис, безпомилковість і нейтральність) є якісними характеристиками фінансової звітності, тому що відображають відмінні властивості інформації з точки зору корисності для користувача.

Правдиве подання в англійській літературі переважно трактується як надійність інформації. Зокрема, Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван-Бреда під надійністю розуміють властивість інформації, що гарантує відсутність у ній суттєвих помилок, викривлень та упередженості, а також те, що вона точно відображає реальний стан діяльності господарюючого суб'єкта [149, с. 94], тобто

всі три основні складові при цьому зберігаються (повний опис, безпомилковість і нейтральність).

Аналогом правдивого подання в Україні є така якісна характеристика, як достовірність фінансової звітності, однак її тлумачення в порівнянні із концептуальною основою фінансової звітності є досить вузьким, адже визначає у своєму складі лише дві складові – безпомилковість і нейтральність звітності.

Реалізують правдиве подання у більшій мірі наступні принципи бухгалтерського обліку: повне висвітлення, імпаритет, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість.

Своєчасність означає можливість для осіб, які приймають рішення, мати інформацію вчасно настільки, щоб ця інформація могла вплинути на їхні рішення [61]. Забезпечує реалізацію такої вимоги періодичне складання фінансової звітності лише частково, адже своєчасність з точки зору кожного окремого користувача є суб'єктивним вимірником. Своєчасність в Україні не закріплена у складі вимог до фінансової звітності, хоча вона відображає досить важливу вимогу користувачів до інформації.

Можливість перевірки згідно Концептуальної основи фінансової звітності означає, що різні поінформовані та незалежні спостерігачі можуть досягнути консенсусу, хоча і необов'язково повної згоди, щодо того, що конкретний опис є правдивим поданням [61]. Це означає, що оцінка даних, яка проводиться різними експертами, має бути максимально наближеною і призводити до однакових результатів у всіх суттєвих аспектах. Забезпечується можливість перевірки фінансової звітності правильним застосуванням облікової методології, що підкреслює вплив концептуальних змін на вимоги до інформації як основного продукту бухгалтерського обліку.

Зрозумілістю є здатність інформації до групування, поділу і подання в ясній і стислій формі. Зрозумілість в Україні визнається якісною характеристикою фінансової звітності в поєднанні із дохідливістю, що не відображає потреби користувачів. Саме тому зрозумілість та дохідливість слід визначати в складі вимог до фінансової звітності.

Дослідники Сафронова Н.Г. і Яцюк А.В. пропонують виділяти такі додаткові вимоги як ясність та інтерпретація. При цьому ясність означає, що облікова інформація повинна бути простою і зрозумілою тим, хто її повинен використовувати, а інтерпретація дозволяє користувачам облікової інформації у співвідношенні з правилами бухгалтерського обліку аналізувати і тлумачити дані обліку відносно власних цілей і за своїми правилами [135, с. 26]. У зв'язку із тим, що зміст виділених авторами вимог не відрізняється суттєво від виділення в окремі вимоги до фінансової звітності ясності і інтерпретації.

Отже, принципи бухгалтерського обліку забезпечують реалізацію вимог до фінансової звітності, однак ототожнювати вимоги до фінансової звітності з принципами бухгалтерського обліку не можна. Вимоги до фінансової звітності пов'язані з умовами формування та розкриття інформації у фінансовій звітності з метою максимального задоволення інформаційних потреб користувачів звітності, що проявляється в набутті інформацією відмінних властивостей з точки зору корисності для відповідних груп користувачів.. Тому вимоги до фінансової звітності тісно пов'язані з якісними характеристиками фінансової звітності, оскільки прямо їх визначають [63, с. 155].

Здійснивши аналіз різних підходів до визначення якісних характеристик вважаємо найбільш обґрунтованими наступні: точність, релевантність, повнота, нейтральність, надійність, обґрунтованість, взаємоузгодженість, відкритість, транспарентність.

Точність характеризує спосіб вимірювання явища і його представлення у кількісному вираженні [10, с. 51]. Ця якісна характеристика фінансової звітності тісно пов'язана з підходами до оцінки. Зацікавлені користувачі відчувають потребу у точній інформації, що максимально відображає реальний стан господарюючого суб'єкта. Отже, суб'єкт формування і розкриття інформації має сумлінно відображати фактичні операції, процеси і їх наслідки у оцінці, яка відповідає ринковій та правильно визначена із кількісної точки зору.

При цьому релевантність, тобто адекватне застосування альтернативних принципів, методів, способів, які забезпечують отримання найбільш корисної

для користувача інформації, необхідної при прийнятті рішень [149, с. 91], є важливим доповненням точності, оскільки в сукупності ці дві характеристики (точність та релевантність) визначають ступінь достовірності фінансової інформації.

Повнота означає, що користувач володіє повним описом явищ і процесів, оцінка яких необхідна для прийняття ним відповідних рішень. Важливою при цьому є не тільки фінансова, але й нефінансова інформація (скажімо, інформація про ризики діяльності). Як якісна характеристика фінансової звітності повнота означає, що усі господарські операції і процеси, їх фактичні і потенційні наслідки, а також ризики повинні бути відображені в звітності із дотриманням адекватності обсягу інформації розкритим процесам. Ключовою ознакою повнота є адекватність обсягу інформації, позаяк інформація, яка наведена у фінансовій звітності, може бути розкрита із дотриманням вимог достовірності і суттєвості, але у недостатньому для прийняття рішення користувачем обсязі. І навпаки, детальний опис явищ та процесів, що не цікавлять користувача інформації, перевантажує фінансову звітність, зменшуючи ступінь доречності, а отже й корисності для користувача.

Нейтральність передбачає, що фінансова звітність є неупередженою та суб'єкту її формування з метою прийняття користувачами заздалегідь очікуваних рішень не маніпулюють інформацією.

Нейтральність як характеристика фінансової звітності визначає, що звіти повинні бути об'єктивними і не відчувати впливу особистого підходу, саме тому існують законодавчі і професійні правила, яких слід дотримуватися і які забезпечують підготовку об'єктивних звітів [132, с. 45-46].

Результатом виконання вимоги правдивого подання є такі якісні характеристики, як повнота і нейтральність.

Надійність є якісною характеристикою інформації, що гарантує відсутність у ній суттєвих помилок та упередженості, а також те, що вона точно представляє реальний стан діяльності суб'єкта господарювання [149, с. 94].

Надійність як якісна характеристика фінансової звітності пов'язана із вимогою суттєвості.

Тісно пов'язана із вимогою доречності обґрунтованість інформації, тобто підтвердження наведених у фінансовій звітності показників достовірними даними і можливість ідентифікувати джерело їх виникнення.

Можливість перевірки і зіставності як вимог до фінансової звітності передбачають взаємоузгодженість показників звітності (приміром, рівність активу і пасиву, зв'язок прибутку, відображеного за елементами формування та ін.), яку може перевірити самостійно обізнаний користувач звітності.

Взаємоузгодженість як якісна характеристика фінансової звітності в Україні не закріплена. Взаємоузгодженість, з одного боку, не є визначальною ознакою саме фінансової звітності, це властивість усієї системи бухгалтерського обліку, що реалізується через внутрішній контроль із встановленням зворотних зв'язків суб'єкта прийняття рішень із обліковою системою. Однак з іншого боку, взаємоузгодженість є також властивістю фінансової звітності, без якої для зовнішніх користувачів зменшується ступінь корисності інформації. Виходячи з цього обґрунтованим є включення взаємоузгодженості до складу якісних характеристик фінансової звітності, реалізацію якої забезпечуватиме виконання такої вимоги до фінансової звітності як можливість перевірки.

Якісною характеристикою, яка відображає наявність чи відсутність потрібної інформації у звітності та характеризує можливість її наданих різним групам користувачів є відкритість. Будь-який контроль з боку користувача інформації унеможлиблюється без забезпечення відкритості інформації. Відкритість у сучасних економічних умовах виступає важливою якісною характеристикою фінансової звітності, реалізацію якої забезпечує виконання вимоги своєчасності.

Питання підвищення якості та прозорості даних фінансової звітності суб'єктів господарювання являє собою актуальну науково-практичну проблему. У зв'язку з цим у наукових працях з'явився такий термін як «транспарентна фінансова звітність» під якою розуміють звітність, в якій максимально повно та

правдиво розкриті всі суттєві аспекти діяльності підприємства, необхідні користувачам для винесення обґрунтованого судження про її фінансовий стан і результати діяльності в цілях прийняття рішень про будь-які види взаємодії з ним [47, с. 8]. Окремі дослідники пропонують розглядати транспарентність фінансової звітності як складову гудвілу підприємства [21, с. 87].

Забезпечують реалізацію транспарентності вимоги зрозумілості і дохідливості як якісні характеристики фінансової звітності. Необхідність переходу до транспарентної фінансової звітності відповідно до концептуальних змін в методології бухгалтерського обліку у загальному обумовлюється підвищенням економічної обізнаності та якісно новими запитами суспільства щодо відкритості інформації, глобалізацією економіки, посиленням масштабів економічних криз, змінами а пріоритетах користувачів фінансової звітності.

Аналізуючи вимоги до фінансової звітності та її якісні характеристики очевидним є те, що процес формування звітності визначається не тільки загальною методологією обліку, але також залежить від впливу управлінського персоналу на такий процес. Від ступеня впливу вищого керівництва суб'єкта господарювання на процес складання і подання фінансової звітності залежить її достовірність та відповідність іншим якісним характеристикам. Залежно від впливу управлінського персоналу якісні характеристики фінансової звітності можна умовно поділяти на дві групи [63, с. 159]:

1) якісні характеристики, на яких вплив управлінського персоналу мінімальний (обґрунтованість, надійність, релевантність, точність, взаємоузгодженість);

2) якісні характеристики, що суттєво залежать від впливу управлінського персоналу (відкритість, нейтральність, повнота, транспарентність).

Більш адекватно оцінювати корисність фінансової звітності для прийняття економічних рішень дозволить розуміння зовнішніми користувачами можливостей впливу управлінського персоналу на її якісні характеристики.

Урахування нових вимог до фінансової звітності у процесі її підготовки та подання і формування її якісних характеристик дасть можливість підвищити

змістовне наповнення фінансової звітності і ступінь її корисності для користувачів, що, у свою чергу, забезпечить підвищення довіри держави та суспільства до економічних суб'єктів і їх діяльності, підвищить конкурентоспроможність підприємств (фірм), дозволить полегшити процес залучення інвесторів і кредиторів, сприятиме виводу на міжнародні ринки капіталу вітчизняних суб'єктів.

Отже, концептуальні зміни в обліковій методології, що відбуваються у сучасних економічних умовах ведення бізнесу, призводять до визначення ключовими групами користувачів і суб'єктів прийняття управлінських рішень нових вимог щодо фінансової звітності. У свою чергу, це змінює якісні характеристики фінансової звітності, яка поступово набуває ознак транспарентності.

Транспарентна фінансова звітність є головним інформаційним продуктом методологічно правильно побудованої системи бухгалтерського обліку і основою прийнята виважених економічних рішень. Така звітність відображає не тільки фактичні наслідки господарських процесів та операції, але й потенційні можливості та загрози в діяльності підприємства, що виникають під дією різних видів ризиків. Прозора, відкрита та однозначно розкрита фінансова інформація дозволяє інвесторам та кредиторам здійснювати адекватну оцінку фінансових ризиків, співставляти потенційну дохідність вкладень з очікуваними результатами діяльності, залучати інвестиції для розвитку вітчизняної економіки [63, с. 160].

3.2. Напрями вдосконалення організаційної складової системи бухгалтерського обліку в розрізі її елементів

Господарський облік виконує в управлінні підприємством життєво важливу інформаційну функцію, яка є базовою практично для усіх інших функцій управління. У зв'язку із цим, цілеспрямована його організація, яка засновується на поєднанні централізованого і децентралізованого підходів, визначає можливість інтегрування функцій у структурах, де безпосередньо проходять господарські процеси, а це надає змогу більш ефективно, ніж в умовах жорстокої

централізації обліку, використовувати персонал, методи і технічні засоби управління.

У дослідженнях традиційно піднімалась проблема, яка у її загальному значенні полягає у тому, щоб поглибити взаємозв'язок функцій планування, обліку, контролю, аналізу, регулювання, стимулювання у циклічному процесі управління підприємством.

За такою логікою вирішенню цієї проблеми повинна бути підпорядкована й облікова політика підприємства, що визначає сукупність способів, методів, процедур ведення обліку з метою складання фінансової звітності [34]. Однак, упор у її формуванні робиться переважно на звітність, та практично залишається у стороні проблема взаємозв'язку обліку із іншими функціями управління.

Погляд на облікову політику з точки зору управління виходить із міркувань, що така політика повинна ґрунтуватись на розумінні того, що самі по собі облік та політика його ведення у принципі не потрібні. Як одна із функцій управління облік має за мету створення інформаційних передумов і реальних можливостей для цілеспрямованого здійснення інших функцій управління – планування, аналізу, контролю, стимулювання, регулювання. Саме у цьому його початковий смисл, його значущість та його політика – стратегія, тактика і все інше.

Тому загальний, концептуальний підхід до вироблення облікової політики на думку Г.М. Давидова та колективу авторів, має також ґрунтуватись на розумінні цієї простої істини. Логіка його полягає в тім, що підпорядкованість функції обліку інтересам цілісної системи управління робить підпорядкованою цим загальним інтересам і його облікову політику, так би мовити, – за визначенням [133].

Перед господарським обліком відповідно до мети – створення інформаційних можливостей для здійснення інших функцій управління та його взаємодії з ними, постають два головних завдання:

1. Створення інформаційних умов для здійснення функцій планування, контролю та аналізу. Пов'язане вирішення даного завдання із розвитком методології обліку і, на цій основі, розширенням складу та поглибленням змісту як його власної інформаційної моделі економічних об'єктів, так і моделей, які розробляються з її допомогою для планування, контролю та аналізу.

2. Рациональне поєднання централізованого і децентралізованого підходів до розміщення облікового персоналу і створення на цій основі організаційних умов та можливостей для здійснення управлінського циклу у центрах, де безпосередньо відбуваються господарські процеси і приймаються пов'язані із ними рішення у оперативному і поточному режимах часу.

Система управління підприємством не може цілеспрямовано функціонувати в умовах, коли не вироблено політику стосовно функцій планування, регулювання, контролю, стимулювання, аналізу, коли серед всіх функцій управління переважне, навіть виключне місце надається у цьому функції обліку (підприємство в обов'язковому порядку формує облікову політику).

В той же час об'єктивної необхідності виробляти для кожної із наведених функцій управління індивідуальну політику, стратегічну лінію поведінки не існує, тому що питання, які мають бути закладені у стратегію та тактику, тобто у політику, здійснення кожної функції управління, у більшій чи меншій мірі, але неминуче будуть для них спільними, взаємопов'язаними. Це стосується і варіантів, за допомогою яких можна одержати бажані результати.

На підприємстві має бути вироблена загальна політика функціонування і розвитку системи управління, яку можна назвати плановою, контрольною, обліковою, стратегічною – без різниці, тому що не у назві справа, а у сутності, що полягає у тім, щоб посилити динамізм та покращити якість функціонування усієї системи управління на основі взаємопроникнення функцій і доцільного інтегрування персоналу різної виробничо-функціональної спеціалізації, щоб посилити синергійний ефект системи.

Від того, як підприємство у складній економічній ситуації зорієнтує власну систему управління, яка багато у чому, а інколи у головному, визначається

структурами зовнішнього середовища, яку підприємство вибере лінію її поведінки, будуть залежати реальні економічні результати.

У нашій економічній практиці затвердився термін «облікова політика», тим більше, що управлінська політика так чи інакше, але у організаційному і інформаційному смислі буде обов'язково пов'язана з функцією обліку. Крім того, у невеликих підприємствах, де немає фінансового, планово-економічного, розрахункового та інших відділів, усі функції планування, контролю, обліку, аналізу, хоча і в обмеженому обсязі, але виконуються виключно працівниками бухгалтерії.

Зважаючи на це доцільно зберегти для функції обліку термін саме у цьому звичному для усіх вигляді, однак, розглядати облікову політику як складову частину програми розвитку системи управління у її загальному, широкому значенні.

Стратегія системи управління розуміється науковцями як довгостроковий, якісний напрямок розвитку, можливо, навіть ідеологія здійснення суттєвих змін в усіх її підсистемах – організаційній структурі, функціях, кадрах, технічних засобах з метою досягнення нею бажаного стану [133].

Обрана облікова політика для цілей управління на відміну від неї є програмою дій, сукупністю вироблених рішень, що конкретизують цей напрямок із точки зору змісту і спрямованості передбачених змін та заходів, які треба вжити для того, щоб зміни відбулися.

З огляду на таке розуміння відмінності програми від стратегії, усі розробки у напрямку створення управлінської облікової політики підприємства повинні лежати в площині формування саме такої програми, що сприяє реалізації цілей і розвитку усієї системи управління.

Облікова політика підприємства (фірми), яка охоплює переважно питання нормативного характеру, ніяк не визначає дійсні проблеми розвитку господарського обліку. Більш того, з інтересами системи управління та проблемами, які у ній існують, вона зовсім не пов'язана. Облікова політика у такому вигляді виробляється сама для себе, а тому не є актуальною у широкому її значенні.

Отже, проблема та мета її розв'язання полягають у тому, щоб переосмислити ідеологію облікової політики та підпорядкувати її цілям розвитку усєї системи управління і обліку, у тому числі.

Її частину складає підхід до формування політики, що являє собою «кінцевий продукт» осмислення та опрацювання попередніх, так би мовити, «базових» положень політики. Він передбачає вироблення принципів, на котрих програма має засновуватися, класифікацію і визначення проблемних питань як її складників, обґрунтування критеріїв, які доцільно використовувати для оцінювання можливих варіантів розв'язання проблем виходячи з їх відповідності цілям та принципам функціонування системи управління.

Перш за все постає завдання обґрунтування принципів, яке має бути покладене в основу формування програми облікової політики.

У науковій літературі практично немає ніяких напрацювань стосовно принципів облікової політики, а деякі окремі погляди, що з нею пов'язані, розкривають вимоги, котрі перед нею ставляться. Наприклад, Барановська Т.В. вважає, що до облікової політики пред'являються вимоги [3]:

– законності: обрані або розроблені методичні прийоми, способи та процедури організації та ведення обліку суб'єкта господарювання не повинні суперечити чинному законодавству;

– адекватності: облікова політика підприємства повинна відповідати особливостям умов та специфіки його діяльності;

– ефективності: витрати на впровадження або розробку певного елемента облікової політики підприємства не повинні перевищувати ефекту від їх впровадження;

– єдності: облікова політика суб'єкта господарювання повинна бути єдиною незалежно від кількості підрозділів, філій або підприємств. Це забезпечить можливість порівнювати та аналізувати її в межах корпорацій, холдингів, асоціацій;

– гласності: облікова політика повинна доводитись до відома внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації для отримання ними уявлення про використані способи формування даних.

Дотримання вимог законності та адекватності забезпечить достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; відсутність викривлень, пов'язаних з порушенням чинного законодавства; відповідність інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, конкретним умовам господарювання підприємства. Дотримання вимог ефективності та адекватності визначає раціональність облікової політики підприємства. Єдність облікової політики підприємства для всіх його структурних підрозділів є основною умовою здійснення аналізу [3].

Ці вимоги, як бачимо, аж ніяк не відповідають інтересам системи управління, вони із ними просто не пов'язані. Йдеться у них про достовірність даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності, запобігання викривленням інформації виключно внаслідок порушення чинного законодавства та ін.

Підтримуючи думки інших вчених ми вважаємо, що облікова політика – це сукупність довготривалих заходів переважно стратегічного значення, які мають за мету суттєвий розвиток системи управління і забезпечення динамічного функціонування усіх її частин, в тому числі, обліку відповідно до чинного законодавства і змін, що відбуваються у зовнішньому середовищі.

Ми бачимо програму такої облікової політики обов'язковою складовою частиною загальної програми реструктуризації, яка може проводитися не тільки в економічно нестабільних підприємствах (фірмах), особливо тих, що знаходяться у стані банкрутства, але і в звичайних, стабільних умовах їх господарювання виходячи з превентивних намірів економічної безпеки.

Розробці конкретної програми облікової політики має передувати вироблення принципів її формування, які повинні визначити спрямованість політики, стратегічне бачення проблем та шляхів їх розв'язання.

У ній, перш за все, мають знайти відображення дійсно актуальні, проблемні питання, існування яких гальмує процеси функціонування і розвитку

системи і, за оцінками власників та найманих керівників підприємства, потребує розв'язання. Вони можуть бути різними за змістом, відношенням до окремих сфер діяльності і складових системи управління, тривалістю, широтою охоплення та ін. Також вони можуть ставитися і розв'язуватися в зв'язку із виробленням загальної програми реструктуризації підприємства у цілому, визначенням системи заходів, що треба здійснити з метою вдосконалення управлінської діяльності у стабільному режимі.

Таким чином, підхід до формування системи обліку і облікової політики, який націлений виключно на зовнішніх користувачів і формування фінансової звітності є обмеженим. Він не тільки не охоплює облік в цілому, але ніяк не передбачає посилення його зв'язку із функціями управління – плануванням, контролем, аналізом, регулюванням, стимулюванням.

Облікова політика повинна розумітися в широкому дійсно політичному смислі в контексті загальних проблем і альтернативних можливостей систем управління виходячи з інтересів підприємства в цілому. Саме в такому напрямі знаходяться можливості вироблення та здійснення облікової політики в широкому, управлінському її розумінні.

Щоб господарський облік став більш корисним, необхідно мати таку його систему, організаційну структуру чи форму, яка поряд із адекватним відображенням господарських явищ надавала інформацію на запит усього управлінського персоналу та системи управління у цілому. Однак, на жаль, традиційна структура бухгалтерій, форми традиційних облікових реєстрів, системи показників та способи їх узагальнення, строки та форми їх представлення не повністю відповідають цим вимогам (що є справедливим і в умовах застосування прикладних програмних продуктів, що побудовані на засадах журнально-ордерної форми). Таким чином необхідно вдосконалювати облік у напрямку його перетворення у активний елемент управління. Тут перспективним напрямком, на наш погляд, є розвиток систем фінансового та управлінського (виробничого, внутрігосподарського) видів обліку, що обумовлює необхідність адекватного розвитку організаційних аспектів обліку, зокрема його форми.

Однозначне трактування форми бухгалтерського обліку у сучасній науковій літературі відсутнє. Традиційним у сучасній вітчизняній літературі є підхід за яким різновид форми бухгалтерського обліку визначається системою реєстрів. Так, традиційним визначенням форми бухгалтерського обліку у підприємствах з основ бухгалтерського обліку є таке «форма бухгалтерського обліку – це система реєстрів порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад ведення обліку» [129].

Відповідно основними особливостями різних форм бухгалтерського обліку вважають [133, с. 144]:

- структуру реєстрів синтетичного і аналітичного обліку, їх зовнішню форму;
- послідовність і техніку облікових записів, ступінь використання обчислювальних машин для облікової реєстрації;
- варіанти організації облікової процедури.

Відповідно, ознаками, які відрізняють форми бухгалтерського обліку одна від іншої, є [133, с. 144]:

- зовнішній вид;
- призначення;
- зміст облікових реєстрів;
- взаємозв'язок і поєднання хронологічних і систематичних записів;
- взаємозв'язок і поєднання реєстрів синтетичного і аналітичного обліку, їх кількість, послідовність облікових записів;
- рівень застосування обчислювальної техніки;
- алгоритми побудови облікової процедури.

Сучасна концепція бухгалтерського обліку ґрунтується на системно-цільовому підході. Для бухгалтерського обліку, як складної соціально-обумовленої системи, мета завдається ззовні і змінюється і розвивається відповідно з тенденціями розвитку системи вищого порядку (системи управління). Тенденції розвитку системи управління, ускладнення його механізмів, виникнення якісно нових суб'єктів і об'єктів в умовах ринку, зумовлюють необхід-

ність розширення кола облікових задач і відповідно еволюцію його функцій в напрямку задоволення цільових запитів управління на різних рівнях, що обумовлює необхідність оптимізації форм бухгалтерського обліку як елементу його організації.

Можна виокремити декілька підходів до розуміння сутності форми обліку. В першому випадку вона розглядається лише як сукупність реєстрів. В другому випадку, який є найбільш виваженим, зміст її доповнюється також обліковими процедурами, способами і методами, які дозволяють ці реєстри скласти. В третьому випадку форма ототожнюється із бухгалтерськими записами чи бухгалтерською процедурою. За умов використання комп'ютерної техніки форми бухгалтерського обліку отримали значний розвиток, що вплинуло на наявність підходів за якими взагалі заперечується існування форми бухгалтерського обліку. На думку ряду вчених такий підхід є неправомірним.

У перспективі відповідно до класичної теорії розвитку мають відбутися еволюційні зміни не тільки у технології ведення бухгалтерського обліку, а і в процедурах і способах оформлення результатів узагальнення облікового спостереження, тобто напрямом оптимізації в результаті розвитку є адаптація форми обліку до інформаційних запитів внутрішнього управління і потреб складання та подання зовнішньої звітності. Таким чином, розвиток форм бухгалтерського обліку в умовах застосування комп'ютерної техніки здійснюється шляхом впровадження результатів наукових досліджень у практику розробки і представлення на ринку програмних продуктів (на рівні суб'єктів підприємницької діяльності, які спеціалізуються на розробці і впровадженні інформаційних технологій у сфері обліку) і на рівні суб'єктів підприємницької діяльності користувачів інформаційних технологій шляхом оптимального вибору із наявних на ринку програмних продуктів і адаптації організаційних аспектів до умов господарювання.

Сучасний етап розвитку бухгалтерського обліку пов'язаний нерозривно із процесами глобалізації у економіці і запровадженням міжнародних стандартів обліку і звітності.

Модернізація системи бухгалтерського обліку в сучасній науковій літературі пов'язується з формуванням теоретико-методологічних засад розвитку форм бухгалтерського обліку із запровадженням новітніх клоуд-комп'ютерних технологій («хмарових»).

Запропонована концепція використання «хмарових» обчислювальних ресурсів була Джоном Маккарті у 1960-і роки.

Широкого розповсюдження закордоном система «хмарових» обчислень (англ. cloud computing) набула із 2000-х років. Переваги цих технологій західні фахівці оцінили давно і впровадили їх у інформаційні системи компаній. Активно обговорюватися виникнення англomовного терміну «Cloud Computing» почало у 2008 році в одній із тематичних Інтернет-конференцій [74] та набуло поширення у засобах масової інформації. Використовується термін «хмара» як метафора, що заснована на зображенні Інтернету на діаграмі комп'ютерної мережі, чи як образ складної інфраструктури, за якою ховаються усі технічні деталі.

Завдячуючи технологіям «хмарових» обчислень відкриваються нові можливості для скорочення витрат та підвищення ефективності роботи підприємства. «Хмарові» обчислення – це нова платформа для ділових операцій, що об'єднує у собі ключові аспекти Інтернет-програмування, управління взаємодією людей, бізнес-процесами і інтелектуальними ресурсами підприємства (фірми). В основі бізнес-моделі ХХІ століття лежить нова інформаційна парадигма спільної роботи та управління, що створює умови для розвитку інновацій та значного підвищення продуктивності.

«Хмарові» обчислення є платформою, при допомозі якої окремі люди та компанії використовують Інтернет, з метою отримання доступу до необмежених апаратних і програмних ресурсів і інформації для задоволення більшості обчислювальних потреб, залишивши провайдерам хмарових послуг (CSP) технічне обслуговування. Це наступний крок в еволюції Інтернету як джерела послуг відповідно до якого вся інформація знаходиться в окремих датацентрах, і

її використання відбувається за допомогою віддаленого доступу – через Інтернет.

«Хмарові» обчислення забезпечують зручну платформу для проведення спільних робіт, сумісний доступ до програм, і доступ до баз даних мережі Інтернет. Глобальна мережа у концепції «хмарових» обчислень розглядається як невід’ємна частина власних локальних мереж.

Тенденції віртуалізації бізнесу із появою «хмарових обчислень» нерозривно пов’язані із системою інформації в управлінні підприємством, в зв’язку із цим, бухгалтерський облік, як головне джерело фінансової інформації потребує у цьому напрямку суттєвої модернізації.

На підставі аналізу існуючих форм бухгалтерського обліку М.П. Павлюковець дійшов висновку, що жодна з них у повній мірі не відповідає вимогам та принципам інформаційного забезпечення у системі «хмарових обчислень». Проте ним запропоновано доповнити існуючий перелік форм бухгалтерського обліку – клоуд-комп’ютерною. Дана форма обліку базується на повному переході до віртуального ведення обліку через мережу Інтернет [97].

Застосування у бухгалтерському обліку «хмарових» технологій передбачає формування і використання облікової інформації за вимогою бухгалтера із будь-якого місця, із будь-якого комп’ютера або навіть мобільного телефону. Це дає можливість не купувати додаткове апаратне і програмне забезпечення, а саме пакет офісних програм, клієнт електронної пошти, бізнес-програми.

Формування та використання облікових даних за клоудкомп’ютерною формою можна порівняти з доступом до електронної пошти який можна здійснити з будь-якого комп’ютера, навіть з мобільного телефону. Аналогічним чином може бути організована робота з обліковою інформацією та документообіг. Дані бухгалтерського обліку доступні певному обмеженому колу осіб будь-де, при цьому вона максимально захищена від несанкціонованого доступу. «Хмарові» технології на даному етапі розвитку повністю задовольняють зазначеним вимогам. «Хмарові» обчислення вже частково впроваджені в облікові системи. Зокрема існує інтеграція додатків 1С: Підприємство в «хмару» [146].

За умови впровадження клоуд-комп'ютерною форми обліку і її належного технічного забезпечення оптимізується не лише процес управління підприємством (фірмою), а також може бути забезпечене на рівні галузі значне удосконалення інформаційного забезпечення управління. Оскільки на відміну від паперових і простої комп'ютерної форм обліку клоуд-комп'ютерна форма не має жодних обмежень ані у просторовому розумінні, ані у кількості користувачів інформацією.

Доцільно на підприємствах впровадження мережевої версії 1С: «Підприємство» що дозволяє об'єднати дані, що вводяться співробітниками бухгалтерії і менеджерами у єдиній базі облікових даних, що підвищить оперативність обліку і одночасно висуває високі вимоги до якості технічних засобів, що обслуговують мережу. Комп'ютерна система, що обслуговує мережу підприємства, включає три частини: серверна, клієнтська і мережне програмне забезпечення для зв'язку робочих місць з сервером. Клієнтська частина комп'ютерної мережі має складатися з трьох комп'ютерів, що будуть знаходитися на складі, в офісі та у бухгалтера підприємства. Відокремлені підрозділи підприємства, що знаходяться на значній відстані від інформаційної бази підприємства, для зв'язку з сервером можуть використовувати систему передачі інформації через телефонні лінії зв'язку [133, с. 148].

Отже, рахуємо за потрібне доповнити традиційний перелік форм бухгалтерського обліку – клоуд-комп'ютерною, яка базується на повному переході до віртуального ведення обліку через мережу Інтернет.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В результаті проведення дослідження за темою магістерської роботи можна зробити наступні висновки та внести пропозиції:

1. Бухгалтерський облік і його продукт – облікова інформація у сучасному світі стають мовою бізнесу і підприємництва. Бухгалтерський облік виступає як системний процес одержання і передачі достовірної інформації про господарську діяльність для прийняття управлінських рішень.

2. Сучасна система бухгалтерського обліку на підприємствах, які функціонують в умовах ринкових відносин, повинна задовольняти інформаційні потреби широкого кола користувачів.

Відповідно до інтересів різних груп споживачів інформації сучасна система бухгалтерського обліку повинна служити трьом головним цілям:

- облік активів підприємства, його зобов'язань і капіталу, періодична публічна звітність про фінансовий стан і фінансові результати;
- інформаційна підтримка керування – забезпечення інформацією, необхідної для прийняття управлінських рішень;
- «облік майбутнього» – забезпечення керівників інформацією для розробки управлінських рішень, що стосується майбутньої господарсько-фінансової діяльності.

3. Система бухгалтерського обліку має свою структуру, а саме підсистеми і елементи. На нашу думку, у якості головних складових облікової системи необхідно розглядати теоретичну, методологічну, практичну та організаційну.

Методологія бухгалтерського обліку, як складна динамічна багаторівнева система, включає відповідні компоненти. Центральну складову облікової методології становить сукупність методів бухгалтерського обліку, які забезпечують розвиток інструментарію, за допомогою якого вивчається об'єкт обліку. До методів, що використовуються бухгалтерським обліком можна віднести: загальнонаукові; запозичені з інших наук; спеціальні (методи, сформовані безпосередньо у середовищі бухгалтерського обліку). Спеціальні методи бухгалтерсько-

го обліку формують прийоми та способи бухгалтерського обліку. Прийоми та способи бухгалтерського обліку, що формують його методи, реалізуються при виконанні певних бухгалтерських процедур. Основу виконання облікових процедур становить набір інструментів, якими оперує бухгалтерський облік. Інструменти бухгалтерського обліку визначають такі складові облікової методології як підходи та принципи.

Методологія бухгалтерського обліку постійно розвивається. Виокремлення нових та удосконалення вже існуючих методів управління економічною діяльністю обумовлює формування нових інформаційних запитів, що актуалізує необхідність розвитку нового методологічного інструментарію, збагачення облікової методології новими знаннями, положеннями та розробками.

4. Організаційна підсистема включає такі елементи, як облікову політику, інструкції, положення з бухгалтерського обліку, порядок документообороту, графіки подання бухгалтерської звітності, суб'єкти ведення обліку, форми організації та ведення обліку, зв'язки між підрозділами підприємства і бухгалтерією, а також всередині бухгалтерської служби.

5. Облікова політика є відправною формою забезпечення системної організації бухгалтерського обліку та базисом для забезпечення ефективного управління підприємства. Механізмом її матеріалізації слугує адекватно «вибране» (в межах правового поля) відображення інформаційних потоків в системі бухгалтерського обліку та полягає в ефективній координації її складових для задоволення потреб різних груп користувачів.

6. В організації обліку існує документ, який практично забезпечує реалізацію функціонального підходу до організації документообігу – графік документообігу, в якому зазначаються відповідальні особи за його складання, затвердження, зберігання, строки складання, перевірку, кількість екземплярів тощо. Тобто, в даному документі фіксуються функції осіб, відповідальних за обіг окремих бухгалтерських документів. В свою чергу, ці дії забезпечують виконання функцій системи бухгалтерського обліку, зокрема: контрольної – чіткий розподіл обов'язків за складання, перевірку документу мінімізує ймовір-

ність виникнення помилок в документі, а також можливість його підробки; аналітичної – функції щодо обробки, зберігання документів дозволяють в будь-який момент дізнатися інформацію щодо певної господарської операції; інформаційної – сукупність правильно складених документів, дані яких внесені в систему бухгалтерського обліку надають повну та релевантну інформацію про господарську діяльність підприємства. На жаль, на сьогодні в обліковій практиці існує проблема недооцінки користі графіків документообігу, і у більшості випадків він не складається на підприємствах, так як це не передбачено законодавством або носить формальний характер. Актуальність складання графіку документообігу визначається й тим, що його можна використовувати у комп'ютеризованих системах бухгалтерського обліку, оскільки він регламентує функції суб'єктів, які забезпечують бухгалтерський документообіг, а також може змінюватися з метою реалізації різних управлінських рішень та дій.

7. Оскільки 21 ст. характеризується широким використанням комп'ютерних технологій та глобальної мережі Інтернет, то досить актуальним є питання використання електронних документів та організації електронного документообігу. Звісно з прийняттям у 2003 році Закону України «Про електронні документи та електронний документообіг» та Закону України «Про електронний цифровий підпис» було введено загальні принципи використання електронних документів, але певні питання залишались невизначеними та потребували наступних досліджень.

Оскільки на даний момент на більшості підприємствах України організований паперовий документообіг, то додатково необхідно розглянути проблемні моменти переходу до електронного документообігу. Це передбачає виконання наступної послідовності дій: 1) Описати всі аспекти організації паперового документообігу, що існували на підприємстві. Основою для даної роботи є існуючий на підприємстві графік документообігу, в якому описується схема руху документів від моменту їх створення (отримання) до передачі в архів. 2) Виявити напрямки вдосконалення існуючого документообігу; 3) Описати дані рішення в рамках електронного документообігу. На даному етапі функції певних

працівників переводяться в автоматичний режим, тобто замість людини їх буде виконувати комп'ютер. Також необхідно врахувати, що програми повинні виконувати контрольну та захисну функції. 4) На основі написаного складається програма відповідною мовою програмування.

8. За роки незалежності в Україні створена ґрунтовна законодавча база з регулювання системи бухгалтерського обліку. Проте державна політика інтеграції України у світове співтовариство вимагає продовження роботи з розробки та перегляду ключових аспектів методології бухгалтерського обліку з метою створення інституціональних передумов адаптації національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів, реорганізації системи управління бухгалтерським обліком, продовження запровадження міжнародних стандартів, підготовки кваліфікованих спеціалістів.

9. Завдання діяльності облікової служби під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів знаходяться в постійному розвитку. В обліковій професії найбільш значні зміни відбулися у змісті роботи, яку виконують бухгалтерські служби. Зміни, які відбуваються в економіці, сприяють появі нових вимог до бухгалтера, зумовлюючи тим самим розширення функцій облікових працівників і появу нових спеціалізацій даної професії. Це вимагає розширення завдань, функцій і повноважень бухгалтерської служби. Таке розширення повноважень облікової служби знаменує перехід від облікової реєстрації фактів економічної діяльності до нового якісного рівня участі облікової служби в управлінському процесі підприємства.

10. Організація підготовки, складання та подання фінансової звітності є завершальним етапом процесу бухгалтерського обліку. Належним чином підготовлена та складена фінансова звітність стає корисною для внутрішніх та зовнішніх користувачів для прийняття ними адекватних управлінських та інших рішень. В цьому контексті вирішальну роль відіграє послідовність етапів складання звітності підприємства, які на нашу думку, мають виконуватись за відповідним алгоритмом, при якому під час виявленні помилок в первинних документах, якими відображались господарські операції або звітності, бухгалтер-

ський персонал повинен повертатись на ступінь назад, для подальшої повторної перевірки. Таким чином, відбувається пошук невідповідностей між показниками, з метою їх виправлення, для успішної подачі максимально повної та правдивої інформації, яка буде надана у фінансовій звітності.

11. Протягом останніх років відбулися суттєві зміни у процесі організації бухгалтерського обліку, основні з них пов'язані з переходом від ручного бухгалтерського обліку до автоматизації та «хмарного» обліку. Крім того, все більше підприємств надають перевагу аутсорсингу при виконанні облікових функцій, що дозволяє повністю зосередитися на розширенні діяльності.

12. Запровадження сучасних технологій поступово призведе до внесення змін у функціональні обов'язки бухгалтера, зокрема, щодо виключення реєстрації даних та посилення аналітичних функцій. Крім того, враховуючи можливість автоматичної підготовки первинних документів, обсяги роботи бухгалтерів з ними також скоротяться. Не можемо зменшити значення високої підготовки бухгалтерів із оволодіння високими знаннями у сфері інформаційних технологій.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агеева О.А. Методология обеспечения единства бухгалтерского учета и отчетности: автореферат дис. на соискание науч. степени доктора эконом. наук: спец. 08.00.12 / Ольга Андреевна Агеева. – Москва, 2008. – 53 с.
2. Базецька Г. І. Фінанси підприємства: планування та управління у виробничій сфері [текст]: навч. посіб. / Г. І. Базецька, Л. Г. Суботовська, Ю. В. Ткаченко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2012. – 292 с.
3. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 [Текст] / Тетяна Василівна Барановська. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 278 с.
4. Безверхий К.В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні [текст] монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 184 с.
5. Безверхий К.В. Облікові документи як первинна складова обліково-звітної інформації підприємства / К.В. Безверхий // Європейський вектор економічного розвитку. Економічні науки. – 2013. – № 1. – С. 11-18. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ever_2013_1_4.
6. Бондар М.І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління // Вісник національного університету “Львівська політехніка” / Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 721. – С. 58-62.
7. Боримська К.П. Порядок побудови робочого плану рахунків як елемента облікової політики Підприємства / К.П. Боримська // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2010. – Вип. 18(1). – С. 298-305. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nrkntu_e_2010_18\(1\)__49](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nrkntu_e_2010_18(1)__49).
8. Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна не сповідь: [монографія] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 328 с.

9. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» /Ф.Ф. Бутинець, П.П. Горецька. – Житомир: Рута, 2002. – 544 с.
10. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення [Текст] : монографія / за редакцією д-ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А.О. Єпіфанова; [С.С. Герасименко, А.О. Єпіфанов, М.Д. Корінько та ін.]. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 162 с.
11. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні / За ред. С.Ф. Голова. – Дніпропетровськ. : ТОВ «Баланс-клуб», 2001. – 832 с.
12. Бухгалтерский словарь. – [2-е изд., доп.]. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 208 с.
13. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: [учебное пособие / под ред. проф. Ф.Ф. Бутынца]. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 480с.
14. Волков Д.Л. Финансовый учет: теория, практика, отчетность организации: Учеб. пособие. – СПб.: Издат. дом С.-Петербур. гос. ун-та – 640 с. 2006.
15. Валуев Б.И. Теория бухгалтерского учета. – Одеса: ОДЕУ; «Принтмастер», 2002. – 272 с.
16. Герасим П.М. Фінансовий, управлінський та податковий облік у господарських товариствах: [навч. посібник] / П.М. Герасим, Г.П. Журавель, П.Я. Хомин – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 480 с.
17. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія. Центр учбової літератури. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
18. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік / Голов С.Ф., Єфіменко В.І. – К., 1996. – 544 с.
19. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV.
20. Гребенюк Н.О. Фінансовий аналіз. Учбово-методичний посібник для дистанційної форми навчання. – Харків: ХНУ, 2004. – 112 с.

21. Грицук И.Ю. Финансовая отчетность консолидированных групп как фактор транспарентности бизнеса / И.Ю. Грицук // Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы: сборник трудов VII международной научно-практической конференции (г. Пинск, 18 октября 2013 г.). – Пинск: ПолесГУ, 2013. – С. 86-88.

22. Гудзенко Н.М. Роль обліку в забезпеченні економічної безпеки підприємств / Н.М. Гудзенко, Т.Г. Китайчук // ЕКОНОМІКА. ФІНАНСИ. МЕНЕДЖМЕНТ: актуальні питання науки і практики. – 2017. – № 3(19). – С. 125-134.

23. Гудзь Н. Баланс як метод обліку та форма звітності / Н. Гудзь, Н. Підлужна // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 219–223.

24. Гура Н. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система / Н. Гура // вісник Київського національного університету ім. Т. Шевченка. Економіка. – 2011. – № 130. – С. 12-15.

25. Давидов Г.М., Шалімова Н.С. Звітність підприємств: Навчальний посібник / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова. – 2-ге видання. – К.: Знання, 2011. – 623 с.

26. Даньків Й. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: процесний підхід / Й. Даньків, М. Яцко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 12. – С. 10-17.

27. Дем'яненко М.Я., Чудовець В.В. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку: Монографія. – К.: ННЦ ІАЕ, 2008. – 288 с.

28. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід: монографія / С.Ф. Легенчук, К.О. Вольська, О.В. Вакун. – Івано-Франківськ: Видавець Кушнір Г.М., 2016. – 228с.

29. Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку: [монографія] / В.В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 516 с.

30. Экономика и бизнес. А-Я: Словарь-справочник / [Уолл Н., Маркузе Я., Лайнз Д., Мартин Б.] / Пер. с англ. К.С. Ткаченко. – М.: ФАИР-ПРЕСС, 1999. – 624 с.

31. Жуйков Г.Г. Основы теории и методологии учета в колхозах и совхозах: [монография] / Георгий Герасимович Жуйков. – М.: Издательство «Финансы», 1972. – 336 с.

32. Задорожний З.В. Взаємозв'язок між видами обліку в Україні / З.В. Задорожний // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць. – Житомир, ЖДТУ, 2010. – Випуск 2(17). – С. 106-110.

33. Закон України «Про адміністративні послуги» від 06.09.2012 р. № 5203-VI.

34. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV (із змінами та доповненнями).

35. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» від 5 жовтня 2017 р. № 2164-VIII.

36. Закон України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2011 р. № 2939-VI.

37. Закон України «Про електронний цифровий підпис» від 22.05.2003 р. № 852-IV.

38. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22.05.2003 р. № 851-IV.

39. Закон України «Про електронну комерцію» від 03.09.2015 р. № 675-VIII.

40. Закон України «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах» від 05.07.1994 р. № 80/94-ВР.

41. Закон України «Про захист персональних даних» від 01.06.2010 р. № 2297-VI.

42. Закон України «Про інформацію» від 02.10.1992 р. № 2657-XII.

43. Закон України «Про Національну програму інформатизації» від 4 лютого 1998 року № 74/98ВР.

44. Закон України «Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки» від 9 січня 2007 року № 537-V.

45. Закон України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» від 05 квітня 2001 року № 2346-III.

46. Звітність підприємства: підручник / [М.І. Бондар, Ю.А. Верига, М.М. Орищенко та ін.] – К.: «Центр учбової літератури», 2015. – 570 с.

47. Игумнов В. М. Методика формирования транспарентной финансовой отчетности организации : автореф. на соиск. канд. экон. наук : спец. 08.00.12 / В. М. Игумнов. – М., 2013. – 23 с.

48. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи. Наукове видання. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.

49. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

50. Калмыкова О.Я. Развитие теории и совершенствования практики бухгалтерского учета на основе ситуационно-матричного моделирования : автореферат дис. на соискание науч. степени канд. эконом. наук: 08.00.12 / Калмыкова Ольга Ярославовна. - Ростов-на-Дону, 2009.- 23 с.

51. Катерина Проскурова Облікова політика підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100006669-oblikova-politika-pidpriyemstva-1>.

52. Кірейцев Г.Г. Функції обліку в управлінні сільськогосподарським виробництвом (проблеми теорії, методології, практики): дис. ... доктора екон. наук: 08.06.04. / Г.Г. Кірейцев – К., 1993. – с. 18.

53. Класифікатор професій ДК 003:2010, затверджений наказом Держспоживстандарту України від 28.07.2010 № 327.

54. Ковальов В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В.В. Ковальов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.

55. Ковальчук Є. Бухгалтерський облік як інформаційна система управління / Ковальчук Є., Панасюк В. // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 77-80.

56. Кодекс законів про працю України від 10.12.71 р. № 322-VIII, зі змінами і доповненнями.

57. Козлова М.О. Класифікація національних систем бухгалтерського обліку: аналіз наукових підходів та спроба переосмислення // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – № 2 (52). – С. 116-122.

58. Кольвах О.И. Ситуационно-матричная бухгалтерия: модели и концептуальные решения: автореферат. дис. на соискание науч. степени докт. эконом. наук: 08.00.12 / Олег Иванович Кольвах. – М., 2000. – 60 с.

59. Кондрабаева Е.А. Концепция финансовой отчетности в условиях глобализации мировой экономики: автореферат. диссертации на соискание науч. степени канд. экон. наук: 08.00.12 / Е.А. Кондрабаева. – М., 2009. – 21 с.

60. Конституція України. Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року.

61. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>.

62. Корінько М.Д. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, методологія, організація : монографія / М.Д. Корінько, Г.Б. Титаренко. – К.: Книги для бізнесу, 2009. – 471 с.

63. Корягін М. В. Концептуальний розвиток методології бухгалтерського обліку : [монографія] / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Львів : ЛКА, 2015. – 239 с.

64. Костюченко В. Травневий конгрес у Парижі / В. Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – № 6. – 2013. – С. 54-55.

65. Кохно І.І. Організаційні аспекти складання та подання фінансової звітності підприємства / І. І. Кохно, В. Г. Швець // Молодий вчений. – 2018. – № 1. – С. 500-503.

66. Кузьмінський Ю. Що таке система бухгалтерського обліку? / Ю. Кузьмінський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 8-11.

67. Кузнецова Л.Н. Применение процессного подхода к организации бухгалтерского учета: [Электронный ресурс] / Л.Н. Кузнецова // Проблемы совре-

менной економіки. – 2010. – № 2 (34). – Режим доступа: <http://www.mecconomy.ru/art.php?nArtId=3109>

68. Кулинич М.Б. Актуальні аспекти вартісного вимірювання об'єктів обліку / М.Б. Кулинич // Вісн. Нац. ун-ту водного госп-ва та природокористування: зб. наук. пр. / голов. ред. М.П. Сорока. – Рівне, 2009. – Вип. 1. – С. 165-171.

69. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. / М.И. Кутер. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 592 с.

70. Куцик П.О. Розвиток методології інтегрованого обліку в умовах застосування корпоративних інформаційних систем / П.О. Куцик // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 3(53). – С. 140-142.

71. Лаговська О.А. Системно-кібернетичний підхід розвитку фундаментальних засад бухгалтерського обліку // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка». – 2012. – Вип. 2(36). – С. 296300.

72. Левицька С.О. Концептуальні поняття складових документообігу на вітчизняних підприємствах / С.О. Левицька, О.О. Осадча // Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2013. – № 3(57). – С. 79-81.

73. Легенчук С.Ф. Лінгвістичний підхід у розвитку бухгалтерського обліку / С.Ф. Легенчук // Наукові записки. Серія «Економіка». – Вип. 19. – С. 169-171.

74. Леонид Черняк Интеграция – основа облака [Электронный ресурс]. - Режим доступа: <http://www.osp.ru/os/2011/07/13010473/>.

75. Лист Міністерства фінансів України від 21.12. 2005 р. № 31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику».

76. Лист МФУ від 29.07.03 № 04230-04108 «Про суттєвість у бухгалтерському обліку і звітності».

77. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [Монографія] / Л. Г. Ловінська. – К.: КНЕУ, 2006. – 256 с.

78. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: [монографія] / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

79. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.

80. Марков Ю.Г. Функциональный подход в современном научном познании / Ю.Г. Марков. – Новосибирск: «Наука», 1982. – 70 с.

81. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390.

82. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджено наказом Мінфіну України від 28.03.13 р. № 433.

83. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 26 вересня 2003 р. № 269.

84. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2018 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.golovbukh.ua/article/7302-mjnarodn-standarti-fnansovo-zvtnost-2018>

85. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова/. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

86. Мошенський С.З. Економічний аналіз: [підручник для студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів] / С.З. Мошенський, О.В. Олійник / За ред. д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 704с.

87. Наказ Міністерства праці та соціальної політики України «Про затвердження Випуску 1 «Професії працівників, які є загальними для всіх видів економічної діяльності «Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників» від 29.12.2004 р. № 336.

88. Наказ Мінфіну України від 27.06.2013 р. № 635 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України».

89. Нарыбаев К.С.: [Электронный ресурс] // Большой бухгалтерский словарь: Словопедия. – Режим доступа: <http://www.slovopedia.com/7/205/864248.html>.

90. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.13 р. № 73.

91. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: [пер. с англ] / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496с.

92. Новодворська В.В. Облікова політика підприємства як запорука ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку / В.В. Новодворська, О.О. Любар // Економічні науки. Серія «Економіка та менеджмент»: збірник наукових праць. ЛНТУ. – Випуск 9 (34). Частина 2. Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. – Луцьк, 2012. – С. 363-369.

93. Огійчук М.Ф. Первинні документи – основа для прийняття управлінських рішень і контролю їх виконання // Збірник наукових праць «Фінанси, облік і аудит» / Відп. ред. В.Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2006. – 412 с. – С. 288-294.

94. Одінцева Т. Роль контролінгу у формуванні інформаційного середовища збалансованого сталого розвитку / Т. Одінцева // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 7. – С. 49-53.

95. Олійник Я.В. Організація бухгалтерського ліку в умовах міжнародної інтеграції. Спеціальність 08.00.09. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) [Електронний ресурс] / Я.В. Олійник. – Режим доступу : <http://www.iae.org.ua/training/d2635002/mac02.html>.

96. Основы бухгалтерского учета: учебное пособие / Р.А. Алборов. – Москва: Дело и Сервис, 2002. – 285 с.

97. Павлюковець М.П. Теоретико– методологічні засади запровадження клоуд- комп'ютерної форми обліку [Електронний ресурс] / М.П. Павлюковець // Облік і фінанси. – 2012. – № 1. – С. 149–151. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2012_1_34

98. Палий В.Ф. О методе бухгалтерского учета / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 7.– С. 55-60.

99. Палий В.Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / Палий В.Ф., Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

100. Панков Д.А. Методология бухгалтерского учета: диалектика научного познания и проблема научного результата / Д.А. Панков, С.Г. Вегера // Бухгалтерский учет и анализ. – 2011. – № 10. – С. 44-54.

101. «Переоцінка основних засобів: чи обов'язково потрібно робити та як саме» електронне видання «Бухгалтер-закон» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ009116.

102. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

103. Пилипів Н.І. Облік в системі управління підприємством: [Електронний ресурс] / Пилипів Н.І., Пилипів М.І. // Вісник прикарпатського університету. Серія: економіка. – 2008. – Вип. 6. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vpu/Ekon/2008_6/45.pdf

104. Підсистема: [Електронний ресурс] // Вікіпедія. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/Підсистема>

105. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291.

106. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

107. Подолянчук О.А. Облікова політика підприємства - об'єкт чи джерело інформації аудиту / О.А. Подолянчук // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Випуск 7. – С. 855-859.

108. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88.

109. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879

110. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87.

111. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.

112. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджено наказом Мінфіну України від 18.10.1999 р. № 92.

113. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246.

114. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджено наказом Мінфіну України від 08.10.99 р. № 237.

115. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20.

116. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затверджено наказом Мінфіну України від 26.04.2000 р. № 91.

117. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559.

118. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджено наказом Міністерства фінансів від 28.07.2000 р. № 181.

119. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290.

120. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318.

121. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193.

122. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджено наказом Мінфіну України від 28.10.2003 р. № 601.

123. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджено наказом Мінфіну України від 18.11.2005 р. № 790.

124. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затверджено наказом Мінфіну України від 18.11.2005 р. № 790.

125. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. № 779.

126. Правдюк Н.Л. Необхідність оцінки якості фінансової звітності / Н.Л. Правдюк, Т.Ф. Плахтій // Облік і фінанси. – 2017. – № 3(77). – С. 52-58.

127. Правила організації діловодства та архівного зберігання документів у державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах і організаціях, затверджені наказом Міністерства юстиції України від 18.06.2015 р. № 1000/5.

128. Проданчук М.А. Теоретико-методологічні засади формування продукту бухгалтерського обліку / М.А. Проданчук // Облік і фінанси. – 2015. – № 3. – С. 41-48. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2015_3_8.

129. Прохар Н.В. Використання інформаційних технологій в обліку фінансових результатів сільськогосподарських формувань [Текст] / Н. Прохар // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки, вип. 20, ч.ІІ. – Кіровоград : КНТУ, 2011.– с.206.

130. Пушкар М.С. Розробка систем обліку: [навч. посібник] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 198 с.

131. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 424 с.

132. Рожнова О.В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности: [учебное пособие] / О.В. Рожнова. – [3-е изд., перераб. и доп.] – М.: «Экзамен», 2005. – 320 с.

133. Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації та інформатизації суспільства : монографія / О.В. Пальчук, В.М. Савченко, І.В. Рузмайкіна та ін; за ред. Г.М. Давидова. – Кропивницький : ПП «Ексклюзив-Систем» , 2017. – 248 с.

134. Рувер ле Р. Как возникла двойная бухгалтерия / Р. Ле Рувер. – М.: Госфиниздат, 1958. – 66 с.

135. Сафронова Н.Г. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие / Н.Г. Сафронова, А.В. Яцюк, Рос. экон. акад. им. Г.В. Плеханова, Новосибир. гос. акад. экономики и упр. – М.: ИНФРА-М; Новосибирск: Сибир. соглашение, 2003. – 525 с.

136. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік: навчальний посібник – К. «Центр учбової літератури», 2013. – 688 с.

137. Скрипник М.І. Процес калькулювання: визначення понять / М.І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2009. – № 3 (15). – С. 278–293.

138. Соколов Я.В. Моделирование и его роль в бухгалтерском учете. / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 6. – С. 3-8.

139. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. / Я.В. Соколов – М.: Финансы и статистика, 2000. – 544 с.

140. Соколов Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

141. Сук П.Л. Формування системи бухгалтерського обліку в Україні: [Електронний ресурс] / П.Л. Сук // Теорії мікро- макроекономіки. – 2010. – № 35. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Tmm/2010_35/28.pdf

142. Теория систем и системный анализ в управлении организациями: Справочник: [учеб. пособие] / под ред. В.Н. Волковой и А.А. Емельянова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 848 с.

143. Терещенко С. Нормативно-правові аспекти становлення та розвитку інформаційного суспільства в Україні / С. Терещенко // Молодь і ринок. – 2015. – № 11. – С. 142-146. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Mir_2015_11_32.

144. Ткаченко Н.М. Методологія бухгалтерського фінансового обліку на підприємствах України: дис. ... доктора екон. наук: 08.06.04 / Н.М. Ткаченко. – К., 2002. – 356 с.

145. Ткаченко С.А. Створення і розвиток у складі системи управління підприємством самостійної функціональної підсистеми «Бухгалтерський облік»:

[Електронний ресурс] / С.А. Ткаченко// Економічний форум. – 2012. – № 1. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekfor/2012_1/index.htm

146. Ткачук Г.В. Хмарні технології: аналіз, перспективи, реалізації [Електронний ресурс] / Г.В. Ткачук // Комп'ютер у школі та сім'ї. – 2015. – № 2. – С. 40–43. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/komp_2015_2_12

147. Уманців Г. Облік у системі мікро- та макроекономічного управління / Г. Уманців // Бухгалтерський облік і аудит: Науково-практичний журнал. – 2008. – № 4. – С. 17-25.

148. Устинова Я.И. Моделирование в бухгалтерском учете как инструмент совершенствования методологии // Научные записки НГУЭУ. 2007. № 3. URL: http://old.nsaem.ru/Science/Publications/Science_notes/Archive/2007/3/412.pdf.

149. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

150. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV.

151. Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета: (теория и методология): автореферат дис. ... доктора экономических наук: 08.00.12 / Любовь Александровна Чайковская // Москва, 2007 – 46 с.

152. Шеверя Я.В. Регулювання та якість фінансової звітності в Україні / Я.В. Шеверя // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2014. – Вип. 1. – С. 302-316. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2014_1_26.

153. Шеверя Я.В. Фінансова звітність в національній системі бухгалтерського обліку [Текст] / Я.В. Шеверя // Науковий вісник Ужгородського університету : Серія: Економіка / В.П. Мікловда, М.І. Пітюлич, Н.М. Гапак. – Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2012. – Вип. 3 (37). – С. 141–145.

154. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія: [монографія] / М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.

155. Шигун М.М. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності: семантика понять і змісту / М.М. Шигун // – Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. – 2009. – № 3(49). – С. 199-203.

156. Шигун М.М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / М.М. Шигун. – К., 2010. – 36 с.

157. Krzywda, Danuta. Modele rachunkowości i ich wpływ na informacje sprawozdawcze // Zeszyty naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni. 2005. – № 3. – s. 55-71.

158. Mueller G.G., Gernon H., Meek G. Accounting an International Perspective. – Illinois: IRWIN, Homewood, 1987. – pp. 7-75

ДОДАТКИ