

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА  
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ  
КАФЕДРА ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ І АУДИТУ

*Л. Л. ГЕВЛИЧ*

## **ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ**

Конспект лекцій

Вінниця  
2024

УДК 657.22: 336.717

Г 276

*Рекомендовано до друку вченою радою економічного факультету  
Донецького національного університету імені Василя Стуса  
(протокол № 11 від 22.03.2024 р.)*

**Укладач:**

*Гевлич Л. Л.*, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту Донецького національного університету імені Василя Стуса.

**Рецензенти:**

*Волкова Н. І.*, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри фінансів і банківської справи Донецького національного університету імені Василя Стуса;

*Таранич О. В.*, канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри менеджменту та поведінкової економіки Донецького національного університету імені Василя Стуса.

**Гевлич Л. Л.**

**Г 276** Організація обліку: конспект лекцій. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2024. 96 с.

Конспект лекцій з дисципліни «Організація обліку» містить загальні положення щодо таких тем курсу: «Концептуальні засади організації обліку на мікрорівні», «Нормативно-правове забезпечення облікового циклу», «Облікова політика суб'єкта господарювання», «Організація інформаційного забезпечення управлінських рішень», «Організація системи внутрішнього контролю підприємства», «Організація обліку за обліковими об'єктами». Їх розгляд дає змогу сформулювати результати навчання, зазначені у силабусі та освітньо-професійній програмі «Облік і оподаткування» ОС «Магістр». Конспект лекцій побудовано на основі практико-орієнтованого підходу. Рекомендований для здобувачів освіти, викладачів, фахівців-практиків у галузі обліку та оподаткування.

**УДК 657.22: 336.717**

© Гевлич Л. Л., 2024

© ДонНУ імені Василя Стуса, 2024

## ЗМІСТ

|   |    |
|---|----|
| ВСТУП.....  | 4  |
| РОБОЧА ПРОГРАМА ДИСЦИПЛІНИ .....  | 6  |
| ТЕМА 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ<br>НА МІКРОРІВНІ .....          | 8  |
| 1.1. Передумови організації обліку на суб'єкті господарювання .....             | 8  |
| 1.2. Предмет, об'єкти, методи організації бухгалтерського обліку .....          | 9  |
| 1.3. Принципи та форми організації обліку на вітчизняному<br>підприємстві ..... | 13 |
| Питання для самоперевірки .....   | 15 |
| ТЕМА 2. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ<br>ОБЛІКОВОГО ЦИКЛУ .....               | 16 |
| 2.1. Державне регулювання вітчизняного обліку .....                             | 16 |
| 2.2. Внутрішні облікові регламенти підприємств.....                             | 20 |
| 2.3. Вимоги до бухгалтера у цифровій економіці .....                            | 35 |
| Питання для самоперевірки .....   | 38 |
| ТЕМА 3. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ.....                          | 40 |
| 3.1. Місце облікової політики в регулюванні діяльності підприємства..           | 40 |
| 3.2. Облікова політика як інструмент організації обліку на підприємстві.....    | 46 |
| Питання для самоперевірки .....   | 53 |
| ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ<br>УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ.....    | 54 |
| 4.1. Організація документообігу.....  | 54 |
| 4.2. Система захисту облікової інформації.....                                  | 62 |
| 4.3. Диджитал-облік .....   | 66 |
| Питання для самоперевірки .....   | 71 |
| ТЕМА 5. ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ<br>ПІДПРИЄМСТВА .....         | 72 |
| 5.1. Суть системи внутрішнього контролю підприємства.....                       | 72 |
| 5.2. Організація і методика внутрішнього контролю .....                         | 75 |
| Питання для самоперевірки .....   | 78 |
| ТЕМА 6.ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗА ОБЛІКОВИМИ ОБ'ЄКТАМИ .....                         | 80 |
| 6.1. Організація складання та подання фінансової звітності.....                 | 80 |
| 6.2. Нормативні вимоги щодо облікової політики за обліковими<br>об'єктами.....  | 82 |
| Питання для самоперевірки .....   | 92 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ .....  | 93 |

## ВСТУП

«Організація обліку» є базовою дисципліною циклу професійної та практичної підготовки для здобувачів ОП «Облік і оподаткування» та (разом з іншими ОК) формує результати навчання та компетентностей спеціалістів з обліку і оподаткування відповідно до змісту та фокусу освітньо-професійної програми, Стандарту вищої освіти зі спеціальності, додатково до НРК.

**Метою викладання дисципліни** є формування у майбутніх фахівців теоретичних знань і практичних навичок організації та оптимізації облікової системи реальних суб'єктів господарювання, зокрема:

- знати концептуальні засади та законодавчі вимоги до організації обліку на вітчизняних підприємствах, установах, організаціях;
- трактувати принципи організації бухгалтерського обліку у конкретних господарських ситуаціях;
- розуміти особливості облікової системи на суб'єктах господарювання різних галузей економіки, форм власності, на різних етапах життєвого циклу;
- розуміти особливості організації диджитал-обліку;
- розуміти вимоги до організації бухгалтерської служби, вміти застосовувати їх на практиці;
- розуміти складники системи внутрішнього контролю та вміти організувати її для конкретного суб'єкта господарювання;
- вміти розробляти облікову політику для різних облікових об'єктів та різних суб'єктів господарювання;
- знати принципи організації захисту облікової інформації;
- планувати і проводити наукові дослідження індивідуально та у складі команди, презентувати їх результати;
- надавати рекомендації оптимізації систем обліку й внутрішнього контролю конкретного суб'єкта господарювання.

Вивчення навчальної дисципліни передбачає формування і розвиток у здобувачів вищої освіти компетентностей та програмних результатів відповідно до ОП «Облік і оподаткування».

**За результатами вивчення навчальної дисципліни формуються такі компетентності і результати:**

*Загальні компетентності (ЗК):*

ЗК-01. Вміння виявляти, ставити та вирішувати проблеми.

ЗК-03. Навички використання інформаційних і комунікаційних технологій.

ЗК-04. Здатність проведення досліджень на відповідному рівні.

ЗК-05. Здатність генерувати нові ідеї (креативність).

ЗК-06. Здатність до пошуку, оброблення та аналізу інформації з різних джерел.

***Спеціальні компетентності (СК):***

СК-01. Здатність формувати та використовувати облікову інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень на всіх рівнях управління підприємством в цілях підвищення ефективності, результативності та соціальної відповідальності бізнесу.

СК-02. Здатність організувати обліковий процес та регламентувати діяльність його виконавців у відповідності з вимогами законодавства та менеджменту підприємства.

СК-07. Здатність формулювати завдання, удосконалювати методики та впроваджувати сучасні методи фінансового та управлінського обліку, аналізу, аудиту і оподаткування у відповідності зі стратегічними цілями підприємства.

СК-08. Здатність виконувати адміністративно-управлінські функції у сфері діяльності суб'єктів господарювання, органів державного сектору.

СК-09. Здатність здійснювати діяльність з консультування власників, менеджменту підприємства та інших користувачів інформації у сфері обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування.

***Програмні результати навчання (ПР):***

ПР-04. Організувати, розвивати, моделювати системи обліку і координувати діяльність облікового персоналу з урахуванням потреб менеджменту суб'єктів господарювання.

ПР-06. Визначати інформаційні потреби користувачів облікової інформації в управлінні підприємством, надавати консультації управлінському персоналу суб'єкта господарювання щодо облікової інформації.

ПР-17. Готувати й обґрунтовувати висновки задля консультування власників, менеджменту суб'єкта господарювання та інших користувачів інформації у сфері обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування.

## **РОБОЧА ПРОГРАМА ДИСЦИПЛІНИ**

### **Тема 1. Концептуальні засади організації обліку на мікрорівні**

Передумови організації обліку на суб'єкті господарювання відповідно до закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Мета, завдання, принципи раціональної організації обліку на підприємстві.

Предмет та об'єкти організації бухгалтерського обліку. Методи: бухгалтерського обліку, дослідження та аналізу, диджиталізації обліку.

Принципи та форми організації обліку на вітчизняному підприємстві.

### **Тема 2. Нормативно-правове забезпечення облікового циклу**

Державне регулювання вітчизняного обліку: напрями, організація, регламенти. Органи та основні нормативні документи методологічного регулювання обліку. Різновиди вітчизняних облікових стандартів та планів рахунків. Міжнародна стандартизація обліку та звітності. Вплив класифікації підприємств на регулювання обліку.

Організаційні форми бухгалтерського обліку. Положення про бухгалтерську службу та Посадові інструкції працівників як внутрішні облікові регламенти підприємств. Визначення чисельності облікового персоналу. Права, обов'язки, відповідальність бухгалтера і головного бухгалтера. Вимоги до бухгалтера у цифровій економіці: hard та soft skills.

### **Тема 3. Облікова політика вітчизняного підприємства**

Місце облікової політики у регулюванні діяльності підприємства.

Суттєвість в аспекті облікової політики.

Облікова політика як інструмент організації обліку: вимоги, об'єкти, елементи, структура.

Процес формування облікової політики підприємства: зміст та структура внутрішнього регламенту, додатки до наказу про облікову політику, зміни в обліковій політиці.

### **Тема 4. Організація інформаційного забезпечення управлінських рішень**

Організація документообігу, реквізити первинних документів, потреби в їх уніфікації та стандартизації, вимоги щодо зберігання. виправлення помилок у первинних документах. Документообіг: поняття, етапи руху документів, бухгалтерський архів, вимоги до зберігання електронних документів.

Різновиди інформації, регламентація її змісту, сутність системи захисту облікової інформації (СЗОІ). Організація СЗОІ на підприємстві.

Принципи використання ІТ-технологій у бізнесі, показники споживчої якості ППП, вітчизняні програмні рішення автоматизації обліку. Переваги та проблеми диджитал-обліку.

### **Тема 5. Організація системи внутрішнього контролю підприємства**

Суть системи внутрішнього контролю підприємства, її мета та завдання, принципи організації та складники.

Організація і методика внутрішнього контролю: принципи, етапи, загальні та спеціальні методи.

### **Тема 6. Організація обліку за обліковими об'єктами**

Організація складання та подання фінансової звітності: основні нормативні документи, склад, вимоги до складання звітності, звітний період, органи, дата, терміни подання та терміни оприлюднення, використання МСФЗ.

Нормативні вимоги щодо облікової політики за обліковими об'єктами: запаси, необоротні активи, фінансові активи, витрати, доходи, прибуток, резерви, звітність. Приклад організації обліку основних засобів за елементами облікової політики (згідно з НП(С)БО 7).

## ТЕМА 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НА МІКРОРІВНІ

- 1.1. *Передумови організації обліку на суб'єкті господарювання.*
- 1.2. *Предмет, об'єкти, методи організації бухгалтерського обліку.*
- 1.3. *Принципи та форми організації обліку на вітчизняному підприємстві.*

### *1.1. Передумови організації обліку на суб'єкті господарювання*

Відповідно до закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. **бухгалтерський облік** є обов'язковим на будь-яких підприємствах в Україні, а **метою** його ведення є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

**Організація** бухгалтерського обліку – це цілеспрямоване впорядкування та вдосконалення механізму, структури і процесів бухгалтерського обліку в умовах конкретного підприємства. **Метою організації обліку** є створення облікової системи, яка відповідає поточним потребам підприємства у досягненні поставлених цілей, а також постійне удосконалення такої системи для відповідей на виклики бізнес-оточення (наявні та перспективні) для збереження та покращення конкурентної позиції суб'єкта господарювання. **Завданнями** організації обліку можуть бути:

- раціоналізація обліково-аналітичних процесів;
- підвищення якості інформації, забезпечення її ефективного використання;
- раціональна організація праці облікових працівників;
- створення сприятливого соціально-психологічного клімату в бухгалтерії;
- науково обґрунтована методика обліку;
- постійний розвиток та вдосконалення обліку, контролю, аналізу.

Цілі і завдання організації обліку *на конкретному підприємстві* визначаються його особливостями: формою власності, організаційно-правовою формою, характером, технологією, обсягом діяльності, особливостями бізнес-процесів, обсягом облікових завдань, чисельністю персоналу підприємства і бухгалтерії, структурою управління, масштабами автоматизації обліку та управління тощо.

**Принципами** раціональної організації обліку є:

#### *1) принципи системного підходу:*

- **цілісності** – розгляд системи як об'єкта, єдності, якість якої не зводиться до властивостей будь-якої з окремих частин, що утворюють її;
- **усебічності** – врахування внутрішніх зв'язків і відносин системи, факторів, що впливають на її функціонування;

– *субординації* – необхідність побудови ієрархії елементів та відносин за чітко визначеними критеріями;

– *динамічності* – всі характеристики системи розглядаються не як постійні, а як такі, що змінюються;

– *випереджаючого відображення* – постійна наявність проблем, виникнення яких обумовлене часом та вимагає прогнозування стану системи обліку в майбутньому;

– *системостворюючих відносин* – визначення тих зв'язків між частинами (елементами) системи, які забезпечують її цілісність, існування та розвиток.

## **2) принципи впорядкування:**

– *адаптивність* – пристосування будови й функцій обліку до конкретних умов управління;

– *паралелізм* – обов'язкова наявність підсистем бухгалтерського обліку в самостійних господарських підрозділах;

– *ритмічність* – рівномірне надходження даних і надання вихідної інформації;

– *безпосередність* – послідовність облікового процесу під час розв'язування конкретних завдань;

– *прямоплинність* в організації бухгалтерського обліку – забезпечення схем руху носіїв інформації, які максимально відповідають технологічним процесам;

– *пропорційність* – правильне співвідношення між різними елементами й об'єктами організації;

– *чіткість* – забезпечення якісної термінології та достовірної інформації.

## **3) принципи ефективності:**

– *економічність* – забезпечення ефективної організації обліку за мінімальних витрат;

– *безпечність* – забезпечення захисту від помилок та проведення зовнішнього контролю діяльності бухгалтерії.

### **1.2. Предмет, об'єкти, методи організації бухгалтерського обліку**

**Суб'єктами** організації обліку є усі залучені працівники та посадові особи підприємства – головний бухгалтер, обліковці, менеджери, зокрема ті, кого наділено найвищими повноваженнями, працівники відділу внутрішнього контролю (аудиту), представники власників (за умови створення відповідного підрозділу згідно зі статутними документами чи вимогами законодавства), працівники, у функціональні обов'язки яких входить оформлення первинних документів.

**Об'єктами** організації бухгалтерського обліку є **процеси**:

1) обліковий – процес збору, обробки, синтезу облікової інформації;

2) трудовий – праця виконавців облікової роботи, організована на основі раціонального розподілу та регламентації обов’язків, упорядкування послідовності облікових робіт, оптимізації чисельності обліковців, законів ергономіки праці тощо;

3) забезпечення – організаційного, технічного, інформаційного забезпечення облікового процесу;

4) удосконалення облікової системи на основі врахування можливостей і викликів внутрішнього та зовнішнього середовищ.

У межах цих об’єктів формується предмет організації обліку, представлений у табл. 1.1.

Таблиця 1.1. – Об’єкт та предмет організації обліку

| Об’єкт                                    | Предмет  |
|---|--|
| 1. Обліковий процес                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>– облікові номенклатури та носії облікової інформації;</li> <li>– рух інформації та її носіїв;</li> <li>– технічне забезпечення облікового процесу;</li> <li>– процедури створення, обробки, синтезу облікової інформації</li> </ul>  |
| 2. Трудовий процес                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>– структура бухгалтерської служби;</li> <li>– працівники-необліковці, залучені до процесу формування облікової інформації;</li> <li>– система інформаційних взаємозв’язків бухгалтерії з іншими підрозділами та посадовими особами підприємства;</li> <li>– функціональні обов’язки обліковців та їх керівника – головного бухгалтера;</li> <li>– нормативи часу на облікові процедури та рух носіїв інформації;</li> <li>– мотивація обліковців</li> </ul> |
| 3. Процес забезпечення                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>– концептуальна основа ведення обліку та складання звітності;</li> <li>– система внутрішнього контролю;</li> <li>– локальні нормативні документи організації обліку на підприємстві;</li> <li>– методичні рекомендації застосування зовнішніх облікових регламентів;</li> <li>– автоматизовані системи обробки інформації, обліку, аналізу та управління</li> </ul>   |
| 4. Процес удосконалення облікової системи | <ul style="list-style-type: none"> <li>– аналіз облікової системи на предмет ефективності;</li> <li>– розробка заходів оптимізації облікового, трудового процесів, забезпечення облікової системи</li> </ul>   |

**Методом** організації бухгалтерського обліку є сукупність способів і прийомів, за допомогою яких вирішується завдання організації ефективної системи обліку конкретного підприємства та її удосконалення відповідно до наявних і перспективних викликів та можливостей:

**1) методи бухгалтерського обліку:**

– первинне спостереження та реєстрація інформації: документація як спосіб суцільної реєстрації фактів господарського життя та інвентаризація як метод

підтвердження облікових даних шляхом виявлення фактичної наявності майна підприємства та зіставлення їх із даними обліку;

– *вартісне вимірювання облікових об'єктів*: оцінка як спосіб переведення натуральних та трудових вимірників у вартісні, *калькуляція* як спосіб визначення собівартості виготовлення продукції / виконання робіт / надання послуг;

– *групування та поточне відображення інформації про окремі об'єкти обліку*: бухгалтерські рахунки як спосіб групування та поточного відображення інформації про наявність і зміни економічно однорідних об'єктів обліку, *подвійний запис* як спосіб відображення господарських операцій одночасно за дебетом одного рахунку та за кредитом іншого у взаємному логічному зв'язку та в однаковій сумі;

– *узагальнення інформації з метою звітності*: балансове узагальнення як прийом формування інформації про стан ресурсів (майна) та його джерел їх утворення на визначену дату у вартісному вимірюванні, *звітність* як прийом періодичного підсумкового узагальнення інформації за допомогою системи зведених показників.

## **2) методи дослідження та аналізу:**

– *метод моделювання* – створення моделі організації обліку, яка відповідає особливостям підприємства;

– *проектний метод* – створення проекту організації бухгалтерського обліку, в якому зафіксовані прийоми ведення обліку, порядок праці виконавців, нормативне і технічне забезпечення ведення обліку;

– *графічний метод* – широке застосування візуалізації окремих частин чи складників облікового процесу: організаційна структура бухгалтерської служби, технологічні взаємозв'язки між ділянками обліку, строки виконання облікових робіт, графіки документообігу тощо;

– *аналітичний метод* – аналіз облікових процедур для ідентифікації та розв'язання виявлених проблем, ліквідації недоліків, пошуку внутрішніх резервів;

– *метод спостереження* – контроль графіків облікових робіт, виконання функціональних обов'язків, здійснення облікових процедур;

– *розрахунковий метод* – визначення оптимальної кількості облікового персоналу, розподіл функціональних обов'язків обліковців, визначення оптимального часу обробки облікової інформації, здійснення облікових процедур тощо;

– *сітковий метод* – побудова сіткових графіків для оцінки ефективності системи організації обліку, виявлення та ліквідації її недоліків.

## **3) методи диджиталізації:**

– використання *стандарту XBRL* (eXtensible Business Reporting Language) під час підготовки фінансової звітності (створення мови міток / тегів для вказування значення та типу даних у фінансових звітах);

– *технології обробки та передачі інформації*: *Real-Time Analytics* як метод аналізу даних, що дає змогу в режимі реального часу проводити постійний моніторинг процесів, стану системи або інших параметрів, обробляти великі обсяги даних, виявляти та аналізувати зміни, тренди й аномалії, приймати рішення на підставі актуальної інформації; *Electronic Data Interchange* як система обміну електронними даними між суб'єктами господарювання за допомогою стандартизованих форматів первинних документів; *Customer Relationship Management* як стратегія та система управління відносинами з клієнтами суб'єкта господарювання, спрямована на покращення ефективності взаємодії з ними; *Enterprise Resource Planning* як інтегрована програмна система для управління ресурсами підприємства, що охоплює фінанси, логістику, виробництво, кадри, продажі, маркетинг для більш ефективного менеджменту; *Supply Chain Management* як система управління ланцюгами постачання, що охоплює планування, координацію й оптимізацію всіх процесів від постачальників матеріалів та робіт до кінцевих споживачів готової продукції та послуг, зокрема оптимізацію руху товарно-матеріальних цінностей, інформаційних і фінансових потоків; *Big Data*, що включає аналіз, зберігання та обробку великих обсягів даних із різних джерел для виявлення важливих залежностей та трендів; *IoT*, що передбачає об'єднання за допомогою інтернету різних пристроїв та об'єктів, які збирають інформацію та обмінюються даними для аналізу і прийняття рішень; *Data Mining* як процес виявлення взаємозв'язків, закономірностей з великих обсягів даних для виявлення прихованих шаблонів та важливих відомостей;

– *інноваційні технології контролю*: *хмарні обчислення* для зберігання великих обсягів аудиторських даних, обміну інформацією, забезпечення її конфіденційності, автоматизації аспектів аудиту, як-от обробка документів, генерація звітів; *блокчейн* для створення доказової бази даних, відстеження процесів, відновлення документації, створення автоматизованих аудиторських процесів; *штучний інтелект* для автоматизації рутинних завдань, як-от перевірка документів, обробка транзакцій, аналізу великих обсягів даних для виявлення залежностей, шаблонів та аномалій, прогнозування і виявлення ризиків на основі аналізу історичних даних, аналізу текстової інформації для виявлення ключових відомостей та залежностей; *прогнозна аналітика* для прогнозування фінансових показників за допомогою статистичних методів і моделей, виявлення ризиків та аномалій на основі аналізу даних, оцінки майбутньої вартості активів, аналізу циклічності у фінансових даних, прогнозування змін у законодавстві або облікових регламентах, оцінки ефективності бізнес-стратегій; *машинне навчання* для виявлення аномалій та зловживань, класифікації первинних документів за шаблонами, аналізу минулих аудитів для прогнозування можливих ризиків і результатів, оптимізації процесів аудиту, автоматизації його завдань.

### 1.3. Принципи та форми організації обліку на вітчизняному підприємстві

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться *безперервно з дня реєстрації і до ліквідації*. Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його *власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи)* відповідно до законодавства й установчих документів. *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, але не менше трьох років, несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно з дотриманням вимог законодавства обирає **форми його організації**, представлені на рис. 1.1. Підприємство, що становить суспільний інтерес, зобов'язане утворити *бухгалтерську службу* на чолі з головним бухгалтером, до складу якої входять не менше двох осіб.

Організація обліку на рівні суб'єкта господарювання вимагає вибору моментів, представлених на рис. 1.2.

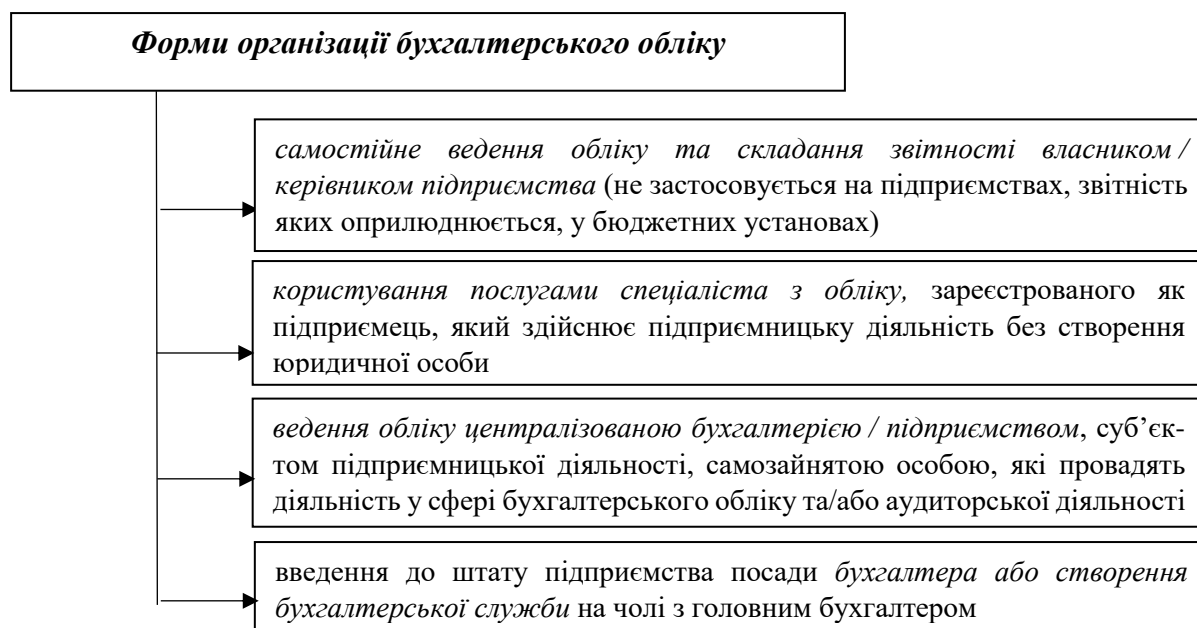


Рисунок 1.1. Форми організації бухгалтерського обліку на підприємстві

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.



Рисунок 1.2. Організація бухгалтерського обліку на рівні підприємства

Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на принципах, визначених законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. (див. табл. 1.2). Підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність у грошовій одиниці України. На вимогу користувачів фінансова звітність може бути додатково перерахована в іноземну валюту.

Таблиця 1.2. – Суть основних принципів бухгалтерського обліку

| Назва принципу    | Суть принципу  |
|-------------------|--|
| Повне висвітлення | Фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні і потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі  |
| Автономність      | Кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства   |
| Послідовність     | Постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності |
| Безперервність    | Оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється, зважаючи на припущення, що його діяльність буде тривати й надалі  |

| Назва принципу                   | Суть принципу  |
|----------------------------------|--|
| Нарахування                      | Доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів |
| Превалювання сутності над формою | Операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми   |
| Єдиний грошовий вимірник         | Вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці                            |
| Інші принципи                    | Визначені МСФЗ, НП(С)БО або НП(С)БОДС  |

### ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Чим мета організації обліку на підприємстві відрізняється від мети бухгалтерського обліку?
2. Які завдання організації обліку на підприємстві відповідають сучасному стану вітчизняних підприємств?
3. Як відрізняються завдання організації обліку на малому підприємстві і в корпорації?
4. Яку концептуальну основу можуть застосовувати під час підготовки фінансової звітності вітчизняні підприємства?
5. Як може відрізнитися предмет організації обліку на малому підприємстві і в корпорації?
6. Хто є суб'єктом організації бухгалтерського обліку на вітчизняному підприємстві?
7. Які методи бухгалтерського обліку ви вважаєте найбільш затребуваними під час організації обліку на сучасному підприємстві?
8. Які методи дослідження доцільно застосовувати під час організації обліку на підприємстві в умовах воєнного часу?
9. Які методи аналізу будуть найбільш актуальними під час організації обліку на повоєнному підприємстві?
10. Які принципи раціональної організації обліку на підприємстві викликають проблеми щодо практичної реалізації під час воєнного стану?
11. Який новий принцип раціональної організації обліку на підприємстві виникне у повоєнній економіці України?
12. Які форми організації обліку найбільш доцільні для різних видів підприємств? Чому?
13. Чим об'єкти організації бухгалтерського обліку відрізняються від об'єктів бухгалтерського обліку?
14. Які методи диджиталізації обліку вже застосовуються на вітчизняних підприємствах?
15. Як використання стандарту XBRL вплинуло на якість фінансової інформації?

## ТЕМА 2. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЦИКЛУ

*2.1. Державне регулювання вітчизняного обліку.*

*2.2. Внутрішні облікові регламенти підприємств.*

*2.3. Вимоги до бухгалтера у цифровій економіці.*

### *2.1. Державне регулювання вітчизняного обліку*

Відповідно до ст. 19 Господарського кодексу України № 436-IV від 16.01.2003 р. **держава здійснює контроль і нагляд за господарською діяльністю** суб'єктів господарювання у таких сферах:

– збереження та витрачання коштів і матеріальних цінностей суб'єктами господарських відносин – *за станом і достовірністю бухгалтерського обліку та звітності;*

– фінансових, кредитних відносин, валютного регулювання та податкових відносин – *за дотриманням суб'єктами господарювання кредитних зобов'язань перед державою і розрахункової дисципліни, дотриманням вимог валютного законодавства, податкової дисципліни;*

– цін і ціноутворення – з питань дотримання суб'єктами господарювання державних цін на продукцію та послуги;

– монополізму й конкуренції – з питань дотримання антимонопольно-конкурентного законодавства;

– земельних відносин – за використанням і охороною земель; водних відносин і лісового господарства – за використанням та охороною вод і лісів, відтворенням водних ресурсів і лісів;

– виробництва і праці – за безпекою виробництва та праці, *дотриманням законодавства про працю;* за пожежною, екологічною, санітарно-гігієнічною безпекою; *за дотриманням норм і правил, якими встановлено обов'язкові вимоги щодо умов здійснення господарської діяльності;*

– споживання – за якістю і безпечністю продукції та послуг;

– зовнішньоекономічної діяльності – з питань технологічної, економічної, екологічної та соціальної безпеки.

Усі суб'єкти господарювання, відокремлені підрозділи юридичних осіб, виділені на окремий баланс, **зобов'язані вести первинний (оперативний) облік результатів своєї роботи**, складати та подавати відповідно до вимог закону статистичну інформацію та інші дані, визначені законом, а також вести (крім громадян України, іноземців та осіб без громадянства, які провадять господарську діяльність і зареєстровані відповідно до закону як підприємці) **бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність** згідно із законодавством.

В Україні впроваджене *регламентоване* регулювання бухгалтерського обліку, засноване на законах загального права та інструкціях державних та/або професійних органів і організацій щодо облікових процедур та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Загалом *система нормативного регулювання бухгалтерського обліку* в Україні представлена п'ятьма рівнями ієрархії (табл. 2.1).

Таблиця 2.1. – Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні

| <b>Рівень ієрархії</b>   | <b>Приклади регламентів</b>  |
|--|--|
| Вихідні правові норми вищої юридичної сили   | Податковий кодекс України. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»   |
| Нормативні акти вищих органів виконавчої влади   | Укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України у сфері економіки, регулювання видів діяльності, бухгалтерського обліку   |
| Нормативні акти центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики | Положення (стандарт) бухгалтерського обліку;<br>План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;<br>Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій |
| Нормативні акти інших державних органів  | Положення, інструкції, методичні рекомендації, листи-роз'яснення Національного банку України, Державної податкової служби України, Пенсійного фонду України, Державної служби статистики України   |
| Нормативні акти суб'єктів господарювання   | Накази, розпорядження підприємства, установи, організації щодо організації бухгалтерського обліку, облікової політики, технології облікового процесу   |

Організація державного регулювання бухгалтерського обліку представлена у табл. 2.2.

Таблиця 2.2. – Організація державного регулювання бухгалтерської справи в Україні

| <b>Параметр регулювання</b> | <b>Суть параметра</b>  |
|-----------------------------|--|
| Мета                        | 1) створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що є обов'язковими для всіх підприємств, гарантують і захищають інтереси користувачів;<br>2) удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності |
| Органи регулювання          | 1) Верховна Рада України як єдиний законодавчий орган державної влади України;<br>2) Президент України та Кабінет міністрів України як вищі посади та орган виконавчої влади України;  |

| Параметр регулювання         | Суть параметра   |
|------------------------------|--|
|                              | <p>3) Міністерство фінансів України як центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку;</p> <p>4) Національний банк України як центральний банк України;</p> <p>5) міністерства, інші центральні органи виконавчої влади в межах своїх компетенцій</p>   |
| Основні нормативні документи | <p>1) Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. встановлює правові основи господарювання суб'єктів різних форм власності;</p> <p>2) Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік, платників податків і зборів, їх права й обов'язки, відповідальність за порушення податкового законодавства;</p> <p>3) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні;</p> <p>4) Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21.12.2017 р. визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні з метою створення системи незалежного фінансового контролю для захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації</p> |

Організація методологічного регулювання бухгалтерського обліку представлена у табл. 2.3.

Таблиця 2.3. – Організація методологічного регулювання бухгалтерської справи в Україні

| Параметр регулювання         | Суть параметра  |
|------------------------------|---|
| Органи регулювання           | <p>1) <i>Міністерство фінансів України</i> – для суб'єктів господарювання всіх галузей, крім банків;</p> <p>2) <i>Національний банк України</i> – для банків;</p> <p>3) <i>галузеві міністерства</i>, інші центральні органи виконавчої влади – у межах своєї компетенції</p>   |
| Основні нормативні документи | <p>1) <i>НП(С)БО</i> – нормативно-правові акти, які затверджуються Міністерством фінансів України та визначають принципи, методи ведення обліку і складання фінансової звітності (для суб'єктів державного сектору – <i>НП(С)БОДС</i>);</p> <p>2) <i>Порядок подання фінансової звітності</i>: Постанова Кабінету Міністрів України № 419 від 28.02.2000 р. – визначає терміни й органи подання фінансової звітності суб'єктами господарювання різних організаційно-правових форм та сфер діяльності;</p> <p>3) <i>Плани рахунків бухгалтерського обліку</i>:<br/>– План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р.;</p> |

| Параметр регулювання | Суть параметра   |
|----------------------|--|
|                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>– спрощений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств: Наказ Міністерства фінансів України № 186 від 19.04.2001 р.;</li> <li>– План рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі: Наказ Міністерства фінансів України № 1203 від 31.12.2013 р.;</li> <li>– План рахунків бухгалтерського обліку банків України: Постанова Правління Національного банку України № 89 від 11.09.2017 р.;</li> <li>4) <i>Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку</i>: Наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. – встановлює порядок створення, прийняття, відображення в обліку, зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності суб'єктами господарювання (крім банків);</li> <li>5) <i>Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні</i>: Постанова Правління Національного банку України № 148 від 29.12.2017 р. – визначає порядок ведення касових операцій у національній валюті України;</li> <li>6) <i>Методичні рекомендації</i>: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України № 356 від 29.12.2000 р.;</li> <li>– Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.2013 р.;</li> <li>– Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України № 561 від 30.08.2003 р.;</li> <li>– Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства фінансів України від № 2 від 10.01.2007 р.;</li> <li>– Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р.;</li> <li>– Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України № 573 від 31.12.2010 р.;</li> <li>– Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності: Наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 145 від 22.05.2002 р.;</li> </ul> </li> <li>7) <i>Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань</i>: Наказ Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р. – визначає порядок проведення інвентаризації активів, зобов'язань та оформлення її результатів юридичними особами</li> </ul> |

*Регулювання обліку може мати відмінності* залежно від особливостей підприємства, установи, організації: галузі діяльності, організаційно-правової форми, розміру тощо.

*Міжнародна стандартизація* облікових процедур та фінансової звітності обумовлена інтеграційними процесами, виникненням і розвитком транснаціональних корпорацій, міжнародним інвестуванням і пов'язаними з цими проблемами інтерпретації звітності користувачами різних країн. Наразі дотримання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (*МСБО*) та міжнародних стандартів

фінансової звітності (*МСФЗ*) під час складання звітності є обов'язковим для більшості вітчизняних суб'єктів господарювання (табл. 2.4).

Таблиця 2.4. – Складання фінансової звітності за міжнародними стандартами суб'єктами господарювання в Україні

| Тип підприємства  | Дотримання  | Початок     |
|---|-------------|-------------|
| Публічні акціонерні товариства  | обов'язково | з 2012 р.   |
| Банки, страхові компанії  | обов'язково | з 2012 р.   |
| Недержавні пенсійні фонди   | обов'язково | з 2012 р.   |
| Кредитні спілки   | обов'язково | з 2015 р.   |
| Інші фінансові установи, які займаються наданням фінансових послуг чи допоміжною діяльністю у сферах фінансових послуг  | обов'язково | з 2015 р.   |
| Підприємства, які здійснюють діяльність з управління активами   | обов'язково | з 2015 р.   |
| Великі підприємства (виконуються мінімум 2 з 3-х критеріїв: балансова вартість активів > 20 млн євро, чистий дохід від реалізації продукції > 40 млн євро, середня чисельність > 250 осіб)        | обов'язково | з 2018 р.   |
| Інші підприємства, що становлять суспільний інтерес (емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію) | обов'язково | з 2018 р.   |
| Підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення (за переліком постанови Кабінету міністрів України від 12.12.1994 р. № 827)                      | обов'язково | з 2018 р.   |
| Інші підприємства   | за бажанням | за бажанням |

## 2.2. Внутрішні облікові регламенти підприємств

Відповідно до ст. 62 Господарського кодексу України *підприємство* – це самостійний суб'єкт господарювання, створений компетентним органом державної влади або органом місцевого самоврядування, або іншими суб'єктами для задоволення суспільних та особистих потреб шляхом систематичного здійснення виробничої, науково-дослідної, торговельної, іншої господарської діяльності в порядку, передбаченому законодавством.

Підприємство є юридичною особою, має відокремлене майно, самостійний баланс, рахунки в установах банків та може мати печатки. Підприємства можуть створюватись як для здійснення *підприємництва*, так і для *некомерційної господарської діяльності*. Якщо законом не встановлено інше, вони діють на основі *статуту*. Незалежно від форми власності, організаційно-правової форми, установчих документів підприємства мають *рівні права та обов'язки*. **Види** підприємств представлені у табл. 2.5.

Підприємство *самостійно визначає* свою організаційну структуру, встановлює чисельність працівників і штатний розпис. Відповідно до Господарського кодексу

України підприємство може складатися з виробничих структурних підрозділів (виробництв, цехів, відділень, дільниць, бригад, бюро, лабораторій тощо), а також функціональних структурних підрозділів апарату управління (управлінь, відділів, бюро, служб тощо). Функції, права та обов'язки структурних підрозділів підприємства визначаються положеннями про них, які затверджуються в порядку, визначеному статутом підприємства або іншими установчими документами.

Таблиця 2.5. – Види підприємств згідно з Господарським кодексом України

| Назва підприємства                               | Особливості  |
|--|--|
| <b><i>За організаційно-правовою формою</i></b>   |  |
| Приватне   | діє на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи)  |
| Колективної власності                            | діє на основі колективної власності  |
| Комунальне                                       | діє на основі комунальної власності територіальної громади   |
| Державне   | діє на основі державної власності  |
| Засноване на змішаній формі власності            | діє на базі об'єднання майна різних форм власності   |
| Спільне комунальне                               | діє на договірних засадах спільного фінансування (утримання) відповідними територіальними громадами – суб'єктами співробітництва   |
| Інші види  |  |
| <b><i>За участю іноземного капіталу</i></b>      |  |
| З іноземними інвестиціями                        | розмір частки такої інвестиції не менше 10 %   |
| Іноземне   | розмір частки такої інвестиції 100 %   |
| <b><i>За способом утворення (заснування)</i></b> |  |
| Унітарне   | створюється одним засновником, який виділяє необхідне для того майно, формує відповідно до закону статутний капітал, не поділений на частки (паї), затверджує статут, розподіляє доходи, безпосередньо або через керівника, який призначається (обирається) засновником (наглядовою радою такого підприємства у разі її утворення), керує підприємством і формує його трудовий колектив на засадах трудового найму, вирішує питання реорганізації та ліквідації підприємства. Підприємства бувають <i>державні, комунальні, підприємства, засновані на власності об'єднання громадян, релігійної організації або на приватній власності засновника</i> |
| Корпоративне                                     | утворюється, як правило, двома або більше засновниками за їх спільним рішенням (договором), діє на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами, на основі корпоративних прав, зокрема через органи, що ними створюються, участі засновників (учасників) у розподілі доходів та ризиків підприємства. Бувають: <i>підприємства кооперативні; підприємства, що створюються у формі господарського товариства; інші підприємства, зокрема засновані на приватній власності двох або більше осіб</i>   |

**Управління підприємством** здійснюється відповідно до його установчих документів на основі поєднання прав власника щодо господарського використання свого майна і участі в управлінні трудового колективу. Власник здійснює свої права щодо управління підприємством безпосередньо або через уповноважені ним органи відповідно до статуту підприємства чи інших установчих документів. Для керівництва господарською діяльністю підприємства власник (власники) безпосередньо або через уповноважені органи чи наглядова рада такого підприємства (у разі її утворення) призначає (обирає) керівника підприємства, який є підзвітним власнику, його уповноваженому органу чи наглядовій раді. Керівник підприємства, головний бухгалтер, члени наглядової ради (у разі її утворення), виконавчого органу та інших органів управління підприємства відповідно до статуту є посадовими особами цього підприємства.

Залежно від різновиду суб'єкта господарювання законодавство України встановлює вимоги до умов організації, діяльності, управління, створення та оприлюднення фінансової звітності тощо.

За законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства можуть розрізнятися за розміром, якщо на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із трьох критеріїв, представлених у табл. 2.6.

Таблиця 2.6. – Різновиди підприємств За законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

| <b>Різновид підприємства</b> | <b>Балансова вартість активів</b> | <b>Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)</b> | <b>Середня кількість працівників</b> |
|------------------------------|-----------------------------------|---|--------------------------------------|
| Мікропідприємство            | ≤ 350 тисяч євро                  | ≤ 700 тисяч євро  | ≤ 10 осіб                            |
| Мале підприємство            | ≤ 4 мільйонів євро                | ≤ 8 мільйонів євро  | ≤ 50 осіб                            |
| Середнє підприємство         | ≤ 20 мільйонів євро               | ≤ 40 мільйонів євро   | ≤ 250 осіб                           |
| Велике підприємство          | > 20 мільйонів євро               | > 40 мільйонів євро   | > 250 осіб                           |

Належність підприємства до певного різновиду за розміром впливає на:

- можливості вибору форми організації бухгалтерського обліку;
- перелік форм фінансової звітності у повному комплекті, алгоритм формування їх показників;
- обов'язковість застосування МСФЗ;
- обов'язковість оприлюднення фінансової звітності;
- обов'язковість проведення щорічної аудиторської перевірки фінансової звітності.

Як уже зазначалося, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» бухгалтерський облік на підприємстві ведеться

**безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.** Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його **власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи)** відповідно до законодавства та установчих документів. **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, але не менше трьох років, **несе уповноважений орган (посадова особа),** який здійснює керівництво підприємством, або **власник** відповідно до законодавства та установчих документів. **Керівник підприємства зобов'язаний** створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно з дотриманням вимог законодавства обирає одну з чотирьох **форм його організації** (введення до штату посади бухгалтера / створення бухгалтерії; ведення обліку юридичною особою, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку або аудиту; користування послугами спеціаліста з обліку, зареєстрованого як ФОП; самостійне ведення обліку та складання звітності власником / керівником підприємства). Під час цього суб'єкт господарювання **враховує:**

- **особливості діяльності** (розміри, галузеву приналежність суб'єкта господарювання, види діяльності, організацію, технологію, обсяги виробництва, наявність і територіальне розташування структурних підрозділів, їх самостійність, загальну чисельність працюючих тощо);

- **особливості облікового циклу** (обсяги облікової роботи, кваліфікацію облікових працівників, інформаційні взаємозв'язки структурних підрозділів з бухгалтерським апаратом, автоматизацію облікових робіт тощо);

- **законодавчі вимоги** (заборону на самостійне ведення обліку та складання звітності власником / керівником підприємства, обов'язковість створення бухгалтерії для окремих категорій суб'єктів господарювання).

Відповідно до закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство **самостійно** визначає: облікову політику, форму бухгалтерського обліку, систему і форми внутрішньогосподарського контролю, управлінського обліку і звітності, правила документообороту і технологію обробки облікової інформації, підрозділи, виділені на окремий баланс, доцільність застосування МСФЗ (крім випадків, коли їх застосування є обов'язковим).

Найбільш розповсюджений у практиці господарювання випадок організації облікового циклу – функціонування **бухгалтерської служби (бухгалтерії)** відповідно до **організаційних форм бухгалтерського обліку**, представлених у табл. 2.7.

Таблиця 2.7. – Організаційні форми бухгалтерського обліку

| Параметр порівняння            | Централізована форма   | Децентралізована форма   |
|--------------------------------|--|--|
| Бухгалтерія як обліковий центр | єдина бухгалтерія, яка здійснює обліковий цикл, крім первинного обліку   | бухгалтерії у відокремлених підрозділах здійснюють облікові цикли підрозділів, головна бухгалтерія формує загальну фінансову звітність, займається аналізом, стратегічним управлінням підприємства |
| Знаходження бухгалтерів        | бухгалтерія  | бухгалтерії підрозділів та головна бухгалтерія   |
| Первинний облік                | ведеться необліковим персоналом  | ведеться бухгалтерами  |
| Підпорядкування бухгалтерів    | адміністративно і методично – головному бухгалтеру   | адміністративно – керівнику підрозділу, методично – головному бухгалтеру   |
| Переваги                       | – дієве керівництво і контроль головного бухгалтера;<br>– раціоналізація праці через розподіл облікових функцій між бухгалтерами | прийняття оперативних управлінських рішень керівником підрозділу   |
| Недоліки                       | неможливість прийняття оперативних управлінських рішень керівником підрозділу  | – неможливість дієвого керівництва і контролю головного бухгалтера;<br>– неможливість раціоналізації праці через розподіл облікових функцій між бухгалтерами                                       |

**Часткова централізація** передбачає поєднання окремих рис централізованої та децентралізованої форм бухгалтерського обліку, наприклад, у разі виділення на окремий баланс деяких структурних підрозділів підприємства.

Організаційні типи побудови бухгалтерської служби представлені у табл. 2.8.

Таблиця 2.8. – Організаційні типи побудови бухгалтерії

| Тип і використання                                    | Суть   | Переваги   | Недоліки   |
|---|--|--|--|
| лінійний – на невеликих підприємствах                 | заснований на розпорядженнях, які передаються тільки через головного бухгалтера на всі рівні виконавців                                    | – чітка система взаємних зв'язків;<br>– зрозуміла відповідальність;<br>– швидка реакція і зворотний зв'язок у відповідь на вказівки головного бухгалтера | – відповідальність за прийняття всіх рішень несе виключно головний бухгалтер;<br>– контроль за виконанням завдань здійснює виключно головний бухгалтер |
| лінійно-штабний – на середніх і великих підприємствах | передбачає створення консультативних підрозділів на різних рівнях управління для допомоги головному бухгалтеру у виконанні окремих функцій | – краще обґрунтування управлінських рішень;<br>– зменшення завантаженості головного бухгалтера;  | – недостатня відповідальність членів консультативних підрозділів, оскільки вони не беруть участі в реалізації рішень;                                  |

| Тип і використання                                       | Суть  | Переваги   | Недоліки   |
|--|---|--|--|
|  | цій управління (служба внутрішнього аудиту, відділ аналізу, юридична служба)  | – можливість залучення фахівців і експертів у вузьких галузях  | – тенденція до надмірної централізації;<br>– збереження високих вимог до вищого керівництва, яке ухвалює рішення             |
| комбінований (функціональний) – на великих підприємствах | будується на розподілі функції управління, виділенні структурних підрозділів, що виконують комплекс облікових операцій, передачі частини прав головного бухгалтера керівникам підрозділів, які самостійно розпоряджаються в межах своєї компетенції | – звільнення головного бухгалтера від необхідності вирішення спеціалізованих питань;<br>– можливість використання експертних знань | – ускладнення взаємозв'язків;<br>– ускладнення координації дій з управлінням;<br>– прояви тенденції до надмірної координації |

На практиці до складу бухгалтерської служби зазвичай входять основні структурні підрозділи (групи, відділи, сектори, бюро), представлені у табл. 2.9.

Таблиця 2.9. – Основні структурні підрозділи бухгалтерської служби

| Назва підрозділу  | Функції   |
|---|---|
| Група обліку необоротних активів  | Оцінювання та переоцінювання об'єктів необоротних активів, капітальних витрат, витрат на їх ремонт та покращення, синтетичний і аналітичний облік руху основних засобів, нематеріальних активів, інших матеріальних необоротних активів, нарахування амортизації та зносу, контроль за наявністю, збереженням, станом і використанням об'єктів необоротних активів, облік лізингових операцій |
| Група обліку праці та її оплати   | Облік робочого часу, синтетичний і аналітичний облік розрахунків з працівниками підприємства, зокрема щодо нарахування заробітної плати, утримань з неї, нарахування єдиного соціального внеску, здійснення платежів, контроль правильності використання фонду оплати праці, аналіз витрат з оплати праці підприємства  |
| Група обліку запасів  | Оцінювання і переоцінювання запасів, розподілення ТЗВ, синтетичний і аналітичний облік надходження та руху матеріальних цінностей, контроль наявності й використання запасів, зокрема за матеріально відповідальними особами  |
| Група обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції | Облік витрат на виробництво, зокрема розподілення непрямих витрат між видами продукції, калькулювання собівартості одиниці продукції, аналіз виконання плану виробництва, бюджетування витрат, аналіз витрат за центрами відповідальності, управлінський облік витрат   |
| Група обліку розрахункових операцій                                       | Синтетичний та аналітичний облік банківських, касових і розрахункових операцій, кредитів банку, цінних паперів, здійснення платежів, аналіз рівня дебіторської та кредиторської заборгованостей фінансового стану підприємства, планування фінансових показників на майбутнє  |

| Назва підрозділу                              | Функції  |
|---|--|
| Група зведеного обліку та складання звітності | Узагальнення даних, складання та подання форм звітності, у тому числі фінансової, аналіз господарської діяльності окремих підрозділів чи суб'єкта господарювання загалом, оцінка якості чинної стратегії |

Правовий статус бухгалтерської служби визначається організаційно-правовою формою підприємства та загальною структурою його управління і регулюється нормативно-правовими документами:

1) *зовнішніми*, зокрема законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

2) *внутрішніми*, зокрема Положенням про бухгалтерію.

Для раціональної організації діяльності бухгалтерії на вітчизняному підприємстві необхідно **визначити**:

- місце бухгалтерії в загальній системі управління підприємством;
- підрозділи, які виділені в бухгалтерській службі;
- функції, які виконуються кожним підрозділом;
- побудову облікових процесів;
- склад співробітників бухгалтерії;
- наявність програмного забезпечення.

До організаційної структури та системи посад бухгалтерської служби пред'являється низка **вимог**:

- використання досягнень наукової організації та законів ергономіки праці;
- застосування принципів системності, комплексності, кооперації під час розподілення обов'язків;
- удосконалення прийняття управлінських рішень на основі автоматизації облікового, аналітичного та контрольного процесів.

Основним нормативним документом з організації роботи бухгалтерської служби є **Положення про бухгалтерію** – внутрішній нормативний документ, що визначає порядок організації і діяльність бухгалтерської служби та має типову структуру, представлену у табл. 2.10. *Затверджує* цей документ керівник суб'єкта господарювання.

Таблиця 2.10. – Структура Положення про бухгалтерську службу

| Назва розділу      | Зміст розділу   |
|--------------------|---|
| Загальні положення | Визначення мети бухгалтерського обліку, обраної форми його ведення, кількості, структури бухгалтерії, переліку нормативних документів, якими керується бухгалтерія у своїй діяльності |
| Завдання обліку    | Опис завдань формування системи внутрішньогосподарського контролю, управлінського обліку, функціонування бухгалтерської служби  |
| Функції обліку     | Визначення організаційної, інформаційної, контрольної, розрахункової, звітної, методологічної, аналітичної, архівної функцій  |

| Назва розділу                           | Зміст розділу  |
|---|--|
| Права та обов'язки головного бухгалтера | Загальне визначення функціональних обов'язків, прав, відповідальності головного бухгалтера (заступників), складене на основі нормативних вимог   |
| Відносини, службові зв'язки             | Визначення підрозділів суб'єкта господарювання / зовнішніх органів, з якими бухгалтерія має інформаційні контакти, загальних напрямів такої взаємодії, наприклад: <ul style="list-style-type: none"> <li>– всі структурні підрозділи – з питань організації та ведення первинного обліку, контролю за наявністю, станом, використанням облікових об'єктів;</li> <li>– юридична служба – з питань вимог правових документів щодо напрямів діяльності, первинного обліку, договірних відносин;</li> <li>– кадрова служба – з питань добору кадрів для бухгалтерії, організації розрахунків з персоналом щодо прийому, звільнення, переводу на іншу посаду;</li> <li>– секретаріат – з питань інформаційної підтримки управлінських рішень, надання звітів внутрішнім користувачам;</li> <li>– фіскальні, статистичні, соціальні, інші державні органи – з питань надання відповідної звітності;</li> <li>– фінансові установи – щодо банківського обслуговування, організації розрахунків з контрагентами, зокрема щодо позик</li> </ul> |
| Організація робіт                       | Визначення правил внутрішнього розпорядку роботи бухгалтерії, інформація щодо обов'язкового аудиту   |

**Посадові інструкції** бухгалтерів – внутрішні нормативні документи, які визначають організаційно-правове становище працівників, коло їх службових обов'язків, повноважень і відповідальності та мають ту ж типову структуру:

1. Загальні положення.
2. Завдання та обов'язки працівника.
3. Права.
4. Відповідальність.
5. Знання та кваліфікаційні вимоги.
6. Відносини (зв'язки) за посадою.
7. Аркуш ознайомлення з текстом інструкції.

Основу посадових інструкцій складають кваліфікаційні характеристики, визначені Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників (Наказ Міністерства праці та соціальної політики України № 336 від 29.12.2004 р.). Посадові інструкції бухгалтерів затверджуються керівником суб'єкта господарювання та доводяться до відома працівника під час прийому на посаду (під розписку про ознайомлення).

Головний бухгалтер як керівник бухгалтерії суб'єкта господарювання за характером своєї діяльності та сукупністю виконуваних робіт належить до категорії функціональних керівників. Його обов'язки, права і відповідальність визначаються нормативними документами, представленими у табл. 2.11.

Таблиця 2.11. – Нормативні документи, що регулюють права та обов'язки головного бухгалтера в Україні

| Категорія документа                                      | Приклади документів  |
|--|--|
| Закони України   | – Кодекс законів про працю № 322-VIII від 10.12.1971 р.;<br>– закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 966-XIV від 16.07.1999 р.  |
| Класифікатори професій                                   | – Класифікатор професій ДК 003:2010;<br>– довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників (Наказ Міністерства праці та соціальної політики України № 336 від 29.12.2004 р.)  |
| Нормативні документи центральних органів державної влади | – Професійні вимоги до головних бухгалтерів професійних учасників ринку цінних паперів (Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку № 769 від 25.04.2013 р.);<br>– Типове положення про бухгалтерську службу бюджетної установи (Постанова Кабінету Міністрів України № 59 від 26.01.2011 р.) |
| Внутрішні документи підприємства                         | – посадова інструкція;<br>– трудовий договір;<br>– контракт  |

Відповідно до закону України «*Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні*», *функціональними обов'язками* головного бухгалтера є:

- *забезпечення дотримання* на підприємстві встановлених єдиних *методологічних засад* бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;
- *організація контролю* за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;
- *участь в оформленні матеріалів*, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;
- *забезпечення перевірки стану* бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства;
- *подача* в установленому порядку та у випадках, передбачених Законом України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення», *інформації* 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.

*Функціональні обов'язки* головного бухгалтера, відповідно до *Довідника кваліфікаційних характеристик професій працівників*, представлені обліковим, контрольним, методологічним і організаційним напрямками, зокрема:

- забезпечувати ведення обліку, дотримуючись єдиних методологічних засад, встановлених законодавством, з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології обробки облікових даних;

– організувати роботу бухгалтерської служби, контроль за відображенням на рахунках усіх господарських операцій, вимагати від підрозділів, працівників забезпечення неухильного дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів;

– вживати необхідних заходів для запобігання несанкціонованому, непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах обліку та збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну;

– забезпечувати складання на основі даних обліку фінансової звітності підприємства, підписання її та подання в установлені строки користувачам, здійснювати заходи щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства, брати участь у підготовці та поданні інших видів періодичної звітності, що передбачають підпис головного бухгалтера, до органів вищого рівня у відповідності до нормативних актів;

– за погодженням з власником (керівником) підприємства забезпечувати перерахування податків та зборів, передбачених законодавством, проводити розрахунки з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань;

– здійснювати контроль за веденням касових операцій, раціональним та ефективним використанням ресурсів, брати участь у проведенні інвентаризаційної роботи, оформленні матеріалів, пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки, псування активів, забезпечувати перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах;

– організувати роботу з підготовки пропозицій для власника (керівника) щодо визначення облікової політики, внесення до неї змін, вибору форми обліку; розробки систем і форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності й контролю господарських операцій; визначення прав працівників на підписання облікових документів; вибору оптимальної структури бухгалтерської служби та кількості її працівників, підвищення професійного рівня бухгалтерів; поліпшення системи інформаційного забезпечення управління; впровадження автоматизованої системи обробки даних; забезпечення збереження майна, раціонального та ефективного використання ресурсів, залучення та погашення кредитів; виділення на окремий баланс підрозділів підприємства;

– керувати працівниками бухгалтерського обліку підприємства та розподіляти між ними посадові завдання і обов'язки, знайомити з нормативно-методичними документами та інформаційними матеріалами, що стосуються їх діяльності, а також зі змінами чинного законодавства.

**На практиці функціональні обов'язки** головного бухгалтера визначаються особливостями облікового циклу суб'єкта господарювання, зокрема щодо:

1) *забезпечення функціонування облікової інформаційної системи* в структурі управління підприємства з метою надання користувачам якісної інформації для прийняття управлінських рішень;

2) *контролю* за діяльністю облікових працівників, законністю та ефективністю ведення обліку на суб'єкті господарювання, зокрема щодо виконання вимог регламентів обліку та діяльності;

3) *удосконалення облікової системи* на основі наукових досягнень, застосування засобів автоматизації тощо.

Зазначені у *Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників права* головного бухгалтера дають змогу ефективно виконувати функціональні обов'язки і стосуються, зокрема, можливостей:

– діяти від імені бухгалтерії, представляти інтереси підприємства у відносинах зі структурними підрозділами та іншими органами (організаціями) з господарсько-фінансових та інших питань, у межах своєї компетенції підписувати та візувати документи;

– встановлювати вимоги щодо первинних документів, якими оформлюють факти господарчого життя, організації контролю, вимагати та отримувати від керівників структурних підрозділів і фахівців інформацію та документи, необхідні для ведення обліку та здійснення контролю;

– вносити на розгляд керівнику підприємства пропозиції з удосконалення облікової та контрольної роботи, притягнення до матеріальної та дисциплінарної відповідальності або заохочення посадових осіб за результатами перевірок;

– у межах своєї компетенції повідомляти керівнику про виявлені недоліки в діяльності підприємства, вносити пропозиції щодо їх усунення;

– погоджувати призначення, звільнення, переміщення матеріально-відповідальних осіб (касирів, завідувачів складами та інших);

– попередньо розглядати, візувати договори, угоди, укладені на отримання, відпускання ТМЦ, виконання робіт і надання послуг, накази і розпорядження про встановлення працівникам посадових окладів, надбавок до зарплати, преміювання.

**Кваліфікаційні вимоги** до головного бухгалтера за *Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників* представлені у табл. 2.12.

Таблиця 2.12. – Кваліфікаційні вимоги до головного бухгалтера за Довідником кваліфікаційних характеристик професій працівників

| Вимога  | Суть вимоги   |
|---|---|
| Освіта  | Повна вища відповідного напрямку підготовки (профільна)   |
| Стаж бухгалтерської роботи за професіями керівників нижчого рівня | Залежно від освіти (для магістра – не менше 2, для спеціаліста – не менше 3 років) і організаційно-правової форми суб'єкта господарювання (для головного бухгалтера підприємства, що становить суспільний інтерес, – стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування не менше 3 років)  |
| Наявні знання   | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Законів України, Указів Президента України, постанов, розпоряджень, рішень Кабінету міністрів України, Національного банку України, Державної податкової служби України з питань правових засад регулювання господарської діяльності підприємства, П(С)БО та інших нормативно-правових актів Міністерства фінансів України щодо порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, методичних документів міністерств та інших центральних органів виконавчої влади щодо галузевих особливостей застосування П(С)БО;</li> <li>– основ технології виробництва продукції, порядку оформлення операцій і організації документообігу за розділами обліку, форм та порядку розрахунків, порядку приймання, зарахування на баланс, зберігання і витрат коштів, товарно-матеріальних та інших цінностей, економіки, організації виробництва, праці та управління;</li> <li>– правил проведення інвентаризацій активів та зобов'язань;</li> <li>– податкової справи, основ цивільного права, трудового, фінансового, господарського законодавства</li> </ul> |

Обов'язки головного бухгалтера підприємства щодо організації **облікового циклу** можуть бути структуровані так:

**1) організаційний складник:**

- визначає оптимальну чисельність працівників бухгалтерії, служби внутрішнього аудиту;
- визначає структуру бухгалтерії, формує відділи та обліково-контрольні групи, розробляє схему їх взаємодії;
- розробляє посадові інструкції бухгалтерів;
- розробляє модель взаємозв'язків бухгалтерії з підрозділами підприємства;
- формалізує ергономічні аспекти праці бухгалтерів та методи їх мотивації;

**2) методологічний складник:**

- визначає поріг суттєвості для окремих статей фінансової звітності;
- визначає критерії визнання елементів звітності, правила оцінки облікових об'єктів, вартісну межу основних засобів;
- визначає методи амортизації необоротних активів за їх різновидами;
- визначає порядок обліку та розподілу непрямих витрат;
- визначає правила формування витрат та доходів;
- визначає інші елементи облікової політики;

### **3) технологічний складник:**

- обирає форму обліку;
- розробляє шаблони форм первинних документів;
- складає графіки і схеми документообігу;
- при електронному документообігу визначає ієрархію доступу посадових осіб до внесення та коригування інформації;
- визначає спільно з керівництвом перелік осіб, які відповідають за створення первинних документів;
- розробляє форми реєстрів аналітичного і синтетичного обліку за обліковими об'єктами;
- вибирає програми автоматизації обліку та управління.

### **Головний бухгалтер несе відповідальність:**

1) за неналежне виконання або невиконання своїх посадових обов'язків, що передбачені посадовою інструкцією (трудовим договором), – у межах, визначених чинним законодавством України про працю;

2) за правопорушення, скоєні в процесі здійснення своєї діяльності, – в межах, визначених чинним адміністративним, кримінальним та цивільним законодавством України;

3) за заподіяння матеріальної шкоди – в межах, визначених чинним цивільним законодавством та законодавством про працю України.

Права, обов'язки, відповідальність, кваліфікаційні вимоги до **бухгалтера** на підприємстві визначаються організаційно-правовим статусом підприємства, структурою бухгалтерії, ступенем автоматизації облікових робіт та іншими факторами і залежать від конкретної посади бухгалтера. Наприклад, **завдання** можуть полягати у такому:

– самостійно і в повному обсязі вести облік необоротних активів, запасів, коштів, розрахунків та інших активів, власного капіталу й зобов'язань, доходів і витрат за прийнятою на підприємстві формою бухгалтерського обліку з дотриманням єдиних методологічних засад обліку та урахуванням особливостей діяльності підприємства й технології обробки даних;

– забезпечувати повне та достовірне відображення інформації, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, на рахунках бухгалтерського обліку;

– за погодженням з власником (керівником) підприємства та керівником підрозділу бухгалтерського обліку подавати в банківські установи документи для перерахування коштів згідно з визначеними податками і платежами, а також для розрахунків з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань;

– брати участь у проведенні інвентаризації активів і зобов'язань, оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки

і псування активів підприємства, у перевірках стану бухгалтерського обліку у відокремлених підрозділах підприємства;

– готувати дані для включення їх до фінансової звітності, здійснювати складання окремих її форм, а також форм іншої періодичної звітності, яка ґрунтується на даних бухгалтерського обліку;

– забезпечувати підготовку оброблених документів, реєстрів і звітності для зберігання їх протягом встановленого терміну;

– брати участь у підготовці пропозицій щодо внесення змін до обраної облікової політики, удосконалення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, розроблення додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності і контролю господарських операцій;

– забезпечувати збереження майна, раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, залучення кредитів і їх погашення, регулювання діяльності підприємства та інших питань, пов'язаних з інформацією про фінансове становище підприємства й результати його діяльності;

– постійно вивчати нові нормативно-методичні та довідкові документи з питань організації і ведення бухгалтерського обліку, вносити пропозиції щодо їх впровадження на підприємстві.

**Чисельність облікового персоналу** безпосередньо залежить від структури підприємства, виду й обсягів діяльності та може встановлюватися згідно з **Міжгалузевими нормативами чисельності працівників бухгалтерського обліку** (наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 26.09.2003 р. № 269) на підставі розрахунку норм часу на виконання бухгалтерських процедур. Норми часу на виконання бухгалтерського обліку визначаються з урахуванням факторів шляхом застосування коригувальних коефіцієнтів.

За допущені порушення у професійній сфері **бухгалтер** може бути притягнутий до таких **видів відповідальності**:

**1) дисциплінарної** – догана або звільнення за порушення трудової дисципліни, недобросовісне виконання трудових обов'язків (встановлена Кодексом законів про працю);

**2) матеріальної** – відшкодування заподіяної підприємству, установі, організації під час виконання трудових обов'язків шкоди, – у розмірі прямої дійсної шкоди, але не більше свого середнього місячного заробітку (згідно зі ст. 132 Кодексу законів про працю);

**3) адміністративної** – штраф (згідно зі ст. 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення) зазвичай не пізніш як через 2 місяці з дня вчинення правопорушення, а у разі правопорушення, яке триває, – не пізніш як через 2 місяці з дня його виявлення. Наприклад, за ст. 163:

– за відсутність податкового обліку, порушення порядку його ведення – штраф від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (НМДГ), за дії, вчинені повторно протягом року – штраф від 10 до 15 НМДГ;

– за неподання або несвоєчасне подання платіжних доручень на перерахування податків та зборів – штраф у розмірі від 5 до 10 НМДГ, за дії, вчинені повторно протягом року – штраф від 10 до 15 НМДГ;

– за невиконання законних вимог посадових осіб податкових органів – штраф від 5 до 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (НМДГ), за дії, вчинені повторно протягом року – штраф від 10 до 15 НМДГ;

– за неутримання або неперерахування до бюджету сум ПДФО під час виплати фізичній особі доходів, неповідомлення або несвоєчасне повідомлення державним податковим інспекціям за встановленою формою відомостей про доходи громадян, – попередження або штраф на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян – суб'єктів підприємницької діяльності у розмірі від 2 до 3 НМДГ, за дії, вчинені повторно протягом року – штраф від 3 до 5 НМДГ;

#### **4) кримінальної** – згідно із ст. 212 Кримінального кодексу України:

– за умисне ухилення від сплати податків, зборів, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці дії призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, – штрафом від 5 000 до 10 000 НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років або без такого;

– за вказані дії, вчинені за попередньою змовою групою осіб, – штраф від 10 000 до 15 000 НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади або займатися певною діяльністю на строк до 3 років;

– за вказані дії, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах, – штрафом від 15 000 до 25 000 НМДГ з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років з конфіскацією майна.

За ст. 367 *службова недбалість*, тобто невиконання або неналежне виконання службовою особою своїх службових обов'язків через несумлінне ставлення до них, що завдало істотної шкоди охоронюваним законом правам, свободам та інтересам окремих громадян, державним чи громадським інтересам або інтересам окремих юридичних осіб, – карається штрафом від 2 000 до 4 000 НМДГ або виправними

роботами на строк до 2 років, або обмеженням волі на строк до 3 років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років. Те саме діяння, якщо воно спричинило тяжкі наслідки, – карається позбавленням волі на строк від 2 до 5 років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до 3 років та зі штрафом від 250 до 750 НМДГ або без такого.

### **2.3. Вимоги до бухгалтера у цифровій економіці**

**Цифрова економіка** – це економіка, що базується на цифрових комп’ютерних технологіях і передбачає організацію закупівель, виробництва та реалізацію продукції через комп’ютерні мережі. **Складники цифрової економіки:**

- підтримуюча інфраструктура (апаратне забезпечення, програмне забезпечення, телекомунікації, мережі тощо);
- електронний бізнес (використання ІТ-технологій для організації бізнес-процесів);
- електронна комерція (закупка та реалізація через комп’ютерні мережі).

Очевидно, що обліковий цикл підприємств у цифровій економіці є автоматизованим, а бухгалтери мають володіти відповідними *цифровими навичками*. До того ж всебічна диджиталізація, яка спостерігається в усіх сферах життя, створює потребу наявності *навичок програмування* не тільки у фахівців-програмістів, а й у широкого спектру спеціалістів. Так, бухгалтеру великого підприємства легше сформулювати технічне завдання ІТ-спеціалісту під час автоматизації обліку, розуміючи принципи прикладного програмування, а керівник малого підприємства, ведучи облік самостійно і маючи відповідні навички, здатен вирішити облікову проблему через розширені можливості Microsoft Excel за допомогою VBA (Visual Basic for Applications).

Експерти *Всесвітнього економічного форуму* у звіті «The Future of Jobs 2020» стверджували, що у 2025 р. робота між людьми та машинами буде розподілятися 50:50, а опитування топ-менеджерів 300 міжнародних компаній зі штатом приблизно 8 млн осіб показало, що 43 % роботодавців планує скорочення через впровадження новітніх технологій, 41 % використовуватиме аутсорсинг, а 34 % збільшуватимуть кількість працівників за умови їх інтеграції з технологіями. За даними дослідження 85 млн робочих місць у 26 країнах світу будуть втрачені внаслідок цифровізації, водночас може бути створено майже 100 млн таких робочих місць, які передбачають одночасне залучення людей і машин. Тож навички чисельного моделювання і програмування поступово перетворюватимуться з бажаних у необхідні.

Приблизно 70 % роботодавців до 2025 р. запропонують штатним працівникам підвищення чи зміну кваліфікації, зокрема у напрямі диджиталізації, адже практично всі компанії до 2025 р. застосовуватимуть хмарне програмування, обробку Big Data та електронну комерцію. Очікується, що у галузі цифрової інформації, у комунікаціях, фінансових, транспортних, медичних послугах буде затребуваний штучний інтелект, у видобувній галузі та металургії – обробка Big Data, у галузі державного управління – кодування та шифрування даних.

Трансформація топ-10 soft skills, сформульованих експертами Всесвітнього економічного форуму, за останні роки представлена у табл. 2.13.

Таблиця 2.13. – Soft Skills фахівця, сформульовані експертами Всесвітнього економічного форуму

| № у рейтингу | 2015 рік   | 2020 рік   | 2025 рік  |
|--------------|--|--|---|
| 1            | Комплексне вирішення проблем (Complex problem solving)       | Комплексне вирішення проблем (Complex problem solving)       | Аналітичне мислення та інновації (Analytical thinking and innovation)                 |
| 2            | Координація з іншими (Coordinating with others)              | Критичне мислення (Critical thinking)                        | Активне навчання (Active learning and learning strategies)                            |
| 3            | Управління людьми (People management)                        | Творчість (Creativity)                                       | Комплексне вирішення проблем (Complex problem-solving)                                |
| 4            | Критичне мислення (Critical thinking)                        | Управління людьми (People management)                        | Критичне мислення та аналіз (Critical thinking and analysis)                          |
| 5            | Переговори (Negotiation)                                     | Координація з іншими (Coordinating with others)              | Стійкість до стресів та гнучкість (Resilience, stress tolerance, and flexibility)     |
| 6            | Контроль якості (Quality control)                            | Емоційний інтелект (Emotional intelligence)                  | Творчість, оригінальність та ініціативність (Creativity, originality, and initiative) |
| 7            | Орієнтація на обслуговування (Service orientation)           | Судження та прийняття рішення (Judgment and decision making) | Лідерство та соціальний вплив (Leadership and social influence)                       |
| 8            | Судження та прийняття рішення (Judgment and decision making) | Орієнтація на обслуговування (Service orientation)           | Міркування та вирішення проблем (Reasoning, problem-solving, and ideation)            |
| 9            | Активне прослуховування (Active listening)                   | Переговори (Negotiation)                                     | Емоційний інтелект (Emotional intelligence)   |
| 10           | Творчість (Creativity)                                       | Когнітивна гнучкість (Cognitive flexibility)                 | <b>Технологічне проєктування та програмування (Technology design and programming)</b> |

Світовий ринок праці вже з 2018 р. демонструє зростання попиту на дослідників даних, аналітиків, фахівців з машинного навчання та штучного інтелекту, розробників програмного забезпечення, спеціалістів з робототехніки, фахівців з

цифрової трансформації, а сьогодні до актуальних професій додалися *аналітики інформаційної безпеки, фахівці з автоматизації процесів, спеціалісти з інтернет-управління приладами*. Тому формування навичок чисельного моделювання та програмування у бухгалтерів допоможе сформувати конкурентоспроможного фахівця сьогодення та майбутнього.

У 2022 р. активне навчання, творчість, оригінальність та ініціативність піднімаються у рейтингу найбільш затребуваних навичок, а *обчислювальне мислення та програмування (Computational thinking and programming)* виходить на перше місце. До того ж сучасна тенденція ринку праці, що набула небувалого розвитку в останні роки, – *дистанціювання робочого місця*, також викликає потребу набуття ***IT-навичок, навичок чисельного моделювання та програмування***.

Практичний менеджмент наразі вимагає від економістів навичок організації досліджень експертною групою, зокрема щодо інформаційного забезпечення управлінських рішень на основі порівняльного аналізу фінансового стану і результатів діяльності підприємства у динаміці, з підприємствами галузі, регіону, національної та світової економіки, розробки тенденцій розвитку економічних явищ та процесів на найближчу перспективу та післявоєнних трендів, прорахунку впливу майбутніх змін податкового законодавства на конкурентну позицію суб'єкта господарювання тощо. В усіх цих випадках фахівці економічного профілю постають перед необхідністю широкого застосування математичного апарату, тож ***математичні soft skills*** бухгалтера завжди актуальні для вирішення фахових задач професійної діяльності.

Завдання фахової діяльності, що можуть бути розв'язані формально-математичними методами, представлені у табл. 2.14.

Прикладом використання математичних знань для розв'язання фахових економічних проблем може бути також ***побудова математичних моделей***:

1) *моделей міжгалузевого балансу* (статичних і динамічних) – для побудови систем матричних моделей підприємств;

2) *лінійно-програмних моделей* – для вирішення задач оптимізації логістики, вибору оптимальних рішень у сільськогосподарському виробництві, ефективного розвитку галузі та окремого підприємства;

3) *економіко-статистичних моделей* – для прогнозування розвитку економіки, наприклад, виробнича функція – для встановлення залежності кінцевого виходу продукції чи її вартості від використання різних факторів виробництва, ресурсів за видами тощо;

4) *моделей загальної економічної рівноваги* – для аналізу складних економічних процесів, у яких, з одного боку, моделюється процес виробництва в галузях економіки, а з іншого, – процес споживання за групами споживачів.

Таблиця 2.14. – Завдання облікової діяльності, що можуть бути розв’язані математичними методами

| Розділи математичних дисциплін               | Завдання фахової діяльності   |
|--|---|
| Аналітична геометрія                         | Побудова математичних моделей рівноваги ринку, рівноваги доходів і збитків підприємства, аналіз збитковості та прибутковості виробництва, рентабельність транспортних перевезень, співвідношення між затратами праці і виробничими фондами, задача про розподіл ринку збуту чи зон економічного впливу              |
| Матричні моделі                              | Складання балансу виробництва та розподілу продукції, міжгалузевого балансу виробництва для окремих регіонів, розрахунки технологічного-економічного плану підприємств  |
| Диференціальне числення                      | Знаходження оптимального значення показника: максимального прибутку від виробництва однорідної продукції чи різних видів продукції, мінімальних витрат, найвищої продуктивності праці, граничної корисності, економії ресурсів  |
| Диференціальні рівняння                      | Створення моделей економічної динаміки з відображенням взаємозв’язку в часі: визначення закономірності зміни вартості устаткування з урахуванням швидкості знецінення внаслідок амортизації, зростання виробництва з урахуванням інвестицій, задача вирівнювання цін за рівнем активу, модель інфляції і безробіття |
| Інтегральне числення                         | Обчислення середніх значень економічних функцій: приросту капіталу за відомими інвестиціями, ступеня нерівномірності розподілу доходів населення  |
| Основи математичного аналізу                 | Елементи фінансової математики: розрахунок простих і складних відсотків, інфляції, теперішньої вартості грошових потоків, фінансової ренти, амортизації боргу, економічна оцінка інвестиційних проектів   |
| Теорія ймовірностей і математична статистика | Розрахунок імовірностей банкрутства підприємства, своєчасності повернення позик банку, прогнози випадкових подій і процесів   |

### ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Які форми організації обліку характерні для вітчизняних малих підприємств?
2. Якими є цілі державного регулювання вітчизняного обліку?
3. Які напрями державного регулювання обліку в Україні можливі у повоєнній економіці?
4. Які регламенти державного регулювання обліку були скоректовані у зв’язку з воєнним станом в Україні?
5. Чому існують різні органи методологічного регулювання обліку в Україні?
6. Чим відрізняються наявні типи вітчизняних облікових стандартів?
7. Чому існує кілька різновидів вітчизняних національних планів рахунків?
8. Чим викликана потреба у міжнародній стандартизації обліку та звітності?
9. Як класифікація підприємств впливає на регулювання їх обліку?

10. Які організаційні форми бухгалтерського обліку відповідають підприємствам, що становлять суспільний інтерес в Україні? Чому?
11. Чим схожі структури Положення про бухгалтерську службу та Посадової інструкції бухгалтера?
12. Як визначити оптимальну чисельність облікового персоналу на підприємстві?
13. Чим відрізняються обов'язки та відповідальність бухгалтера і головного бухгалтера?
14. Які soft skills бухгалтера актуальні у цифровій економіці?
15. Як, на ваш погляд, зміняться вимоги до компетентностей облікових працівників у повоєнній економіці України?

## ТЕМА 3. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

### *3.1. Місце облікової політики в регулюванні діяльності підприємства.*

### *3.2. Облікова політика як інструмент організації обліку.*

#### *3.1. Місце облікової політики в регулюванні діяльності підприємства*

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», **облікова політика** являє собою сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Обов'язок вести бухгалтерський облік та розробляти облікову політику мають усі суб'єкти господарювання незалежно від їх правового статусу, сфери діяльності, розміру та інших особливостей. За своїм визначенням саме облікова політика повинна забезпечити досягнення основної мети бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності – надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Інакше кажучи, *облікова політика* – це набір принципів, методів, процедур, заходів, що забезпечує ефективний обліковий цикл конкретного підприємства через врахування його особливостей, цілей, тактичних і стратегічних завдань. Кожен суб'єкт господарської діяльності має особливості, які зумовлюють вибір тих чи інших способів і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку. Так, галузева приналежність обумовлює побудову робочого плану рахунків, методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції тощо.

**Факторами**, які впливають на облікову політику, є:

– *форма власності та організаційно-правовий статус* підприємства (державне, приватне, акціонерне товариство тощо);

– *галузева приналежність та вид економічної діяльності*, що зумовлюють особливості та умови облікової роботи (промисловість, будівництво, торгівля, сільське господарство тощо);

– *поточні й довгострокові цілі* підприємництва, *стратегія* фінансово-господарського розвитку (залучення додаткових фінансових ресурсів, зміцнення конкурентних позицій на ринку, здійснення інвестиційних програм, підвищення котирувань акцій);

– *особливості діяльності* – виробничої (технологічна структура, споживані ресурси), комерційної (організація постачання і збуту, системи і форми розрахунків, відносини з покупцями), фінансової (відносини з банками, іншими фінансовими інститутами, податковою системою), управлінської (структура, матеріально-технічне забезпечення обліково-аналітичної роботи підприємства, система інформа-

ційного забезпечення, рівень забезпеченості кваліфікованими обліковими працівниками, умови організації та стимулювання праці, відповідальності);

– *конкретна господарська ситуація.*

Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики законодавчо обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка представлена переліком методик та процедур, що визначають дозволені альтернативні варіанти – конкретні способи оцінки, калькуляції, склад бухгалтерських рахунків тощо.

Облікова політика є *інструментом*, який дає змогу власникам максимально задовольнити свої потреби в інформації для управління своєю власністю. До того ж через вибір елементів облікової політики *укладачі звітності здійснюють вплив* на показники діяльності підприємства (собівартість, прибуток, коефіцієнт зносу основних засобів, рентабельність, коефіцієнт автономії тощо) і відповідно *на рішення, які приймають на основі інформації звітності її користувачі.*

Теоретично *вплив облікової політики підприємства на оподаткування* неприпустимий. Держава не зацікавлена у створенні механізмів, які дають змогу за допомогою вибору моделі відображення фактів господарського життя в обліку впливати на рівень платежів до бюджету, які здійснюють платники податків. Однак через те, що сучасний облік формує як чітко визначальні, так і оціночні показники, які певною мірою використовуються для розрахунку податків, у підприємства виникає можливість шляхом вибору методів оцінки та групування впливати на розмір податкових платежів.

*Головне призначення облікової політики* – встановити оптимальні для конкретного підприємства методи обліку та на їх підставі скласти фінансову звітність, яка відповідає *якісним характеристикам*, встановленим НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (див. табл. 3.1).

Таблиця 3.1. – Якісні характеристики інформації

| Назва          | Суть  |
|----------------|---|
| Зрозумілість   | Інформація, яка наводиться у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації   |
| Доречність     | Фінансова звітність повинна містити лише ту інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їх оцінки, зроблені у минулому  |
| Достовірність  | Фінансова звітність повинна бути правдивою, тобто не містити помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності  |
| Порівнюваність | Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди, а також фінансові звіти різних підприємств. Передумовою цього є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються |

| Назва                | Суть  |
|----------------------|---|
|                      | підприємством за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів  |
| Дотримання принципів | <p>Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням принципів:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– <i>автономності підприємства</i>, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників; тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;</li> <li>– <i>безперервності діяльності</i>, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства, зважаючи на припущення, що його діяльність триватиме далі;</li> <li>– <i>періодичності</i>, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності;</li> <li>– <i>історичної (фактичної) собівартості</i>, що визначає пріоритет оцінки активів з огляду на витрати на їх виробництво та придбання;</li> <li>– <i>нарахування</i>, згідно з яким доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від часу надходження або сплати грошових коштів (грошей);</li> <li>– <i>повного висвітлення</i>, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;</li> <li>– <i>послідовності</i>, який передбачає постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;</li> <li>– <i>обачності</i>, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів та доходів підприємства;</li> <li>– <i>превалювання сутності над формою</i>, за яким операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише з огляду на юридичні форми;</li> <li>– <i>єдиного грошового вимірника</i>, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці</li> </ul> |

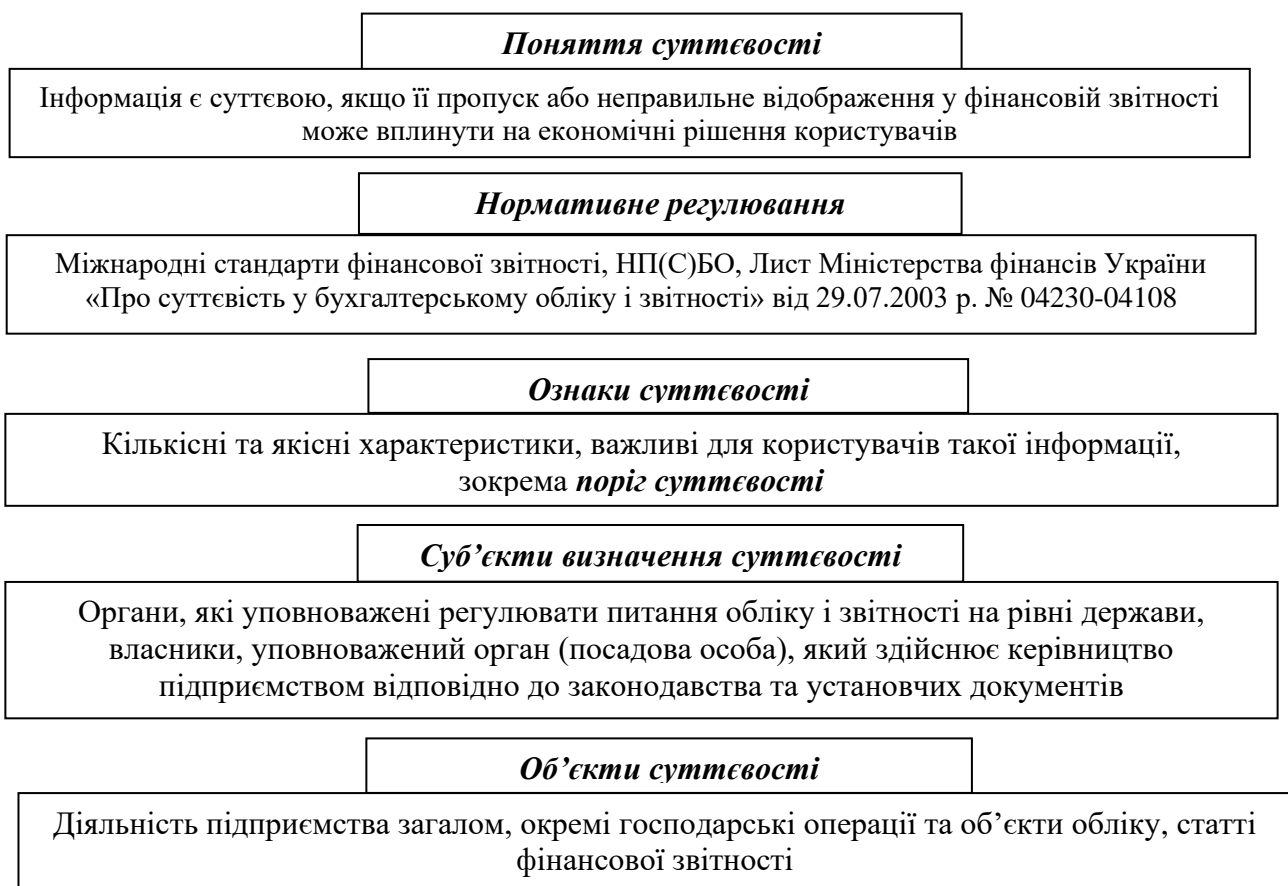
Принцип повного висвітлення реалізується через *суттєвість*, яка також впливає на доречність інформації. Суттєвість виступає певним порогом або критерієм розмежування, а не якісною характеристикою інформації, тим паче – не принципом бухгалтерського обліку. Визначення її порогу в обліковій політиці необхідне для вирішення таких *завдань*:

- формування окремих об'єктів обліку (активів, зобов'язань, власного капіталу) з метою визнання статей Балансу;
- формування окремих видів доходів та витрат з метою формування статей Звіту про фінансові результати;
- формування кількісної ознаки зміни вартості необоротних активів з метою їх переоцінки або визначення втрат (доходів) від зменшення (поновлення) корисності;
- формування кількісних ознак для класифікації орендних операцій (операційна та фінансова оренда);
- формування звітних сегментів;

- формування кількісних ознак для визначення подібних активів;
- формування інших кількісних ознак, які необхідні для визначення елементів (статей) фінансової звітності підприємства тощо.

Застосування критеріїв суттєвості до підприємства загалом передбачає можливість використання *спрощеної системи бухгалтерського обліку* та звітності підприємством, обсяги діяльності якого нижче встановленого законодавством порогу суттєвості.

Основні позиції щодо ідентифікації суттєвості інформації вітчизняних підприємств представлені на рис. 3.1.



*Рисунок 3.1. Логіко-структурна схема визначення суттєвості інформації вітчизняними підприємствами*

Суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів обліку визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативними документами.

**Рекомендації** щодо визначення порогу суттєвості для окремих об'єктів обліку представлені у табл. 3.2.

Застосування суттєвості для наведення статей у фінансовій звітності здійснюється, якщо форми фінансової звітності не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або іншими нормативно-правовими актами.

Таблиця 3.2. – Рекомендації щодо визначення порогу суттєвості для окремих об'єктів обліку

| Об'єкт   | Поріг суттєвості                               | Базовий показник для визначення порогу   |
|--|--|--|
| Окремі об'єкти обліку активів, зобов'язань і власного капіталу   | до 5 %   | Підсумок відповідно всіх активів усіх зобов'язань і власного капіталу  |
| Окремі види доходів і витрат   | до 2 %   | Чистий прибуток (збиток) підприємства  |
| Переоцінка або зменшення корисності об'єктів обліку  | до 1 %   | Чистий прибуток (збиток) підприємства  |
|  | до 10 %  | Відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості  |
| Окремі види доходів, витрат і відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку неприбуткових організацій | до 0,5 %                                       | Сума надходжень на провадження статутної діяльності  |
| Строк оренди для визнання оренди фінансовою  | до 75 %  | Строк корисного використання об'єкту оренди  |
| Визначення звітного сегмента   | до 10 %  | Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента або активів усіх сегментів підприємства   |
| Визначення подібних активів  | не більше 10 %                                 | Різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну  |
| Інші господарські операції та об'єкти обліку   | у межах 1–10 %                                 | Обсяг діяльності підприємства, характер впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та якісних чинників, які можуть впливати на визначення порогу суттєвості   |
| Статті фінансової звітності за нествановленими формами фінансової звітності  | частка відповідної статті у базовому показнику | За базовий показник рекомендується:<br>– для статей Балансу – сума власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань;<br>– для статей Звіту про фінансові результати – сума прибутку (збитку) від операційної діяльності або сума доходу, або витрат за звітний період;<br>– для статей Звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або витрачання) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період |

Кожну суттєву статтю треба наводити у фінансовій звітності окремо, а несуттєві статті об'єднувати зі статтями, подібними за характером або функціями. Суттєвість статті визначається її величиною і характером, що розглядається разом. Окремі, однакові за характером об'єкти бухгалтерського обліку доцільно об'єднувати в одну статтю, навіть якщо величина кожного виду об'єктів є суттєвою. Статті, які мають суттєву величину і відрізняються за характером або функціями, необхідно подавати окремо. Зокрема, не можна об'єднувати такі статті фінансової

звітності: монетарні та немонетарні; поточні та непоточні; операційні та неопераційні; відсоткові та невідсоткові. Стаття, яка не є суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності.

Критерії суттєвості для цілей *управлінського обліку* законодавчими актами та нормативними документами не передбачено. Суттєвість такої інформації визначається керівництвом підприємства і залежить від рівня його професійного судження.

Основними засадами формування та реалізації облікової політики є також *загальні вимоги до облікової політики*, представлені у табл. 3.3.

Таблиця 3.3. – Загальні вимоги до облікової політики підприємства

| Назва                       | Суть вимоги  |
|-----------------------------|--|
| Законність                  | Обрані або розроблені методичні прийоми, способи й процедури організації та ведення обліку суб'єкта господарювання не повинні суперечити чинному законодавству   |
| Адекватність                | Облікова політика підприємства повинна відповідати особливостям умов та специфіці його діяльності  |
| Ефективність                | Витрати на впровадження або розробку певного елемента облікової політики підприємства не повинні перевищувати ефекту від його впровадження (розробки)  |
| Єдність                     | Облікова політика суб'єкта господарювання повинна бути єдиною незалежно від кількості підрозділів, філій або підприємств. Це забезпечить можливість порівнювати та аналізувати дані в межах корпорацій, холдингів, асоціацій                             |
| Гласність                   | Облікова політика повинна доводитись до відома внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації для отримання ними уявлення про використані способи формування даних  |
| Системність                 | Облікова політика розглядається як штучно створений функціональний складник виробничої системи, яка виконує функції, пов'язані зі збором, класифікацією, обробкою, аналізом і формуванням звітності  |
| Комплексність               | Під час формування облікової політики необхідно вивчати і оцінювати події не ізольовано, а за сукупним впливом на систему технологічних, економічних, політичних, екологічних, організаційних, соціальних факторів                                       |
| Науковість та обґрунтування | Спеціалісти мають розробляти облікову політику підприємства на основі знання законів виробництва та новітніх інформаційних технологій  |
| Планомірність і динамізм    | Облікова політика має бути націлена на вирішення не лише поточних, але й довгострокових, стратегічних задач розвитку підприємства  |
| Профілактика                | Розробка під час формування облікової політики спеціальних, попередньо передбачених процедур і конкретних заходів, які дадуть змогу спрогнозувати нормальне функціонування виробничої системи і попередити перешкоди в розвитку підприємства             |
| Селекція                    | Відмова від зайвої облікової інформації, яка ускладнює організацію її збору, обробки, аналізу, підвищує трудомісткість цих процесів, гальмує прийняття управлінських рішень, знижує ефективність функціонування всієї інформаційної системи підприємства |

| Назва                | Суть вимоги  |
|----------------------|--|
| Сумісність інтересів | Під час формування облікової політики необхідно пам'ятати, що підприємство є елементом державної системи, керується нормативними актами, користується державними ресурсами, пільгами |

### 3.2. Облікова політика як інструмент організації обліку на підприємстві

Ключовою проблемою під час розробки облікової політики є визначення її *структурних елементів* – об'єктів та елементів. Під *об'єктом* облікової політики підприємства розуміють будь-яку норму або позицію підприємства з організації та ведення бухгалтерського обліку, щодо якої є альтернативні варіанти. *Елемент* облікової політики підприємства – можливі методичні прийоми, способи та процедури, що обираються з альтернативних з урахуванням особливостей діяльності підприємства. Прикладом об'єкта облікової політики можуть бути основні засоби, елементами облікової політики, які йому відповідають, – метод нарахування амортизації, строк корисної експлуатації, ліквідаційна вартість основних засобів тощо.

Основні елементи облікової політики підприємства відповідно до вимог п. 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства (наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635) представлені у табл. 3.4.

Таблиця 3.4. – Основні елементи облікової політики підприємства

| Об'єкти облікової політики | Елементи облікової політики   |
|----------------------------|---|
| Запаси                     | – методи оцінки вибуття запасів;<br>– періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;<br>– порядок обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;<br>– визначення одиниці аналітичного обліку запасів   |
| Необоротні активи          | – методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів, інвестиційної нерухомості (якщо обліковуються за первісною вартістю);<br>– вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА;<br>– підходи до переоцінки необоротних активів;<br>– підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;<br>– критерії розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості;<br>– дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу |
| Фінансові активи           | – дата визначення придбаних внаслідок систематичних операцій фінансових активів;<br>– періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань  |
| Витрати                    | – застосування класів 8 та 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;   |

| Об'єкти облікової політики | Елементи облікової політики  |
|----------------------------|--|
|                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>– перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;</li> <li>– перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);</li> <li>– база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;</li> <li>– підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду</li> </ul>   |
| Доходи                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>– порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;</li> <li>– порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом</li> </ul>  |
| Прибуток                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>– порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств)</li> </ul>   |
| Резерви                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>– метод обчислення резерву сумнівних боргів (у разі потреби – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності);</li> <li>– перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів</li> </ul>   |
| Звітність                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>– періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;</li> <li>– сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;</li> <li>– дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;</li> <li>– кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності;</li> <li>– підходи до класифікації пов'язаних сторін;</li> <li>– складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства;</li> <li>– спосіб складання звіту про рух грошових коштів</li> </ul> |

Процес формування облікової політики вимагає виконання аналітичних процедур, бачення перспектив розвитку підприємства, відповідального, професійного, зваженого, творчого підходу, тобто його якість багато в чому залежить від **суб'єктів формування облікової політики**.

Суб'єкт формування облікової політики під час вибору конкретного елемента повинен оцінити його вплив на показники фінансової звітності і, як наслідок, на аналітичні показники, з'ясувати, чи узгоджена зміна в аналітичних показниках із загальною концепцією розвитку підприємства, встановити відповідність реакції користувачів тактичним цілям підприємства. Треба врахувати, що процес вибору ускладнюється неможливістю точної кількісної оцінки реакції користувачів звітності на зміни аналітичних показників фінансового стану економічного суб'єкта, їх зіставлення з величиною впливу на податки та іншими економічними факторами.

**Процес формування облікової політики** підприємства передбачає встановлення осіб, відповідальних за розробку політики, термінів та алгоритму її формування, документального оформлення та порядку затвердження облікової політики підприємства.

**Структура облікової політики підприємства** відповідно до рівнів системи бухгалтерського обліку представлена у табл. 3.5.

Таблиця 3.5. – Структура облікової політики підприємства

| Складник       | Приклади  |
|----------------|---|
| Організаційний | Об'єкти, покликані забезпечити взаємозв'язок облікових підрозділів та облікової інформації:<br>– структура бухгалтерії;<br>– система обробки інформації;<br>– наявність та зміст внутрішніх регламентів бухгалтерського обліку;<br>– взаємодія бухгалтерії з іншими структурними підрозділами підприємства тощо   |
| Методологічний | Визначення способів ведення обліку об'єктів, які мають альтернативи, наприклад:<br>– критерії визнання елементів звітності;<br>– правила оцінки;<br>– критерії розмежування основних засобів та МНМА;<br>– порядок розрахунку амортизації основних засобів;<br>– критерії капіталізації витрат;<br>– порядок обліку та розподілу непрямих витрат;<br>– правила формування витрат та доходів |
| Технологічний  | Засоби реалізації методичного складника:<br>– форма обліку;<br>– робочий план рахунків;<br>– графік документообігу;<br>– організація внутрішнього контролю, зокрема, інвентаризаційної роботи, внутрішнього аудиту тощо   |

Логіко-структурна схема формування облікової політики підприємства представлена на рис. 3.2.

Створення системи документації, яка б забезпечувала охоплення та формалізацію вибраних елементів облікової політики за кожним її об'єктом, є заключним етапом формування облікової політики. Носієм облікової політики підприємства на практиці виступає *наказ* або *розпорядження* керівника, *Положення про облікову політику*, інша організаційно-розпорядча документація, внесення змін у яку здійснюється за потреби (за умови зміни внутрішніх або зовнішніх регламентів щодо організації, ведення обліку, складання звітності).

Вид та структура розпорядчих документів, що оформлюють облікову політику підприємства, нормативно не визначені. Зазвичай *Наказ про облікову політику підприємства* встановлює методологію та технологію обліку, а *Положення про облікову політику підприємства* – додатково правила організації та ведення обліку й внутрішнього контролю на підприємстві. Тому застосування наказу доцільне тільки у разі наявності на підприємстві Положення про організацію бухгалтер-

ського обліку. Недоречним є використання для оформлення облікової політики підприємства *розпорядження*, яке з позиції діловодства є актом оперативного управління посадової особи, видається у межах її компетенції, має обмежений термін дії та розповсюджується на обмежене коло посадових осіб.



Рисунок 3.2. Логіко-структурна схема формування облікової політики підприємства

Ефективна організація обліку на рівні підприємства вимагає доповнення документа про облікову політику *додатками*:

- бланками первинних документів;
- формами облікових реєстрів;

– структурою і складом підрозділів бухгалтерії та служб внутрішнього контролю (аудиту);

- посадовими інструкціями облікового персоналу;
- графіками документообігу;
- робочим планом рахунків;
- робочою кореспонденцією субрахунків тощо.

Можна наводити в додатках до наказу про облікову політику підприємства кореспонденцію рахунків, які включені до робочого плану, типові проводки з відображення в обліку операцій, найбільш поширених на цьому підприємстві, але тільки за умови стабільної законодавчої бази та наявності відпрацьованої методики обліку, інакше вони потребуватимуть постійних змін.

У розпорядчому документі про облікову політику наводяться **принципи, методи і процедури**, які використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких обліковими регламентами передбачено більш ніж один варіант, а також **попередні оцінки**, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Одноваріантні методи оцінки, обліку і процедур до такого розпорядчого документа включати недоцільно.

Для усунення дублювання інформації щодо окремих елементів облікової політики (які можуть бути зазначені в іншому документі) в документі про облікову політику можна використовувати посилання (наприклад, порядок розподілу прибутку, що є елементом облікової політики, зазначається в статуті підприємства).

Можлива структура Положення про облікову політику підприємства представлена у табл. 3.6.

Таблиця 3.6. – Структура Положення про облікову політику підприємства

| Назва розділу      | Зміст розділу   |
|--------------------|---|
| Загальні положення | <ul style="list-style-type: none"><li>– назва підприємства, його місцезнаходження;</li><li>– форма власності, організаційно-правова форма;</li><li>– наявність філій та інших виділених на окремий баланс підрозділів;</li><li>– види діяльності відповідно до установчих документів;</li><li>– інші відомості</li></ul>  |
| Організація обліку | <ul style="list-style-type: none"><li>– форма організаційної побудови бухгалтерської служби;</li><li>– встановлення відповідальності за організацію обліку на підприємстві, порядку призначення та звільнення головного бухгалтера, бухгалтерів;</li><li>– права, обов'язки головного бухгалтера, його заступників, працівників бухгалтерії (додаток – посадові інструкції);</li><li>– чинна нормативна база бухгалтерського обліку підприємства;</li><li>– організація внутрішнього контролю, зокрема інвентаризаційної роботи (додаток – склад комісії, графік проведення інвентаризації тощо);</li><li>– рівень централізації облікових робіт;</li></ul> |

| Назва розділу      | Зміст розділу   |
|--------------------|---|
|                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>– варіант організації управлінського обліку;</li> <li>– взаємовідносини центральної бухгалтерії з обліковим апаратом структурних підрозділів тощо</li> </ul>   |
| Методологія обліку | <p>визначення варіантів ведення обліку за об'єктами, наприклад, щодо виробничих запасів:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– уточнення умов виведення запасів зі складу активів;</li> <li>– порядок аналітичного обліку запасів;</li> <li>– порядок обліку ТЗВ, зокрема застосування окремого субрахунку;</li> <li>– методи оцінки запасів під час вибуття;</li> <li>– періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;</li> <li>– методика розрахунку чистої вартості реалізації запасів на дату балансу;</li> <li>– умови уцінки запасів тощо</li> </ul>  |
| Технологія обліку  | <ul style="list-style-type: none"> <li>– форми первинних документів (додаток – шаблони форм зі зразками заповнення);</li> <li>– графік документообігу (додаток – оперограми, документограми, зведені графіки руху документів за напрямками чи об'єктами обліку);</li> <li>– форма обліку (додаток – шаблони форм аналітичних та синтетичних облікових реєстрів із зразками заповнення);</li> <li>– робочий план рахунків (за потреби додаток – кореспонденція субрахунків);</li> <li>– порядок ведення аналітичного обліку;</li> <li>– форми звітності (додаток – зразки форм звітності з робочими інструкціями щодо їх заповнення);</li> <li>– графік складання та подання звітності із зазначенням відповідальних осіб;</li> <li>– порядок ведення архіву підприємства;</li> <li>– перелік працівників, які мають право підпису носіїв облікової інформації (додаток – список осіб із зразками підписів);</li> <li>– перелік матеріально відповідальних осіб (додаток – список осіб із зразками підписів);</li> <li>– перелік осіб, відповідальних за інформаційне забезпечення тощо</li> </ul> |
| Інші питання       | <ul style="list-style-type: none"> <li>– відповідальність за організацію безпеки інформації, за розголошення комерційної таємниці;</li> <li>– відповідальність за порушення порядку створення документів та реєстрів обліку;</li> <li>– порядок внесення змін до облікової політики;</li> <li>– організація підвищення кваліфікації бухгалтерів;</li> <li>– застосування методів наукової організації праці бухгалтерів</li> </ul>  |

Враховуючи те, що облікова політика повинна відповідати вимозі *єдності*, яка передбачає її використання всіма структурними підрозділами, документи з оформлення облікової політики повинні охоплювати всі структурні одиниці (якщо відсутні особливості окремих підрозділів). Водночас можлива ситуація, коли з метою упорядкування системи управління розробляється регламент підрозділу, в який включають тільки ті складники облікової політики, які необхідні для ведення обліку в цьому підрозділі.

*Доведення* норм облікової політики підприємства до безпосередніх виконавців забезпечується:

1) наявністю реквізиту «З Положенням (наказом) ознайомлений» документа про облікову політику, де зазначаються підписи всіх осіб, на яких покладене виконання облікових функцій; або

2) спрямуванням окремих положень документа про облікову політику структурним підрозділам у вигляді витягів за конкретними ділянками облікової роботи.

На основі принципу послідовності облікова політика підприємства має передбачати **постійне (із року в рік) застосування** прийнятих правил і процедур. Водночас зміна облікової політики є нормальним явищем, основні моменти її організації представлені у табл. 3.7.

Таблиця 3.7. – Організація зміни облікової політики

| Параметр   | Суть параметру  |
|--|---|
| Умови перегляду облікової політики                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>– зміна <i>статутних вимог</i>;</li> <li>– зміна <i>вимог органу</i>, який здійснює функції з державного регулювання методології обліку та звітності;</li> <li>– зміни облікової політики забезпечать <i>більш достовірне відображення</i> подій (господарських операцій) в обліку і звітності;</li> <li>– зміни мають бути <i>обґрунтовані</i></li> </ul>   |
| Спосіб відображення зміни облікової політики               | <ul style="list-style-type: none"> <li>– <i>ретроспективний</i> – через коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року та повторне надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів;</li> <li>– <i>перспективний</i> – зміни облікової політики поширюються на події та операції, що відбуваються після дати її зміни</li> </ul>  |
| Алгоритм дій за ретроспективного способу відображення змін | <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Складання бухгалтерської довідки.</li> <li>2. Здійснення проведень за субрахунком рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» у кореспонденції з рахунком класів 1–6.</li> <li>3. Коректування звітності за звітний рік: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Баланс – показник графи 3 «На початок звітного періоду» рядка 1420 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» та рядка, що кореспондує із цією сумою;</li> <li>– Звіт про фінансові результати – показник графи 4 «За аналогічний період попереднього року»;</li> <li>– Звіт про рух грошових коштів – показник графи «За аналогічний період попереднього року»;</li> <li>– Звіт про власний капітал – показник графи 7 рядка 4005 «Зміна облікової оцінки»;</li> <li>– Примітки до річної фінансової звітності – відповідні показники на початок року.</li> </ul> </li> <li>4. Складання виправленої звітності за попередні періоди</li> </ol> |
| Інформація звітності за здійснення змін облікової політики | <ul style="list-style-type: none"> <li>– причини та сутність змін;</li> <li>– сума коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;</li> <li>– факт повторного подання порівнянної інформації у фінансових звітах або недоцільність її перерахунку</li> </ul>   |
| Спосіб представлення змін у звітності                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>– в описовій формі у Примітках; або</li> <li>– додатком до фінансової звітності копії розпорядчого документа про встановлення або зміну облікової політики</li> </ul>  |

За НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» *не вважається зміною облікової політики* встановлення облікової політики для подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій, а також подій або операцій, які не відбувалися раніше. Якщо неможливо розрізнити зміну облікової політики та зміну облікових оцінок, то це розглядається і відображається як зміна облікових оцінок.

### ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Як облікова політика допомагає підвищити інвестиційну привабливість вітчизняного підприємства?
2. Які фактори впливають на облікову політику підприємства?
3. Яким є основне призначення облікової політики?
4. Як поняття суттєвості застосовується під час визначення облікової політики підприємства?
5. Хто встановлює поріг суттєвості для фінансової звітності підприємства? Які фактори під час цього враховуються?
6. Якими є рекомендації щодо порогу суттєвості для активів, зобов'язань і власного капіталу? Хто їх розробив?
7. Якими нормативними документами встановлюється поріг суттєвості для управлінського обліку?
8. Які загальні вимоги до облікової політики підприємства ви знаєте?
9. Чим відрізняються об'єкт та елемент облікової політики?
10. Які елементи облікової політики щодо запасів треба обов'язково визначити?
11. Як може бути модифікована логіко-структурна схема формування облікової політики для малого підприємства?
12. Яка структура облікової політики є доцільною для ефективної організації обліку на вітчизняному підприємстві?
13. Які додатки до наказу про облікову політику зазвичай формують вітчизняні підприємства?
14. Як відображаються у фінансовій звітності зміни в обліковій політиці?
15. Чим подібні і чим відрізняються зміни в обліковій політиці, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок минулого періоду?

## ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ

### 4.1. Організація документообігу.

### 4.2. Система захисту облікової інформації.

### 4.3. Диджитал-облік.

#### 4.1. Організація документообігу

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, інформація яких після перевірки первинних документів за формою і змістом переноситься до реєстрів бухгалтерського обліку. Це **забезпечує**:

- суцільний і безперервний облік усіх об'єктів;
- юридичне обґрунтування бухгалтерських записів;
- використання інформації для поточного контролю та оперативного керівництва господарської діяльністю;
- контроль за збереженням власності.

Згідно з законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» **документооборот (документообіг)** – це рух первинних документів з моменту їх складання підприємством або одержання від інших підприємств до передавання на зберігання в архів після прийняття до обліку.

**Етапами руху** первинного документа є *створення, перевірка, обробка, зберігання*. **Мета** організації документообігу – оптимізація операцій, які забезпечують рух документів в господарських процесах підприємства від формування первинних документів до звітів в інформаційній системі підприємства. **Завдання** документообігу – формалізація маршруту руху документів, зазначення часу обробки інформації, виключення дублювання інформації, визначення відповідальних підрозділів (посадових осіб) за створення, обробку, зберігання інформації та документів.

Ефективний документообіг на підприємстві має задовольняти такі **вимоги**:

- дотримання вимог законодавства щодо зберігання, обробки та передачі документів;
- впровадження стандартизованих процедур для забезпечення обміну документами в межах підприємства та із зовнішніми стейкхолдерами;
- захист інформації та документів від несанкціонованого доступу;
- використання електронних систем документообігу для автоматизації рутинних завдань та швидкого пошуку інформації;
- забезпечення можливості інтеграції систем документообігу з іншими інформаційними системами, як-от ERP (Enterprise Resource Planning), CRM (Customer Relationship Management) та ін.;

- встановлення процедур для зберігання та архівування документів відповідно до законодавчих вимог та внутрішніх політик підприємства;
- можливість відстеження історії змін документів, зокрема деталі доступу та модифікацій;
- оптимізація витрат на документальне забезпечення підприємства.

З метою упорядкування руху інформації наказом керівника підприємства встановлюється **графік документообігу**, в якому вказуються терміни створення (отримання від інших підприємств) документів, їх перевірки, обробки, архівування. Графік документообігу повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить первинний документ, мінімальний строк його знаходження в підрозділі, сприяти посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, оптимізації облікової роботи. Графік оформлюється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки, обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства та кожним виконавцем із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт (**оперограма** чи **документограма**). **Контроль** за дотриманням виконавцями графіка документообігу на підприємстві здійснюється головним бухгалтером.

Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку (наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88) **первинними документами** є документи, створені у паперовій або в електронній формі, які містять відомості про господарські операції, а **реєстрами бухгалтерського обліку (обліковими реєстрами)** – носії інформації, складені у паперовій або в електронній формі, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

Основними напрямками удосконалення форм первинних документів є їх **уніфікація** (приведення чогось до єдиної системи, форми) та **стандартизація** (встановлення і застосування стандартів – зразків, моделей, прийнятих за вихідні, для зіставлення з ними інших подібних об'єктів). **Уніфікована форма документа** являє собою затверджену сукупність **реквізитів** (змістових блоків чи частин інформації): **обов'язкових** (визначених законодавчо) та **додаткових** (обумовлених управлінськими потребами), розташованих у певному порядку на носії інформації.

Відповідно до закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» первинні документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі **обов'язкові реквізити**: назву документа (форми); дату складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади і прізвища (крім первинних документів, вимоги до яких встановлюються Національним банком України) осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правиль-

ність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Залежно від характеру господарської операції та технології обробки облікової інформації до первинних документів можуть включатися **додаткові реквізити** (печатка, номер документа, підстава для здійснення операції тощо).

Неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо.

Бухгалтерія працює з документами різних міжгалузевих уніфікованих систем документації: системою первинної облікової документації; системою фінансової, первинної, звітної бухгалтерської документації; системою розрахунково-грошової документації; системою організаційно-розпорядчої документації. **Факторами**, які впливають на вибір форм первинних документів, є нормативні вимоги, наявність технічних засобів створення документів та автоматизованих систем їх обробки, а також унормованої методики сприйняття первинних даних.

**Додаткові вимоги** до первинних документів про касові і банківські операції, рух цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей та інших облікових об'єктів можуть встановлюватися нормативно-правовими актами. У випадках, установлених законодавством та відповідними органами державної влади України, бланки первинних документів можуть бути віднесені до **бланків суворої звітності**. Останні друкуються за зразками типових або спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері організації та контролю за виготовленням документів суворої звітності, із обов'язковим друкуванням на бланках квитанцій, білетів, талонів, абонементів тощо їх номінальної вартості. Всі бланки суворої звітності підлягають нумерації, спосіб нанесення якої (нумератором, типографським способом) встановлюють відповідні органи державної влади, а також мають певні елементи захисту, зазвичай водяні знаки тощо.

Первинні документи, створені автоматично в електронній формі програмним забезпеченням, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови наявності **накладеного електронного підпису чи печатки** з дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Розробка підприємством ефективних форм первинних документів можливо за дотримання такої **послідовності**:

- 1) першочергово визначте призначення документа, кількість його примірників, маршрут руху;

2) розробіть структуру документа, розмістивши елементи інформації логічно, у взаємозв'язку, відповідно до їх важливості, врахувавши вимоги законодавства щодо обов'язкових реквізитів та управлінські потреби – щодо додаткових, оберіть чіткий та зручний дизайн;

3) сформууйте механізми контролю якості для автоматичного виявлення помилок у введеній інформації;

4) надайте інструкції або пояснення щодо заповнення форми;

5) періодично перевіряйте та оновлюйте форму відповідно до змін у законодавстві та актуальних управлінських потреб.

Як уже вказувалося, **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, але не менше трьох років**, несе **уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник** відповідно до законодавства та установчих документів. Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого строку. **Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів** і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть **особи, які склали та підписали ці документи**.

За законом «Про електронні документи та електронний документообіг» суб'єкти електронного документообігу повинні **зберігати електронні документи на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях**.

**Строк зберігання** електронних документів на електронних носіях інформації повинен бути **не меншим від строку**, встановленого законодавством для відповідних документів на папері.

У разі неможливості зберігання електронних документів на електронних носіях інформації протягом строку, встановленого законодавством для відповідних документів на папері, суб'єкти електронного документообігу повинні вживати заходів щодо **дублювання документів на кількох електронних носіях інформації та здійснювати їх періодичне копіювання** відповідно до порядку обліку та копіювання документів, встановленого законодавством.

Якщо неможливо виконати зазначені вимоги, **електронні документи повинні зберігатися у вигляді копії документа на папері (у разі відсутності оригіналу цього документа на папері)**. Під час копіювання електронного документа з електронного носія інформації обов'язково здійснюється перевірка цілісності даних на цьому носії. До того ж відповідно до закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у разі складання та зберігання первинних документів і

регістрів бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів оброблення інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок **виготовити їх копії на паперових носіях** на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

Копії первинних документів та регістрів бухгалтерського обліку можуть бути **вилучені** у підприємства лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством. **Вилучення оригіналів** таких документів та регістрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством.

Під час складання документів вручну необхідно керуватися такими загальними **правилами**:

- заповнювати документ на бланку темним чорнилом;
- суворо дотримуватися встановленої форми і реквізитів документа;
- точно і ясно викладати зміст документа;
- чітко і розбірливо писати текст і цифри;
- незаповнені графи в бланку документа прокреслювати;
- суму в грошових документах зазначати цифрами та літерами;
- підписувати документ розбірливо, вказуючи посаду особи, яка його підписала.

Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку у тексті та цифрових даних первинних документів, регістрів бухгалтерського обліку і звітності **підчистки і необумовлені виправлення** не допускаються. **Помилки** в первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку, що складені у паперовій формі, виправляються так:

**1) способом «червоного сторно»** – внесення неправильного запису (кореспонденції рахунків чи суми) червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо, що означає від'ємні числа, які в підсумку вираховуються, одночасно пастою кулькових ручок тощо темного кольору здійснюється запис із зазначенням правильної кореспонденції рахунків чи суми;

**2) способом додаткових бухгалтерських проведень;**

**3) коректурним способом** – закреслення неправильного тексту або цифри однією рисою так, щоб можна було прочитати виправлене, надписуванням над закресленим правильного тексту або цифри.

Виправлення помилки у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку, що складені у паперовій формі, повинно бути обумовлено **надписом «виправлено» та підтверджено підписами осіб, які підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення.** У документах, якими оформлені **касові і банківські операції та операції з цінними паперами**, виправлення **не допускається.**

Помилки в первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку, що складені в **електронній формі**, виправляються способом «сторно» або додаткових бухгалтерських проведеннь. У первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку, що складені в електронній формі, під час виправлення помилок має бути збережена інформація, яка виправляється, та міститися відомості про дату виправлення, посади і прізвища осіб, особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які склали виправлений електронний документ.

Виправлення вносяться до первинних документів та регістрів бухгалтерського обліку **в тому звітному періоді, у якому виявлені помилки**.

Відповідальні особи надають документи в бухгалтерію для перевірки і є присутніми під час самої перевірки. **Методами документальної перевірки** можуть бути: формальна, нормативно-правова, арифметична, зустрічна перевірка, взаємний контроль, перевірка за змістом господарських операцій, експертна, логічна перевірка, перевірка шляхом зворотного нарахування, контрольні порівняння, оцінка документів за даними кореспондуючих рахунків, аналітична перевірка. Після перевірки документи **затверджуються** головним бухгалтером або керівником підприємства і передаються на **бухгалтерську обробку** – підготовку документів для запису сум господарської операції на рахунках бухгалтерського обліку (синтетичний та аналітичний облік). **Стадії обробки** документів:

- *групування* за обліковими об'єктами, підрозділами, часовими періодами тощо;
- *таксування* – визначення грошової оцінки операцій, зафіксованих у документах у натуральних величинах;
- *контрування* – визначення й запис кореспондуючих рахунків за господарськими операціями, відображеними в документі;
- *внесення* інформації в аналітичні та синтетичні облікові регістри.

У разі **виявлення невідповідності** вимогам законодавства первинний документ з письмовим обґрунтуванням передається керівнику підприємства і до письмового рішення керівника не приймається до виконання.

Первинні документи, що пройшли обробку, повинні мати **відмітку**, яка виключає можливість їх повторного використання: за ручної обробки – дату запису в регістр бухгалтерського обліку, за обробки електронними засобами – відтиск штампу оператора, відповідального за їх обробку, або іншу відмітку, придатну для її оброблення електронними засобами. Усі документи, що додаються до прибуткових та видаткових касових ордерів, а також документи, що стали підставою для нарахування заробітної плати та інших подібних виплат, підлягають обов'язковому погашенню штампом або ручним надписом **«Одержано»** чи **«Сплачено»** із зазначенням дати (числа, місяця, року).

Первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку, що пройшли обробку, бухгалтерська та інша звітність підлягають **обов'язковій передачі до архіву**. До цього моменту носії інформації зберігаються в бухгалтерській службі у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером. Бланки суворої звітності повинні зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях, що забезпечують їх схоронність.

Первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, бухгалтерська та інша звітність, створені у формі **електронного документа**, повинні зберігатися на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях, та протягом строку, що не повинен бути меншим від строку, встановленого для відповідних документів на папері.

**Строк зберігання** первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, бухгалтерської та іншої звітності в архіві підприємства, установи визначається згідно з нормативно-правовим актом з питань визначення строків зберігання документів, затвердженим центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері архівної справи і діловодства.

Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементації міжнародного стандарту автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки» від 20.03.2023 р. № 2970-ІХ встановлює **терміни**, протягом яких платники податків зобов'язані зберігати документи та інформацію, пов'язані із виконанням вимог законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, як встановлені законодавством строки, але **не менше**:

– 2 555 днів (**7 років**) – для документів та інформації, необхідних для податкового контролю відповідно до ст. 39 і 39-2 ПКУ (п. 44.3.1 ПКУ);

– 1 825 днів (**5 років**) – для первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством, що складаються особами, визначеними п. 133.1, пп. 133.2.2 та п. 133.4 ПКУ, а також юридичними особами, які обрали спрощену систему оподаткування, за винятком документів, до яких застосовується більш тривалий строк зберігання згідно з пп. 44.3.1 ПКУ (п. 44.3.2 ПКУ);

– 1 095 днів (**3 роки**) – для інших документів, на які не поширюються вимоги пп. 44.3.1 та 44.3.2 ПКУ (п. 44.3.3 ПКУ);

– 1 095 днів (**3 роки**) – для документів, пов'язаних з виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, включаючи дозвільні документи (п. 44.3.4 ПКУ).

Приклади документів зазначених груп наведені у табл. 4.1.

Зберігання первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, що пройшли обробку і були підставою для складання звітності, а також бухгалтер-

ської та іншої звітності, оформлення і передачу їх до архіву *забезпечує головний бухгалтер* підприємства.

Таблиця 4.1. – Приклади документів і терміни їх зберігання

| Види документів   | Приклади документів   | Строк зберігання     |
|---|---|----------------------|
| Документи та інформація, необхідні для податкового контролю відповідно до ст. 39 і 39-2 ПКУ   | Документація з трансфертного ціноутворення; звіт про КІК; повідомлення про набуття або припинення участі у контрольованих іноземних компаніях; інші документи   | 2 555 днів (7 років) |
| Первинні документи, реєстри обліку, фінансова звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством, що складаються особами, визначеними п. 133.1, пп. 133.2.2 та п. 133.4 ПКУ, а також юридичними особами, які обрали спрощену систему оподаткування, за винятком документів, до яких застосовується більш тривалий строк зберігання згідно з пп. 44.3.1 ПКУ | Видаткова накладна; акт приймання виконаних робіт (послуг); касові ордери (прибутковий та видатковий); баланс; звіт про фінансові результати; звіт про рух грошових коштів; звіт про власний капітал; податкова накладна; декларація з податку на прибуток; декларація з ПДВ тощо | 1 825 днів (5 років) |
| Інші документи, на які не поширюються вимоги пп. 44.3.1 та 44.3.2 ПКУ   | Первинні документи та звітність ФОП, інші документи   | 1 095 днів (3 роки)  |
| Документи, пов'язані з виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, включаючи дозвільні документи  | Ліцензії на право оптової торгівлі паливом, на роздрібну торгівлю алкогольними напоями (тютюновими виробами); дозвіл на виконання робіт підвищеної небезпеки; контрольні стрічки РРО / ПРРО тощо  | 1 095 днів (3 роки)  |

**Видача** первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, бухгалтерської та іншої звітності з бухгалтерської служби і з архіву підприємства працівникам інших структурних підрозділів може провадитися за рішенням головного бухгалтера, керівника підприємства, контролюючих, правоохоронних, судових органів відповідно до законодавства.

**У разі зникнення** або знищення первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку і звітності керівник підприємства письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх зникнення або знищення. Для участі в роботі комісії запрошуюються представники слідчих органів, охорони, державного пожежного нагляду тощо. Результати роботи комісії оформлюються актом, який затверджується керівником підприємства. Копія акта надсилається органу, в сфері управління якого перебуває підприємство, територіальним органам

центральных органів виконавчої влади, які реалізують державну податкову політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державну митну політику, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань митної справи, місцевому фінансовому органу – відповідно до законодавства.

Під час зберігання документів необхідно дотримуватися таких **правил**:

- первинні документи зберігати окремо від реєстрів бухгалтерського обліку;
- кожну партію первинних документів за поточний місяць, що належать до певного реєстру, комплектувати окремо і супроводжувати довідкою для архіву;
- касові документи, авансові звіти, виписки банку з прикладеними до них первинними документами після закінчення поточного місяця переплітати і прошнуровувати;
- кожній справі давати заголовок;
- під час складання справи враховувати встановлені терміни зберігання документів;
- справи формувати відповідно до затвердженої на підприємстві номенклатури.

#### **4.2. Система захисту облікової інформації**

Відповідно до Закону України «Про інформацію» від 02.10.1992 р. № 2567-ХІІ **інформація** – це будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді.

Види інформації та пов'язані з ними дефініції, визначені вказаним законом, а також Законом України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2011 р. № 2939-VI та Господарським кодексом України, представлені у табл. 4.2. Порядок віднесення інформації до таємної або службової, а також порядок доступу до неї регулюються законами. До інформації з обмеженим доступом не можуть бути віднесені, зокрема відомості щодо діяльності державних та комунальних унітарних підприємств, господарських товариств, у статутному капіталі яких більше 50 % акцій (часток) належать державі або територіальній громаді, а також господарських товариств, 50 і більше відсотків акцій (часток) яких належать господарському товариству, частка держави або територіальної громади в якому становить 100 %, що підлягають обов'язковому оприлюдненню відповідно до закону. Склад і обсяг відомостей, що становлять комерційну таємницю, спосіб їх захисту визначаються суб'єктом господарювання відповідно до закону.

Таблиця 4.2. – Види інформації відповідно до законодавства

| Назва   | Визначення   |
|---|--|
| Публічна інформація   | Відображена та задокументована будь-якими засобами та на будь-яких носіях інформація, що була отримана або створена в процесі виконання суб'єктами владних повноважень своїх обов'язків, передбачених чинним законодавством, або яка знаходиться у володінні суб'єктів владних повноважень, інших розпорядників публічної інформації, визначених законодавчо |
| Відкрита інформація   | Публічна інформація, крім випадків, встановлених законом   |
| Інформація з обмеженим доступом:<br>1) конфіденційна                | Інформація про фізичну особу, інформація, доступ до якої обмежено фізичною або юридичною особою, крім суб'єктів владних повноважень, інформація, визнана такою на підставі закону. Така інформація може поширюватися за згодою відповідної особи у визначеному нею порядку відповідно до передбачених нею умов, якщо інше не встановлено законом             |
| 2) таємна   | Інформація, доступ до якої обмежується відповідно до законодавства, і розголошення якої може завдати шкоди особі, суспільству і державі. Вона містить державну, професійну, банківську таємницю, таємницю слідства, іншу передбачену законом таємницю  |
| 3) службова   | Інформація, що міститься в документах суб'єктів владних повноважень, які становлять внутрішню службову кореспонденцію та інформація, зібрана в процесі оперативно-розшукової, контррозвідальної діяльності, у сфері оборони країни, яку не віднесено до державної таємниці   |
| Комерційна таємниця   | Відомості, пов'язані з виробництвом, технологією, управлінням, фінансовою та іншою діяльністю суб'єкта господарювання, що не є державною таємницею, розголошення яких може завдати шкоди інтересам суб'єкта господарювання   |
| Неправомірне збирання відомостей, що становлять комерційну таємницю | Добування протиправним способом зазначених відомостей, якщо це завдало чи могло завдати шкоди суб'єкту господарювання  |
| Розголошення комерційної таємниці                                   | Ознайомлення іншої особи без згоди особи, уповноваженої на те, з відомостями, що відповідно до закону становлять комерційну таємницю, особою, якій ці відомості були довірені у встановленому порядку або стали відомі у зв'язку з виконанням службових обов'язків, якщо це завдало чи могло завдати шкоди суб'єкту господарювання                           |
| Схиляння до розголошення комерційної таємниці                       | Спонування особи, якій були довірені у встановленому порядку або стали відомі у зв'язку з виконанням службових обов'язків відомості, що відповідно до закону становлять комерційну таємницю, до розкриття цих відомостей, якщо це завдало чи могло завдати шкоди суб'єкту господарювання   |
| Неправомірне використання комерційної таємниці                      | Впровадження у виробництво або врахування під час планування чи здійснення підприємницької діяльності без дозволу уповноваженої на те особи неправомірно здобутих відомостей, що становлять відповідно до закону комерційну таємницю   |

За неправомірне збирання, розголошення або використання відомостей, що є комерційною таємницею, винні особи несуть **відповідальність**, встановлену законом:

*1) адміністративну* – визначена Кодексом України про адміністративні правопорушення і передбачає штрафи за отримання, використання, розголошення комерційної таємниці, конфіденційної інформації з метою заподіяння шкоди діловій репутації або майну іншого підприємця;

*2) кримінальну* – визначена Кримінальним кодексом України за:

– умисні дії, спрямовані на отримання відомостей, що становлять комерційну або банківську таємницю, з метою розголошення чи іншого використання цих відомостей, а також незаконне їх використання, якщо це спричинило істотну шкоду суб'єктові господарської діяльності, – караються штрафом від 3 000 до 8 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян;

– умисне розголошення комерційної або банківської таємниці без згоди її власника особою, якій ця таємниця відома у зв'язку з професійною або службовою діяльністю, якщо воно вчинене з корисливих чи інших особистих мотивів і завдало істотної шкоди суб'єкту господарської діяльності, – карається штрафом від 1 000 до 3 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Особа, яка протиправно використовує комерційну інформацію, що належить суб'єкту господарювання, зобов'язана відшкодувати завдані йому такими діями збитки відповідно до закону. Особа, яка самостійно і добросовісно одержала інформацію, що є комерційною таємницею, має право використовувати цю інформацію на свій розсуд.

Суб'єкт господарювання, що є власником технічної, організаційної або іншої комерційної інформації, *має право на захист* від незаконного використання цієї інформації третіми особами, за умов, що ця інформація має комерційну цінність у зв'язку з тим, що вона невідома третім особам і до неї немає вільного доступу інших осіб на законних підставах, а власник інформації вживає належних заходів до охорони її конфіденційності. Строк правової охорони комерційної таємниці обмежується часом дії сукупності зазначених у умов.

*Захист інформації* – це сукупність правових, адміністративних, організаційних, технічних та інших заходів, що забезпечують збереження, цілісність інформації та належний порядок доступу до неї. *Завдання* організації захисту та безпеки даних в бухгалтерії полягає в розробці переліку відомостей, які становлять комерційну таємницю та є конфіденційними, створенні режиму доступу до них, системи контролю за його дотриманням, а також заходів покарання до порушників. *Заходи* щодо захисту облікової інформації повинні структурувати та максимально формалізувати відносини між підрозділами, документальні потоки між ними, правила спілкування відділів, правила передачі інформації між ними тощо.

На практиці *організація системи захисту інформації* передбачає:

*1) визначення видів інформації*, яка є критично важливою для підприємства;

2) розробку політик та процедур збереження й використання комерційної таємниці, що охоплюють доступ, обмін, зберігання та знищення конфіденційної інформації.

Доцільно розробити *внутрішній нормативний документ*, який регламентує цілі, завдання, принципи досягнення потрібного рівня захисту інформації, а на великих підприємствах – *внутрішні стандарти* з організації безпеки та захисту облікової інформації із зазначенням вимог до внутрішнього нормативного документа, ієрархії прав доступу, контролю цілісності, криптографічного захисту інформації, механізмів фізичного захисту компонентів бухгалтерських автоматизованих систем (програм), забезпечення безперервності захисту тощо. Можна встановлювати *грифи секретності* на її носіях, наприклад, гриф «Комерційна таємниця». Документи з таким грифом приймає спеціально призначена посадова особа, яка контролює дотримання конфіденційності інформації, їх формують в окрему справу. Копіювання таких документів здійснюється за письмовим дозволом керівника підприємства у присутності посадової особи, яка відповідає за формування, зберігання та розповсюдження конфіденційної інформації;

3) організація *тренінгів* для персоналу щодо важливості зберігання конфіденційної інформації та її захисту для формування навичок виявлення можливих загроз та дій відповідно до встановлених політик;

4) створення *зон обмеженого доступу* – ієрархії посадових осіб, які повинні мати доступ до комерційної інформації для виконання своїх обов'язків, встановлення механізмів автентифікації та контролю доступу;

5) застосування *шифрування* для електронних даних, які містять конфіденційну інформацію, надійного захисту паролів та доступу до систем;

6) організація *моніторингу* доступу до комерційної таємниці з регулярним аналізом журналів доступу для виявлення незвичних або підозрілих активностей;

7) організація *фізичного захисту приміщень*, де зберігається конфіденційна інформація – встановлення систем контролю доступу, камер спостереження, інших заходів безпеки;

8) створення *процедур* для відправки та обміну конфіденційною інформацією;

9) забезпечення *резервного копіювання* важливої інформації та розробка плану відновлення інформації у разі форс-мажорних обставин;

10) сприяння внутрішньому усвідомленню важливості захисту комерційної таємниці співробітниками – створення *культури безпеки та конфіденційності*.

*Система захисту бухгалтерської інформації* повинна складатися з чотирьох основних компонентів:

1) створення моделі захисту інформації, з огляду на особливості облікової моделі підприємства;

2) розробка організаційних методів захисту інформації;

- 3) залучення технологічних засобів захисту інформації;
- 4) використання криптографічних засобів захисту інформації.

Ці вимоги треба враховувати під час вибору програмного забезпечення для обліку й управління.

### 4.3. Диджитал-облік

Використання інформаційних технологій у бізнесі базується на таких **принципах**:

1) *комплексний підхід* до автоматизації широкого спектра функцій і процедур за повної їх інтеграції, що уможливорює безперешкодний обмін інформацією між різними компонентами системи через інформаційне поле та забезпечує взаємозв'язок з іншими внутрішніми інформаційними системами;

2) *модульна побудова*, що дає змогу легко конфігурувати та адаптувати систему під конкретну організаційно-технологічну структуру суб'єкта господарювання;

3) *відкритість* використовуваних інформаційних технологій, здатних взаємодіяти з різними зовнішніми системами, забезпечувати вільний вибір програмно-технічної платформи та перенесення на інші апаратні засоби;

4) *масштабованість* системи, що передбачає можливість розширення і ускладнення її функціональних можливостей у міру розвитку та розширення технологічного рівня окремих бізнес-процесів;

5) *можливість організації* розрахованого на велику кількість користувачів доступу до даних у реальному часі та реалізація всіх інформаційно-аналітичних і облікових функцій в єдиному інформаційному просторі;

6) *можливість моделювання* функцій і бізнес-процесів з реалізацією їх алгоритмічного уявлення;

7) *розвиток і вдосконалення системи моделювання* нетривіальних процедур і процесів;

8) *наявність обов'язкового програмного інструментарію* для генерування звітів довільної форми та змісту;

9) *наявність надійного захисту* від несанкціонованого доступу ззовні, а також від непрофесійних дій і негативного впливу непередбачених обставин;

10) *наявність надійної системи резервування і архівування* даних у межах автоматизованої системи.

Завдяки застосуванню сучасних інформаційних технологій можлива *повна автоматизація* функціонування простих облікових систем, у яких відбувається кругообіг часто повторюваної (циклічної) інформації про традиційні для підприємства факти господарської діяльності, тобто *оперативного* (управлінського) та частково – *фінансового* обліку. На їх основі відбувається повністю автоматизо-

ваний *аналіз* як реалізований програмними засобами математичний механізм аналітичної обробки підсумкової інформації. Також стає можливим здійснення *коригування відхилень* від плану без участі людини, якщо система управління є простою (кількість поданої обліком інформації незначна й повторювана) та замкнутою (відсутній вплив зовнішнього середовища). Водночас стратегічний напрям обліку, спрямований на обробку прогностичної інформації для прийняття стратегічних управлінських рішень важко піддається формалізованому опису, оскільки ґрунтується на суб'єктивних рішеннях відповідальних працівників. Саме *бухгалтер* в управлінському процесі є носієм суб'єктивних особливостей людини, як от досвід, професійна етика, інтуїція, що є складними з погляду моделювання та формалізації.

*Автоматизація облікової системи* суб'єкта господарювання можлива за такими напрямками:

- 1) автоматизація окремих облікових ділянок;
- 2) комплексна автоматизація облікового, аналітичного, контрольного процесів;
- 3) автоматизація управлінської діяльності, в якій виокремлюється автоматизація бухгалтерського обліку.

Створення автоматизованих систем вимагає *урахування особливостей* діяльності, облікового циклу суб'єкта господарювання, чинних щодо нього законодавчих вимог для забезпечення взаємодії підрозділів, що викликає необхідність розробки багаторівневих і багатоланкових моделей зі складними інформаційними зв'язками прямого і зворотного напрямку. Також можливе створення типового програмного продукту для певної організаційно-правової форми підприємств або галузі діяльності. Такі програмні рішення будуть дешевшими через уникнення індивідуальної розробки.

Під час вибору конкретного прикладного продукту необхідно врахувати такі *показники* споживчої якості:

- 1) *відповідність організаційній будові підприємства* та наявність можливостей оптимізації процесів у поточному часі чи у майбутньому відповідно до наявної або нової системи управління;
- 2) *оперативне управління* процесами та явищами – закупівлями, реалізацією, розрахунками, фінансами, витратами, персоналом тощо;
- 3) *комплексна обробка інформації відповідно до концептуальної основи звітності* – національних або міжнародних стандартів за конкретними обліковими об'єктами;
- 4) *контроль* за виконанням планів, проєктів, кошторисом витрат, фінансовими зобов'язаннями, використанням ресурсів тощо;
- 5) *аналіз* виконання планів, використання ресурсів та коштів, фінансової і господарської діяльності, фактичних витрат, ефективності маркетингових та рекламних заходів тощо;

б) *технічні можливості* програм – невибагливість до комп’ютерних систем, технічних можливостей комп’ютера, обмін даними з іншим програмним забезпеченням, функціональна повнота, завершеність розробки, швидкодія, можливість переналаштування на нові умови застосування, можливість роботи в мережі, зручність обробки і виведення інформації, наявність і якість засобів захисту від несанкціонованого доступу, якість документації тощо.

Наразі сайт для бухгалтерів «Бухгалтер 911» пропонує до вжитку програмні рішення автоматизації обліку, представлені у табл. 4.3.

Таблиця 4.3. – Приклади програмних продуктів для вітчизняних підприємств

| Групи програмних продуктів    | Приклади програмних продуктів   |
|-------------------------------|---|
| Допоміжні                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Автоматизація оновлення курсів валют в реальному часі від порталу Minfin.com.ua;</li> <li>– УкрБланк;</li> <li>– Онлайн-бухгалтерія iFin (організація документообігу)</li> </ul>   |
| Для окремих облікових ділянок | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Zarplata 24;</li> <li>– Сервіс WebЗвіт;</li> <li>– УкрСклад;</li> <li>– УкрЗарплата</li> </ul>   |
| Для малого бізнесу            | <ul style="list-style-type: none"> <li>– SMARTFIN.UA;</li> <li>– ЕЛФІ 10.1;</li> <li>– Підприємець 4</li> </ul>   |
| Галузеві                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Платформа FIT-Бюджет;</li> <li>– Дебет Плюс;</li> <li>– Торгсофт;</li> <li>– KBS – Облік Бюджетної Організації;</li> <li>– ЕЛФІ КАЗНАЧЕЙ, ЕЛФІ Мрія;</li> <li>– Crystal Finance Millennium для бюджетних організацій</li> </ul>  |
| Універсальні                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>– MASTER:Бухгалтерія;</li> <li>– BAS Бухгалтерія;</li> <li>– iBuh.Online;</li> <li>– BookKeeper;</li> <li>– ЕЛФІ ПІДПРИЄМСТВО (SQL server);</li> <li>– Бухгалтерія Онлайн;</li> <li>– Програмний комплекс АБ ОФІС;</li> <li>– Онлайн-бухгалтерія Діловод;</li> <li>– Програмний комплекс Універсал;</li> <li>– Хепі-Бух;</li> <li>– Інфо-Підприємство;</li> <li>– Акцент;</li> <li>– Інфо-Бухгалтер</li> </ul> |

Безкоштовне програмне забезпечення для розпорядників та одержувачів бюджетних коштів Державного та місцевих бюджетів представлено у табл. 4.4.

Таблиця 4.4. – Безкоштовне програмне забезпечення для розпорядників та одержувачів бюджетних коштів

| Назва                     | Призначення програми  |
|---------------------------|---|
| MeregaM<br>(Фіндокументи) | Формування зведених кошторисів, розподілів, зобов'язань і платіжних доручень за Державним та місцевими бюджетами  |
| Meregam                   | Формування, зміна, друк, імпорт даних мережі розпорядників і одержувачів коштів   |
| zvgrk                     | Автоматизована система звітності державних установ  |
| Zv7_m                     | Автоматизована система звітності установ місцевого бюджету  |
| K_Files                   | Для підготовки розпорядниками / одержувачами бюджетних коштів файлів щодо мережі, кошторисів усіх видів, юридичних та фінансових зобов'язань, платіжних доручень тощо |

Головний бухгалтер підприємства повинен не тільки обрати оптимальний для його суб'єкта господарювання програмний продукт, а й довести необхідність автоматизації обліку / управління керівнику та/або власнику, організувати процес автоматизації та перепідготовку бухгалтерів. У цьому можуть допомогти консалтингові фірми та громадські організації. Наприклад, всеукраїнська громадська організація «Спілка автоматизаторів бізнесу», яка називає своєю *метою* сприяння створенню нових інформаційних систем для автоматизації підприємств, забезпечення якісного супроводу та впровадження таких систем, розширення мережі професійних компаній з автоматизації бізнесу, навчальну та просвітницьку роботу.

Автоматизацію бухгалтерського обліку сьогодні вважають не тільки способом *зменшення трудомісткості управління* і, відповідно, оптимізації витрат, а й *підвищення достовірності* облікової інформації. Найбільша кількість помилок в обліку за «паперової» форми виникає на етапі перенесення даних з первинних документів в облікові реєстри, обробки інформації та складання звітності. Застосування автоматизованого обліку дає змогу повністю позбутися помилок такого типу, бо процес введення вхідної інформації відбувається один раз і частково контролюється програмним забезпеченням, решта процесів – складання реєстрів та звітності – відбувається автоматично. До того ж програмне забезпечення дає змогу перевірити повноту, правильність заповнення реєстрів відповідно до нормативних вимог, швидко виявити помилку та вказати способи її виправлення. У такий спосіб одночасно підвищується достовірність й *оперативність* інформації, що надається для прийняття управлінських рішень.

Під час ведення автоматизованої форми обліку відбувається *інтеграція оперативного, бухгалтерського, статистичного обліків у єдину систему*, можливості кожного з різновидів обліків розширюються.

Важливою перевагою автоматизованого обліку є можливість *термінового і регулярного формування різноманітних звітів*, здійснення *рутинних розрахунків*, проведення *фінансового аналізу діяльності підприємства*.

З іншого боку, зменшення витрат на збір та обробку інформації за автоматизації обліку *не завжди компенсують інвестиції* у придбання програмного продукту, перебудову організаційної системи підприємства, підвищення кваліфікації працівників. За автоматизованого обліку зростає *ціна помилки програмного забезпечення чи людської помилки* під час введення первинної інформації, що призводить до втрати інформації, її неправильного відображення, автоматичного продукування помилок у всіх пов'язаних облікових реєстрах та формах звітності.

Переваги та проблеми автоматизації обліку представлені у табл. 4.5.

Таблиця 4.5. – Переваги та проблеми автоматизації обліку

| Напрямок впливу                      | Характеристика впливу   |
|--------------------------------------|---|
| <b><i>Переваги автоматизації</i></b> |   |
| Первинний облік                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>– первинні дані автоматизовано збираються, реєструються та передаються до баз даних, що нівелює людський вплив;</li> <li>– за потреби документи в традиційному вигляді формуються з наявної інформаційної бази в бухгалтерії</li> </ul>  |
| Фінансовий облік                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>– інформація, що одноразово збирається і надходить до єдиної бази даних, дозволяє єдиний господарський облік;</li> <li>– зменшуються час та трудомісткість облікового процесу завдяки автоматичному формуванню аналітичних і синтетичних реєстрів за необмеженою кількістю облікових об'єктів;</li> <li>– підвищується достовірність інформації через скорочення помилок під час обробки інформації</li> </ul>   |
| Складання звітності                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>– скорочується звітний період завдяки автоматичному формуванню звітності;</li> <li>– звітні дані передаються безпосередньо зовнішньому користувачу без помилок, автоматично, на значні відстані</li> </ul>   |
| Прийняття управлінських рішень       | <ul style="list-style-type: none"> <li>– достовірна та повна інформація надходить до менеджерів у режимі реального часу, що дає можливість негайної реакції на неї;</li> <li>– увага концентрується на інформації, що відображає відхилення;</li> <li>– потрібні конкретному користувачу дані надходять йому безпосередньо;</li> <li>– підвищується ефективність оперативних управлінських рішень, що базуються на аналітичному обліку;</li> <li>– прискорюється процес розрахунків: бюджетування, калькулювання, обчислення альтернативних варіантів управлінських рішень</li> </ul> |
| <b><i>Проблеми автоматизації</i></b> |   |
| Організаційна структура              | неминучість організаційних змін викликає фінансові витрати і психологічний дискомфорт, що їх супроводжують  |
| Облікова система                     | існує проблема наочності інформації, зокрема введення та обробки інформації   |
| Достовірність інформації             | можливість появи «машинних» помилок, пов'язаних із помилковими алгоритмами розрахунків, зростанням одноманітності дій, втратою «ручного» контролю за процесом обробки даних, можливістю несанкціонованого доступу тощо  |

Загалом автоматизація бухгалтерського обліку вимагає вирішення таких **завдань**:

1) вибір програмного продукту з огляду на особливості підприємства, його облікового циклу, нормативні вимоги, фінансову спроможність суб'єкта господарювання на основі зваженої оцінки переваг і проблем автоматизації;

2) формування комплексу необхідних технічних засобів: визначення їх кількості, технічних та експлуатаційних характеристик, способу розміщення, обсягу оброблюваних даних, технології автоматизованої обробки;

3) забезпечення підприємства кваліфікованими кадрами для роботи з відповідними системами обробки даних – обліковцями, системними адміністраторами, програмістами;

4) налагодження автоматизованої облікової системи через формування баз даних, перенесення інформації з паперових носіїв, здійснення контрольних процедур, налаштування ієрархії доступу, зокрема щодо внесення коригувань.

### **ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ**

1. Якими є завдання організації документообігу на великому підприємстві?
2. Які етапи руху документів формують документообіг на вітчизняних підприємствах?
3. Чим оперограма відрізняється від документограми?
4. Чим викликані потреби в уніфікації та стандартизації первинних документів на великому підприємстві?
5. Які основні та додаткові реквізити первинних документів регламентовані в Україні?
6. Якими є додаткові вимоги до використання бланків суворої звітності?
7. Які існують вимоги щодо зберігання електронних первинних документів?
8. Яким способом виправляються помилки у первинних документах?
9. Хто несе відповідальність за ведення первинного обліку на підприємстві?
10. Чим конфіденційна інформація відрізняється від комерційної таємниці?
11. Яку відповідальність несуть винні особи за неправомірне збирання, розголошення або використання відомостей, що є комерційною таємницею?
12. Якими є складники системи захисту облікової інформації на підприємстві?
13. У чому полягають переваги та проблеми диджитал-обліку в Україні?
14. Які напрями автоматизації облікової системи підприємства ви знаєте?
15. Вирішення яких завдань вимагає автоматизація бухгалтерського обліку вітчизняного підприємства?

## ТЕМА 5. ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВА

### 5.1. Суть системи внутрішнього контролю підприємства.

### 5.2. Організація і методика внутрішнього контролю.

#### 5.1. Суть системи внутрішнього контролю підприємства

**Система внутрішнього контролю (СВК) підприємства** є комплексом процедур та заходів (організаційних, фінансових, бухгалтерських, правових, інформаційних тощо), спрямованих на забезпечення ефективного функціонування підприємства – виявлення й управління ризиками, забезпечення відповідності діяльності та інформації про неї законодавству і внутрішнім політикам компанії, запобігання шахрайству та викривленням інформації, пошук внутрішніх резервів підвищення ефективності.

Головна **мета** системи внутрішнього контролю полягає у забезпеченні керівництва інструментами ефективного управління ресурсами, зокрема через ідентифікацію реального стану справ, порівняння його із запланованим, оцінку можливості досягнення поставлених цілей, дотримання підприємством нормативних вимог, гарантування достовірності фінансової звітності, уникнення втрат.

**Завданнями** внутрішнього контролю можуть бути такі:

- перевірка відповідності локальних нормативних документів суб'єкта господарювання зовнішнім нормативним актам, статутним документам;
- забезпечення послідовної й ефективної діяльності підприємства відповідно до чинного законодавства;
- перевірка наявності та оцінки майна, ефективності використання ресурсів, застосування цін, тарифів, дотримання розрахунково-платіжної дисципліни, якості претензійної роботи;
- експертиза достовірності даних бухгалтерського обліку;
- перевірка повноти відображення витрат за видами та елементами, доходів за джерелами і видами діяльності, формування фінансових результатів;
- перевірка використання резервів, забезпечень, прибутку;
- оцінка ризиків та попередження недоліків, зловживань, шахрайства.

**Необхідність внутрішнього контролю** обумовлена:

- складною організаційною структурою суб'єктів господарювання, віддаленістю структурних підрозділів від головного офісу;
- наявністю складних бізнес- та управлінських процесів, диверсифікацією виробництва;
- необхідністю отримання керівництвом об'єктивної інформації про реальний стан справ та фактичне виконання управлінських рішень на суб'єкті господарювання;

- потребою у незалежній оцінці роботи менеджерів усіх рівнів управління;
  - потребою у підвищенні довіри користувачів фінансової звітності;
  - потребою у реакції на можливості і виклики навколишнього середовища.
- Принципи системи внутрішнього контролю підприємства розкриті у табл. 5.1.

Таблиця 5.1. – Принципи СВК підприємства

| Назва                                   | Зміст  |
|---|--|
| Системний підхід                        | Внутрішній контроль розглядається як комплексний, взаємопов'язаний та взаємозалежний процес, що охоплює всі аспекти діяльності організації   |
| Структурованість                        | Система має бути чітко організованою, а контрольні заходи і процедури – упорядкованими в логічну та цілісну структуру  |
| Розподіл відповідальності та обов'язків | Має бути чітке розподілення відповідальності та обов'язків між працівниками внутрішнього контролю, щоб уникнути конфліктів інтересів і можливих махінацій  |
| Спрямованість на досягнення цілей       | Система внутрішнього контролю має допомагати підприємству у досягненні його стратегічних, тактичних та операційних цілей   |
| Розумний баланс                         | Контрольні заходи мають бути адаптовані до рівня прийнятного для підприємства ризику, забезпечуючи оптимальну вартість та ефективність. Також контрольні заходи і процедури мають бути достатніми та адекватними відповідно до обсягу і складності операцій підприємства |
| Адаптивність та оновлення               | СВК має бути гнучкою та здатною змінюватися в організаційному середовищі, технологіях та стратегіях організації  |

Система внутрішнього контролю включає в себе основні *складники*, представлені у табл. 5.2.

Таблиця 5.2. – Складники СВК підприємства

| Складник СВК                     | Суть складника  |
|----------------------------------|---|
| Контрольні процедури та політики | Встановлені політики, процедури та правила, дотримання яких працівниками підприємства має забезпечити досягнення поставлених цілей через відповідальну діяльність |
| Організаційна структура          | Визначення відповідальності та повноважень підрозділів, посадових осіб і працівників у межах підприємства для забезпечення ефективного управління та контролю     |
| Внутрішній контроль (аудит)      | Регулярна систематична перевірка та оцінка внутрішніх процесів, фінансових транзакцій, дотримання політик для виявлення можливих ризиків і недоліків              |
| Інформаційна система             | Використання спеціальних інформаційних інструментів та технологій для обліку, аналізу операцій, аудиту і моніторингу внутрішніх процесів                          |
| Керівництво та нагляд            | Ефективне керівництво та нагляд з боку менеджерів підприємства, щоб забезпечити дотримання внутрішніх політик та стандартів                                       |
| Навчання та розвиток персоналу   | Забезпечення навчання та розвитку персоналу для вдосконалення їхніх навичок і знань у сфері внутрішнього контролю та його ефективного впровадження                |

**Суть внутрішнього контролю** розкривається у таких твердженнях:

- 1) контроль являє собою процес, інструмент для досягнення мети, а не самоціль;
- 2) контроль залежить від людей;
- 3) контроль може забезпечити достатню, але не абсолютну впевненість.

Класифікація внутрішнього контролю наведена у табл. 5.3.

Таблиця 5.3. – Класифікація внутрішнього контролю

| <b>Ознака класифікації</b>    | <b>Вид контролю</b>    | <b>Мета контролю</b>  | <b>Техніки контролю</b>   |
|-------------------------------|------------------------|---|---|
| <i>За часом здійснення</i>    | Попередній             | Попередити протизаконні операції посадових осіб, економічно недоцільні господарські операції, невиробничі витрати, забезпечити ефективне витрачання ресурсів                            | Візування договорів на отримання і відпуск ТМЦ, робіт, послуг, підготовка наказів про встановлення посадових окладів, надбавок, премій тощо |
|                               | Поточний (оперативний) | Виявити відхилення в господарській діяльності, знайти внутрішні резерви, попередити розкрадання ресурсів  | Аналіз показників оперативної звітності, тематичні перевірки  |
|                               | Подальший              | Перевірка доцільності, законності господарських операцій за період, виявлення недоліків, порушень, зловживань, мобілізація резервів для поліпшення виробничих та економічних показників | Перевірки щодо діяльності, яка вже відбулася, на підставі даних, зафіксованих у первинних документах, реєстрах обліку і звітності           |
| <i>За способом проведення</i> | Документальний         | Перевірка повноти і достовірності інформації про господарську діяльність, відображеної в документах, облікових реєстрах, звітності  | Перевірка, зіставлення, аналіз документів, реєстрів, звітності  |
|                               | Фактичний              | Виявлення відхилень між обліковими записами і фактичним станом справ  | Обстеження, огляд, зважування, інші способи перевірки фактичного стану об'єктів контролю  |
|                               | Комбінований           | Досягнення балансу між документальним і фактичним контролем   | Поєднання інструментів документального і фактичного контролю  |
| <i>За формою</i>              | Ревізія                | Підтвердження достовірності, точності та повноти фінансової звітності   | Аналіз фінансових звітів, ризиків, тестування операцій  |
|                               | Тематична перевірка    | Оцінка конкретного об'єкта або напряму діяльності організації, наприклад, оцінка ефективності процесу, виявлення ризиків, аналіз процедур тощо  | Спостереження, експертна оцінка, глибинний аналіз, анкетування та інтерв'ювання   |
|                               | Розслідування          | Аналіз виявлених фактів порушень, аномалій, незаконних дій у їх взаємозв'язку з іншими аспектами діяльності або її облікового відображення  | Документальне дослідження, експертна оцінка, опитування свідків, криміналістичні методи   |

## 5.2. Організація і методика внутрішнього контролю

**Організація внутрішнього контролю** потребує визначення і формалізації локальними нормативними документами таких питань:

1. *Мета та завдання* внутрішнього контролю, наприклад, забезпечення точності фінансової звітності, захист активів, оптимізація операційних процесів тощо.
2. *Стандарти та політики* внутрішнього контролю, які визначають процеси і процедури для різних функціональних областей.
3. *Структура* внутрішнього контролю – створення відділу або призначення посадової особи.
4. *Обов'язки та відповідальність* працівників внутрішнього контролю.
5. *Ризики*, що впливають на досягнення цілей, *стратегії* з їх мінімізації до прийнятного рівня.
6. *Процедури* контролю для кожного ключового процесу та функціональної області, зокрема методи перевірки, звітність, моніторинг.
7. *Навчання персоналу* щодо правил та процедур внутрішнього контролю.
8. *Моніторинг* та періодичний аудит СВК, щоб переконатися у відповідності внутрішніх контрольних процедур та стандартів.
9. *Постійне вдосконалення контролю* відповідно до змін у середовищі.

Для забезпечення ефективного функціонування система внутрішнього контролю має бути **підпорядкована** найвищому органу управління (для суб'єктів підприємства – власники, засновники; для бюджетних установ – розпорядник бюджетних коштів вищого рівня).

### **Етапи внутрішнього контролю:**

- 1) вибір об'єкта для перевірки;
- 2) підготовка і затвердження плану внутрішнього контролю у визначений період;
- 3) підготовка нормативної бази (зовнішні і внутрішні регламенти), робочих документів внутрішнього контролю (плани, програми, тести, анкети тощо);
- 4) проведення обстеження об'єкта внутрішнього контролю (застосування конкретних методів і прийомів спостереження, збору, аналізу, обробки, документування інформації);
- 5) оцінка стану об'єкта, що перевіряється, за необхідності – консультування з відповідними працівниками, посадовими особами, керівництвом підприємства), формулювання остаточних висновків;
- 6) розробка заходів, що сприяють усуненню виявлених порушень і проблем, санкцій до винних посадових і матеріально відповідальних осіб, передача їх керівництву підприємства разом з висновками;
- 7) організація подальшого контролю за виконанням затверджених керівництвом заходів.

Методи внутрішнього контролю можна класифікувати за характером застосування як **загальні та спеціальні** (див. табл. 5.4, 5.5). **Загальні методи** як прийоми

дослідження, що застосовуються під час вивчення різноманітних об'єктів незалежно від галузі та суб'єкта дослідження, можуть застосовуватися без чіткої формалізації. **Спеціальні методи** внутрішнього контролю представлені групами органолептичних, розрахунково-аналітичних та документальних методів.

Таблиця 5.4. – Загальні методи внутрішнього контролю

| Назва         | Суть  | Приклад використання у СБЕ   |
|---------------|---|--|
| Аналіз        | Метод дослідження, що полягає у розчленуванні цілого, системи на складники  | Встановлення достовірності окремих первинних документів, що відображають рух товарно-матеріальних цінностей у підзвітної особи |
| Синтез        | Дослідження, що складається з інтеграції окремих елементів, утворення системи уявлень єдиного цілого  | Складання остаточного експертного висновку за окремими ідентифікованими недоліками   |
| Індукція      | Спосіб пізнання від часткового до загального  | Встановлення розміру матеріального збитку за фактами нестач матеріалів у розрізі кожного інвентаризаційного періоду            |
| Дедукція      | Спосіб міркування, коли висновок будується від загального до окремого   | Розподіл загального розміру матеріального збитку між матеріально відповідальними особами або періодами виникнення              |
| Аналогія      | Прийом вивчення об'єктів на основі подібності з іншими  | Прийняття рішення щодо правомірності висновків ревізії щодо зарахування нестач як пересортиці                                  |
| Абстрагування | Прийом «відволікання», що дає змогу переходити від конкретних предметів (елементів) до загальних понять і законів   | Вивчення змісту актів ревізії, протоколів допиту, не пов'язаних напряму із питанням нестачі ТМЦ на підприємстві                |
| Конкретизація | Метод дослідження предметів у їх різнобічності, якісній багатосторонності реального існування   | Встановлення конкретних матеріально відповідальних осіб та суми заподіяного ними збитку  |
| Порівняння    | Метод зіставлення об'єктів дослідження для виявлення подібних та/або відмінних рис  | Виявлення надлишку чи нестачі під час інвентаризації   |
| Гіпотеза      | Побудова ймовірного знання, коли формулюється одна з можливих відповідей на питання   | Розробка заходів профілактики виявлених недоліків та порушень  |
| Формалізація  | Подання інформації про об'єкт, процес, явище у структурованому за певними правилами вигляді   | Формування відповіді на поставлене в ухвалі про призначення експертизи питання   |
| Узагальнення  | Логічний процес переходу від одиничного до загального, від менш загального до більш загального знання, об'єднання загальних властивостей однорідних предметів | Формування кінцевих результатів, викладення висновків у поєднанні тексту та графічного матеріалу для полегшення сприйняття     |

Таблиця 5.5. – Спеціальні методи внутрішнього контролю

| Назва  | Суть  | Приклад використання   |
|--|---|--|
| <b>1. Органолептичні</b> – дослідження об'єкта за допомогою органів почуттів людини                    |   |  |
| Контрольні заміри робіт  | Визначення реального обсягу виконаних робіт безпосередньо під час дослідження   | Перевірка обсягів будівельно-монтажних робіт   |
| Спостереження  | Прийом статистичного контролю фактичного стану об'єкта  | Хронометраж норм виробітку   |
| Експертиза   | Експертна оцінка фахівцями інших галузей знань у межах загального дослідження   | Хімічний аналіз палива у процесі визначення вартості його залишків на кінець періоду   |
| Експеримент  | Науково організований дослід з метою повторення умов досліджуваних операцій   | Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво   |
| Інвентаризація   | Визначення фактичної наявності активів та зобов'язань на певну дату   | Дослідження фактів крадіжки товарно-матеріальних цінностей   |
| <b>2. Розрахунково-аналітичні</b> – дослідження об'єкта через здійснення розрахунків і аналітичних дій |   |  |
| Економічний аналіз   | Система прийомів експертного дослідження, які використовуються для розкриття причинних зв'язків, що зумовили проблемні ситуації                     | Методи визначення абсолютних, відносних, середніх величин, побудова рядів динаміки, індексний метод, прийом групування, прийом балансового узагальнення, графічні прийоми, факторний, функціонально-вартісний аналіз |
| Статистичні розрахунки   | Визначення кількісних і якісних параметрів досліджуваних господарських процесів і явищ, які не містять початкова інформація                         | Коефіцієнт ритмічності поставок товарів, коефіцієнт трудової участі членів колективу, узагальнюючі індекси, регресійні моделі  |
| Економіко-математичні методи   | Дослідження економічних процесів за допомогою математичного моделювання явища, ситуації або процесу   | Метод дисконтування, дисперсійний аналіз, методи математичного програмування, кореляційно-регресійний аналіз, матричні методи аналізу  |
| <b>3. Документальні</b> – дослідження об'єкта через використання облікової інформації                  |   |  |
| Дослідження окремого документа (облікового регістру, форми звітності)                                  | Перевірка правильності, повноти оформлення, заповнення необхідних реквізитів документа, відповідність підписів осіб, які склали документ            | <i>Формальна перевірка</i> акта приймання-передачі основних засобів  |
|  | Перевірка арифметичної правильності розрахунків   | <i>Арифметична перевірка</i> відомості нарахування амортизації   |
|  | Перевірка хронології здійснення господарських операцій чи складання документів  | <i>Хронологічна перевірка</i> касового звіту   |
|  | Перевірка дотримання нормативних вимог здійснення та відображення в обліку операцій   | <i>Нормативно-правова перевірка</i> структури та змісту Звіту про сукупний дохід   |
| Зіставлення документів (облікових регістрів, форм  | Паралельне зіставлення різних примірників одного документа, що знаходяться на різних суб'єктах господарювання або у підрозділах одного підприємства | <i>Зустрічна перевірка</i> екземплярів рахунку-фактури на відвантажену готову продукцію  |

| Назва   | Суть  | Приклад використання  |
|---|---|---|
| Дослідження даних, що відображають рух однорідних цінностей | Зіставлення інформації різних первинних документів, облікових реєстрів, форм звітності, що відображають одну чи пов'язані операції                        | <i>Взаємний контроль:</i><br>– первинних документів, які супроводжують бартерні операції;<br>– даних аналітичних реєстрів (розрахунково-платіжна відомість) із даними первинних документів (табелі обліку робочого часу);<br>– даних синтетичних реєстрів (журнал-ордер за рахунком 28) з даними аналітичних реєстрів (картка складського обліку товарів) |
|   | Групування виявлених порушень за видами господарських операцій  | <i>Аналітична й логічна перевірка</i> наданих документів, реєстрів, форм звітності  |
|   | <i>Відновлення кількісно-сумового обліку</i> на основі дослідження первинних документів з оприбуткування або витрачання конкретного виду цінностей        | Виявлення нестачі одних цінностей і надлишків інших, які взаємно перекривалися за вартістю  |
|   | <i>Дослідження фактів за кінцевою (заключною) операцією</i> для виявлення спроможності досягти зазначеного обсягу виробленої продукції чи виконаних робіт | Порівняння зафіксованих даних оприбуткованої готової продукції, нарахованої зарплати працівникам, які її виробляли, нарахованої амортизації обладнання, на якому її виробляли, тощо   |
|   | <i>Контрольне порівняння залишків</i> , розрахованих за документами, та фактичною наявністю активу під час інвентаризації                                 | Виявлення надлишку або нестачі конкретного виду товарно-матеріальних цінностей  |

## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Хто і для чого організовує систему внутрішнього контролю на підприємстві?
2. Які завдання системи внутрішнього контролю підприємства відповідають сучасному етапу економічного розвитку?
3. Які принципи СВК підприємства потребують уточнення в умовах воєнного часу та повоєнної економіки?
4. Які складники СВК є найбільш важливими?
5. Як би ви пояснили твердження «Контроль являє собою інструмент для досягнення мети, а не самоціль»?
6. Які загрози містить твердження «Контроль залежить від людей»?
7. Чому контроль може забезпечити достатню, але не абсолютну впевненість?
8. Яким буває внутрішній контроль, класифікований за часом здійснення?
9. Чим документальний контроль відрізняється від фактичного?
10. Що таке ревізія як форма внутрішнього контролю?
11. Які етапи організації внутрішнього контролю ви запропонуєте для новоствореного середнього підприємства торгівлі?

12. Чим відрізняються загальні та спеціальні методи СВК підприємства?
13. Які органолептичні методи ви можете запропонувати для контролю запасів будівельного підприємства?
14. Якими розрахунково-аналітичними методами контролю доцільно перевіряти розрахунки підприємства з кредиторами?
15. Чим взаємний контроль відрізняється від зустрічної перевірки?

## ТЕМА 6. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗА ОБЛІКОВИМИ ОБ'ЄКТАМИ

### 6.1. Організація складання та подання фінансової звітності.

### 6.2. Нормативні вимоги щодо облікової політики за обліковими об'єктами.

#### 6.1. Організація складання та подання фінансової звітності

Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією та не належить до інформації з обмеженим доступом, крім випадків, передбачених законом.

Основні нормативні документи, які регламентують склад, структуру, алгоритм формування показників фінансової звітності та порядок її подання, такі:

- 1) закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- 2) «Порядок подання фінансової звітності»: Постанова Кабінету Міністрів України № 419 від 28.02.2000 р.;
- 3) «Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.2013 р.
- 4) НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 або НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність»: Наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39.

Основні моменти процесу складання та подання звітності представлені у табл. 6.1.

Таблиця 6.1. – Процес складання та подання фінансової звітності

| Питання                      | Суть  |
|------------------------------|---|
| Склад                        | 1) усі підприємства, крім малих та мікропідприємств – форма № 1 Баланс (звіт про фінансовий стан), форма № 2 Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), форма № 3 Звіт про рух грошових коштів, форма № 4 Звіт про власний капітал, Примітки до фінансової звітності, Звіт про управління; для суб'єктів господарювання видобувних галузей та заготівлі деревини додатково Звіт про платежі на користь держави;<br>2) малі і мікропідприємства – форми № 1-м та № 1-мс Баланс (звіт про фінансовий стан), форми № 2-м та № 2-мс Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) |
| Загальні вимоги до складання | 1) залежно від форми організації обліку на підприємстві фінансова звітність підписується:<br>– керівником (власником) підприємства (або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку) та бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства;<br>– керівником підприємства (або уповноваженою особою) та керівником підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, або уповноваженою ним особою (якщо таке підприємство веде облік підприємства, що звітує);  |

| Питання         | Суть  |
|-----------------|---|
|                 | <p>– керівником (уповноваженою особою) та головним бухгалтером – для підприємства, що становить суспільний інтерес;</p> <p>2) підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку до НП(С)БО 1, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою; оцінка статті може бути достовірно визначена;</p> <p>3) перед складанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства</p>  |
| Звітний період  | <p>1) календарний рік (проміжна фінансова звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців);</p> <p>2) для новоствореного підприємства – перший звітний період може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців;</p> <p>3) для підприємства, що ліквідується – період з початку звітнього року до дати прийняття рішення про його ліквідацію</p>   |
| Органи подання  | <p>1) підприємства – органам, до сфери управління яких вони належать, трудовим колективам на їх вимогу, власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;</p> <p>2) розпорядники коштів державного бюджету та фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування – органам Казначейства;</p> <p>3) розпорядники коштів місцевих бюджетів – органам Казначейства та місцевим фінансовим органам;</p> <p>4) платники податку на прибуток – податковим органам у порядку, передбаченому Податковим кодексом України для подання податкової декларації</p>  |
| Дата подання    | <p>1) для підприємства – день фактичної передачі фінансової звітності за належністю, а у разі надсилання поштою – дата одержання адресатом, зазначена на штемпелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата;</p> <p>2) за подання фінансової звітності в єдиному електронному форматі – дата одержання електронного повідомлення центром збору фінансової звітності;</p> <p>3) за подання фінансової звітності в електронному форматі для розпорядників бюджетних коштів та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування – дата одержання повідомлення від органу Казначейства про подання звітності</p>   |
| Терміни подання | <p>1) мікропідприємства, малі підприємства, непідприємницькі товариства (крім тих, що зобов'язані скласти фінансову звітність за МСФЗ), – <i>не пізніше 28 лютого року, що настає за звітним роком</i>;</p> <p>2) підприємства, які зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність, подають органам державної статистики та податковим органам форми № 1 та № 2 за звітний рік – <i>не пізніше 28 лютого року, що настає за звітним роком</i>, за I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців – <i>не пізніше 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом</i>;</p> <p>3) підприємства, які для складення фінансової звітності застосовують МСФЗ, річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність, складені на основі таксономії фінансової звітності, разом з відповідними аудиторськими звітами, подають до центру збору фінансової звітності не пізніше <i>строків, передбачених для оприлюднення</i> річної фінансової звітності, проміжну фінансову звітність (за I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців) – <i>не пізніше 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом</i>;</p> |

| Питання              | Суть   |
|----------------------|--|
|                      | <p>4) підприємства, які належать до середніх підприємств, подають річну фінансову звітність <i>не пізніше 1 червня року</i>, що настає за звітним роком, проміжну фінансову звітність – не пізніше 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом;</p> <p>5) проміжна (I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців) звітність подається розпорядниками коштів державного і місцевих бюджетів до органів Казначейства <i>не пізніше ніж 15 числа місяця</i>, що настає за звітним кварталом, а річна фінансова звітність – <i>не пізніше ніж 22 січня року</i>, що настає за звітним роком;</p> <p>б) проміжна фінансова звітність (I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців) подається органами фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування <i>не пізніше ніж 10 числа другого місяця</i>, що настає за звітним кварталом, а річна фінансова звітність – <i>не пізніше ніж 15 березня року</i>, що настає за звітним роком</p>  |
| Терміни оприлюднення | <p>1) підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів), публічні акціонерні товариства, суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, – <i>не пізніше ніж до 30 квітня року</i>, що настає за звітним періодом;</p> <p>2) великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства – <i>не пізніше ніж до 1 червня року</i>, що настає за звітним періодом;</p> <p>3) інші фінансові установи та недержавні пенсійні фонди, що належать до мікропідприємств та малих підприємств, – <i>не пізніше ніж до 1 червня року</i>, що настає за звітним періодом;</p> <p>4) малі підприємства, що є суб'єктами господарювання державного сектору економіки, – <i>не пізніше ніж до 1 червня року</i>, що настає за звітним періодом;</p> <p>5) головні розпорядники бюджетних коштів – <i>не пізніше ніж до 30 квітня року</i>, що настає за звітним періодом</p> |
| Використання МСФЗ    | Підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, материнські підприємства груп, у складі яких є підприємства, що становлять суспільний інтерес, материнські підприємства великої групи, які не належать до категорії великих підприємств, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України   |
| Одиниця виміру       | <p>1) загальні форми – у тисячах гривень без десяткових знаків, за винятком розділу IV Звіту про фінансові результати (форма № 2), який заповнюється в гривнях із копійками;</p> <p>2) форми № 1-м, № 2-м та № 1-мс, № 2-мс – у тисячах гривень з одним десятковим знаком</p>  |

## 6.2. Нормативні вимоги щодо облікової політики за обліковими об'єктами

Основні елементи облікової політики на рівні підприємства, відповідно до вимог п. 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства (наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635) представлені у табл. 6.2–6.4 за обліковими об'єктами.

Таблиця 6.2. – Елементи облікової політики щодо активів

| Облікові ділянки  | Елементи облікової політики   | Облікові рішення  |
|-------------------|---|---|
| Запаси            | – методи оцінки вибуття запасів   | Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу  |
|                   | – періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів  | Один раз на місяць або на дату операції з вибуття запасів   |
|                   | – порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат  | Включення ТЗВ до первісної вартості найменувань, груп, видів запасів за оприбуткування доцільно здійснювати, якщо можна достовірно визначити суми витрат, що безпосередньо належать до придбаних запасів. Якщо ТЗВ пов'язані із доставкою кількох найменувань, груп, видів запасів, їх сума може узагальнюватися за окремими групами запасів на окремому субрахунку   |
|                   | – визначення одиниці аналітичного обліку запасів  | Найменування або однорідна група (вид) запасів  |
| Необоротні активи | – методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів, інвестиційної нерухомості (якщо обліковуються за первісною вартістю) | – щодо <i>основних засобів</i> – прямолінійний, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний, виробничий;<br>– щодо <i>нематеріальних активів</i> – враховуються умови отримання майбутніх економічних вигід, якщо їх визначити неможливо, амортизація нараховується прямолінійним методом;<br>– щодо <i>інших необоротних матеріальних активів</i> – прямолінійний і виробничий методи;<br>– щодо <i>малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів 50 / 50 або 100 %</i> в першому місяці використання об'єкта  |
|                   | – вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА  | Встановлюються самостійно, зазвичай 20 000 грн  |
|                   | – підходи до переоцінки необоротних активів   | – підприємство може переоцінювати <i>об'єкт основних засобів</i> , якщо його залишкова вартість суттєво відрізняється від справедливої на дату балансу. Водночас на ту ж дату переоцінюються всі об'єкти тієї групи основних засобів, до якої належить об'єкт. Надалі переоцінка основних засобів цієї групи проводиться з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості;<br>– не підлягають переоцінці <i>МНМА і бібліотечні фонди</i> , амортизація яких здійснюється за методами 50 / 50 і 100 %;<br>– підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих не- |

| Облікові ділянки | Елементи облікової політики   | Облікові рішення  |
|------------------|---|---|
|                  |   | <i>матеріальних активів</i> , щодо яких існує активний ринок, під час цього треба переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей НМА. Надалі переоцінка цієї групи НМА має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості   |
|                  | – підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку | Зарахування до нерозподіленого прибутку перевищення сум попередніх дооцінок разом з сумою відновлення корисності над сумою зменшення корисності і попередніх уцінок залишкової вартості раніше переоцінених об'єктів основних засобів та нематеріальних активів можна здійснювати під час вибуття об'єктів на всю суму або періодично (щомісяця, щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації   |
|                  | – критерії розмежування об'єктів операційної та інвестиційної нерухомості                           | Підприємство самостійно розробляє критерії щодо розмежування ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним і до операційної нерухомості, і до інвестиційної нерухомості   |
|                  | – дата первісного визнання необоротних активів та групи вибуття, утримуваних для продажу            | – дата, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови, у разі якщо: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості;<br>– дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу |
| Фінансові активи | – дата визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів                  | На дату укладення контракту або на дату його виконання. Обраний метод визнання має застосовуватися послідовно до кожного виду фінансових активів. Якщо підприємство визнає фінансові активи та зобов'язання на дату укладення контракту, відсотки нараховуються з дати виконання контракту, коли переходить право власності. Продаж фінансових активів у результаті систематичних операцій визнається на дату виконання контракту   |
|                  | – періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань  | – у проміжній фінансовій звітності;<br>– у річній фінансовій звітності  |

Таблиця 6.3. – Елементи облікової політики щодо доходів, витрат, резервів, фінансових результатів

| Облікові ділянки | Елементи облікової політики  | Облікові рішення   |
|------------------|--|--|
| Витрати          | – Застосування класів 8 та 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку   | Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» ведуться всіма підприємствами, рахунки класу 8 «Витрати за елементами» – за власним рішенням  |
|                  | – перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу   | Підприємства самостійно визначають перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат. Їх розподіл на продукцію (роботи, послуги), що виробляються підприємством, здійснюється по-різному: <i>змінні ЗВВ</i> розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду; <i>постійні ЗВВ</i> – за нормальної потужності  |
|                  | – перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)   | Визначається самостійно, враховуючи особливості технології та організації виробництва підприємства, питому вагу окремих видів витрат у собівартості продукції. Номенклатура статей калькуляції витрат, пов’язаних із виробництвом продукції (робіт, послуг), зазвичай включає: <ul style="list-style-type: none"> <li>– сировину та матеріали;</li> <li>– купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;</li> <li>– паливо й енергію на технологічні цілі;</li> <li>– зворотні відходи (враховуються);</li> <li>– основну заробітну плату;</li> <li>– додаткову заробітну плату;</li> <li>– відрахування на загальнообов’язкове державне соціальне страхування;</li> <li>– витрати на утримання та експлуатацію устаткування;</li> <li>– втрати від браку;</li> <li>– інші прямі витрати;</li> <li>– змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати</li> </ul> |
|                  | – база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу  | Обирається самостійно та застосовується послідовно. Базою розподілу можуть бути кількість акцій, сума операції тощо  |
|                  | – підходи до віднесення витрат, пов’язаних з поліпшенням об’єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду | Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов’язаних із поліпшенням об’єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об’єкта   |
| Доходи           | – Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг  | – Вивчення виконаної роботи.   |

| Облікові ділянки | Елементи облікової політики   | Облікові рішення  |
|------------------|---|---|
|                  |   | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані.</li> <li>– Визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат</li> </ul>  |
|                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>– порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Вимірювання та оцінку виконаної роботи.</li> <li>– Співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі.</li> <li>– Співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом</li> </ul>  |
| Прибуток         | Порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (для державних і комунальних підприємств)                              | Відповідно до фінансового плану із зазначенням у розпорядчому документі підприємства порядку виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (зокрема їх вичерпного складу)  |
| Резерви          | – Метод обчислення резерву сумнівних боргів   | Застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості або застосування коефіцієнта сумнівності  |
|                  | – спосіб визначення коефіцієнта сумнівності (за потреби)  | <p>За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості – на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів; за методом застосування коефіцієнта сумнівності – множення суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності. Коефіцієнт сумнівності розраховується такими способами:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;</li> <li>– класифікація дебіторської заборгованості за строками непогашення;</li> <li>– визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3–5 років</li> </ul> |
|                  | – перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів   | <p>Зазвичай – для відшкодування майбутніх операційних витрат на:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– виплату відпусток працівникам;</li> <li>– додаткове пенсійне забезпечення;</li> <li>– виконання гарантійних зобов'язань;</li> <li>– реструктуризацію, виконання зобов'язань у разі припинення діяльності;</li> <li>– виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів;</li> <li>– забезпечення на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель</li> </ul>  |

Таблиця 6.4. – Елементи облікової політики щодо звітності

| Елементи облікової політики   | Облікові рішення  |
|---|---|
| Періодичність та об'єкти проведення інвентаризації  | Визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством  |
| Сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках            | <p>Інформація формується у бухгалтерському обліку за господарськими та географічними сегментами, які визначаються підприємством на основі його організаційної структури. Географічні сегменти поділяються на два види: географічний виробничий сегмент – виділяється за місцем розташування виробництва продукції (робіт, послуг) підприємства; географічний збутовий сегмент – виділяється за місцем розташування основних ринків збуту та покупців продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства.</p> <p>Підприємства, які займають монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг) або щодо продукції (товарів, робіт, послуг) яких до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін, визначають такі види продукції (товарів, робіт, послуг) окремими пріоритетними звітними господарськими сегментами.</p> <p>За характером впливу на фінансовий результат звичайної діяльності підприємства звітні сегменти поділяються на пріоритетні і допоміжні. У фінансовій звітності інформація про пріоритетні звітні сегменти (господарські або географічні) розкривається більш деталізовано. Пріоритетним сегментом може бути визнаний один з таких: господарський, географічний виробничий, географічний збутовий.</p> <p>Засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках – розрахунках, що виникають внаслідок господарських операцій між структурними підрозділами підприємства, виділеними як сегменти, з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань, встановлюються самостійно</p> |
| Дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу | <p>Датою включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу вважається:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– оплата випуску яких здійснюватиметься грошовими коштами, – дата виникнення дебіторської заборгованості;</li> <li>– оплата яких здійснюватиметься іншими, ніж грошові кошти, активами, – дата визнання активу товариством;</li> <li>– оплата яких здійснюватиметься наданням послуг товариству, – дата надання послуг;</li> <li>– які призначені для виплати дивідендів акціями, – дата виконання зобов'язань щодо виплати дивідендів акціонерам;</li> <li>– які призначені для конвертації фінансового зобов'язання або для сплати відсотків за цим фінансовим зобов'язанням, – дата припинення нарахування відсотків або (у разі відсутності відсотків) дата погашення фінансового зобов'язання;</li> <li>– які призначені для погашення зобов'язання товариства, – дата погашення зобов'язання;</li> </ul>   |

| Елементи облікової політики   | Облікові рішення   |
|---|--|
|   | <ul style="list-style-type: none"> <li>– які призначені для часткової оплати придбання іншого підприємства, – дата придбання;</li> <li>– випуск яких залежить від виконання певних умов (акції з відкладеним розміщенням), – дата виконання необхідних умов</li> </ul>   |
| Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності | <p>Визначаються керівництвом підприємства, якщо такі критерії не встановлені НП(С)БО та іншими нормативно-правовими актами:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– для операцій та подій зі складу та руху активів, зобов'язань, власного капіталу – до 3 % всіх активів або всіх зобов'язань, або власного капіталу;</li> <li>– для відхилення залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості, визначення подібності активів – до 10 % справедливої вартості активу (об'єктів обміну);</li> <li>– для доходів і витрат – до 2 % чистого прибутку (збитку), або до 0,2 % загальної суми доходів чи загальної суми витрат, або найбільша за значенням класифікаційна група доходів (наприклад, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)) та відповідно витрат (собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг));</li> <li>– під час визначення звітного сегмента – до 10 % чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента, або активів усіх сегментів підприємства;</li> <li>– для статей балансу – до 5 % підсумку балансу, або до 15 % підсумку класу активів, власного капіталу, зобов'язань;</li> <li>– для статей звіту про фінансові результати – до 5 % чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або до 25 % фінансового результату від операційної діяльності;</li> <li>– для статей звіту про рух грошових коштів – до 5 % чистого руху грошових коштів від операційної діяльності;</li> <li>– для статей звіту про зміни у власному капіталі – до 5 % власного капіталу</li> </ul> |
| Підходи до класифікації пов'язаних сторін   | <p>Підприємство самостійно визначає перелік пов'язаних сторін, враховуючи суть відносин, а не лише юридичну форму, зокрема це відносини:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– материнського (холдингового) і його дочірніх підприємств;</li> <li>– спільного підприємства і контрольних учасників спільної діяльності; підприємства-інвестора і його асоційованих підприємств;</li> <li>– підприємства і фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на це підприємство, а також відносини цього підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи;</li> <li>– підприємства і його керівника та інших осіб, які належать до провідного управлінського персоналу підприємства, а також близьких членів родини таких осіб</li> </ul>   |
| Складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства     | <p>Підприємство самостійно виділяє на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік</p>   |

| Елементи облікової політики                    | Облікові рішення               |
|--|--------------------------------|
| Спосіб складання звіту про рух грошових коштів | За прямим або непрямим методом |

Приклад організації обліку *основних засобів* за елементами облікової політики (згідно з НП(С)БО 7) представлений у табл. 6.5.

Таблиця 6.5. – Приклад організації обліку основних засобів за елементами облікової політики

| Елемент         | Суть та можливі варіанти   |
|-----------------|--|
| Визначення      | Матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, виконання робіт і 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)  |
| Визнання        | Якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання та вартість його може бути достовірно визначена   |
| Склад           | <p>1. Основні засоби: земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом, будівлі, споруди та передавальні пристрої, машини та обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади, інвентар (меблі), тварини, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, багаторічні насадження, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, а також плодоносні рослини, інші основні засоби.</p> <p>2. Інші необоротні матеріальні активи: бібліотечні фонди, малоцінні необоротні матеріальні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату, інші необоротні матеріальні активи</p> |
| Об'єкт          | <p>1. Закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього.</p> <p>2. Конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій.</p> <p>3. Відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно.</p> <p>4. Інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством</p>                           |
| Первинна оцінка | <p>1. Уразі купівлі – сукупність витрат:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);</li> <li>– реєстраційні збори, державне мито та аналогічні платежі, що здійснюються в зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;</li> <li>– суми ввізного мита;</li> <li>– суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);</li> </ul>   |

| Елемент   | Суть та можливі варіанти  |
|---|---|
|   | <ul style="list-style-type: none"> <li>– витрати зі страхування ризиків доставки основних засобів;</li> <li>– витрати на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;</li> <li>– інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.</li> </ul> <p>2. У разі безоплатного отримання – справедлива вартість на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 8 НП(С)БО 7.</p> <p>3. У разі внесення до статутного капіталу підприємства – погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість з урахуванням витрат передбачених п. 8 НП(С)БО 7.</p> <p>4. У разі переведення до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо – собівартість, яка визначається згідно з НП(С)БО 9 «Запаси»;</p> <p>5. У разі отримання в обмін на подібний об'єкт – залишкова вартість переданого об'єкта основних засобів. Якщо остання перевищує його справедливую вартість, то – справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду;</p> <p>6. У разі придбання в обмін (або частковий обмін) на неподібний актив – справедлива вартість переданого немонетарного активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну</p> |
| <p>Подальша зміна вартості:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– за поліпшення;</li> <li>– за переоцінки</li> </ul> | <p>Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта</p> <p>Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість</p>  |
| <p>Строк корисного використання (експлуатації)</p>  | <p>Визначається з урахуванням:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– очікуваного використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;</li> <li>– фізичного та морального зносу, що передбачається;</li> <li>– правових або інших обмежень щодо строків використання об'єкта;</li> <li>– інших факторів</li> </ul>  |
| <p>Методи амортизації</p>   | <p>1. Прямолінійний (річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів).</p> <p>2. Зменшення залишкової вартості (річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість).</p> <p>3. Прискорене зменшення залишкової вартості (річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється).</p>   |

| Елемент  | Суть та можливі варіанти   |
|--|--|
|  | <p>4. Кумулятивний (річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта).</p> <p>Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання).</p> <p>5. Виробничий (місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів).</p> <p>6. З урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу)</p>   |
| Зменшення корисності                                     | Втрати включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням у балансі суми зносу основних засобів, а щодо об'єктів, відображених за переоціненою вартістю, – відображаються у порядку, п. 20 НП(С)БО 7   |
| Вибуття  | Вилучається з активів (списується з балансу) у разі вибуття внаслідок безоплатної передачі або невідповідності критеріям визнання активом. Фінансовий результат від вибуття визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів   |
| Розкриття інформації у примітках до фінансової звітності | <p>1. Балансова вартість (первісна або переоцінена).</p> <p>2. Методи амортизації та діапазон строків корисного використання (експлуатації).</p> <p>3. Наявність та рух у звітному році: первісна (переоцінена) вартість та сума зносу на початок та на кінець року; первісна вартість основних засобів, які визнані активом, з виділенням вартості засобів, отриманих в результаті об'єднання підприємств; сума зміни первісної (переоціненої) вартості й зносу у результаті переоцінки; первісна (переоцінена) вартість та сума зносу основних засобів, які вибули; сума нарахованої амортизації; сума втрат від зменшення корисності і сума вигід від її відновлення; інші зміни первісної (переоціненої) вартості та сума зносу основних засобів.</p> <p>4. Первісна (переоцінена) вартість і сума зносу основних засобів, щодо яких існують передбачені чинним законодавством обмеження володіння, користування та розпорядження; первісна (переоцінена) вартість і сума зносу переданих у заставу основних засобів.</p> <p>5. Сума капітальних інвестицій в основні засоби за звітний рік; сума укладених угод на придбання у майбутньому основних засобів; первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки основних засобів, отриманих за рахунок цільового фінансування.</p> <p>6. Залишкова вартість основних засобів, що тимчасово не використовуються (консервація, реконструкція тощо); первісна (переоцінена) вартість повністю амортизованих основних засобів, які продовжують використовуватись; залишкова вартість основних засобів, вилучених з експлуатації для продажу; сума курсових різниць у зв'язку з перерахунком вартості основних засобів, наведеної у фінансовій звітності дочірніх підприємств</p> |

## ПИТАННЯ ДЛЯ САМОПЕРЕВІРКИ

1. Які складники процесу складання фінансової звітності регламентовані законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»?
2. Якими нормативними документами регламентується організація складання та подання фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, в Україні? Чому?
3. Як відрізняється склад фінансової звітності у малих та великих підприємств?
4. Ким може підписуватися фінансова звітність підприємства? Від чого це залежить?
5. Скільки місяців становить перший звітний період для новоствореного підприємства?
6. Скільки місяців становить звітний період для підприємства, що ліквідується?
7. У які органи подають фінансову звітність вітчизняні суб'єкти господарювання?
8. Якою є дата подання фінансової звітності її у разі подання в електронному форматі?
9. Якими є основні проблеми вітчизняних підприємств у сфері обліку та внутрішнього контролю під час воєнного стану та у повоєнній економіці?
10. Коли мають подати річну фінансову звітність підприємства, які застосовують МСФЗ?
11. Коли мають оприлюднити річну фінансову звітність публічні акціонерні товариства?
12. Якою є одиниця виміру фінансової звітності?
13. Якими є цілі оптимізації системи бухгалтерського обліку малого підприємства?
14. Як технології допомагають вдосконалити облік та внутрішній контроль торговельного підприємства?
15. Як стратегія оптимізації обліку впливає на фінансові результати та конкурентоспроможність підприємства?

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ

### ОСНОВНА ЛІТЕРАТУРА

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text)
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / за заг. ред. В. С. Леня. Чернігів: НУ «Чернігівська політехніка», 2021. 664 с.
4. Кужельний М., Левицька С. Організація обліку: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2021. 352 с.
5. Островерха Р. Е. Організація обліку: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2019. 568 с.
6. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Бухгалтерська справа: навчальний посібник. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2022. 132 с.
7. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навчальний посібник. Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2021. 132 с.
8. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників: Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 р. № 336. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0336203-04#Text>
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

### ДОПОМІЖНА ЛІТЕРАТУРА

10. Schmarzo B. The Economics of Data, Analytics, and Digital Transformation. The theorems, laws, and empowerments to guide your organization's digital transformation. Kyiv: Packt, 2020. 260 p.
11. Безверхий К. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку: щодо заповнення форм фінансової звітності, перевірки порівнянності показників фінансової звітності, облікової політики підприємства. Київ: Центр навчальної літератури, 2019. 76 с.
12. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / В. М. Краєвський, О. П. Колісник, Н. В. Гуріна та ін. Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. 388 с.
13. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Digital Technologies in Accounting and Audit. *Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення (випуск 75)*: матеріали Міжнародної наукової інтернет-конференції, (м. Тернопіль, Україна – м. Переворськ, Польща, 6–7 березня 2023 р.). Тернопіль: ФОП Шпак В. Б. С. 45–46.

14. Гевлич Л. Л., Гевлич І. Г. Інформаційні технології в обліку і аудиті: проблеми та перспективи в диджитал-економіці. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія: «Економічні науки»*. 2023. № 3. С. 40–44. DOI: 10.31891/2307-5740-2023-318-3-6.
15. Концепції та парадигми у розвитку теорії та методології обліку: навчальний посібник / за ред. В. М. Савченка. Кропивницький: ЦНТУ, 2022. 269 с.
16. Лівшиц Д. Інвентаризація: практичний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2019. 140 с.
17. Мельник Т., Гура Н. Облік на підприємствах малого бізнесу. Київ: Центр навчальної літератури, 2019. 288 с.
18. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 26.09.2003 р. № 269. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FIN7694>
19. Олабоді О. В. Облік. Оподаткування. Аудит. Київ: Нац. ун-т харч. технол., 2021. 234 с.
20. Бухгалтерський облік: від знань до компетентностей: навчальний посібник / В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, І. В. Мельничук, Н. В. Мужевич. Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 363 с.
21. Правдюк Н., Коваль Л., Коваль О. Облікова політика підприємств. Київ: Центр навчальної літератури, 2020. 648 с.

## ДЛЯ ПОДАТОК

---

Навчальне видання

*Гевлич Лариса Леонідівна*

## **ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ**

Конспект лекцій

Редактор О. А. Солдатова  
Технічний редактор Т. О. Важеніна-Гопрак

Підписано до друку 06.06.2024.  
Формат 60×84/16. Папір офсетний.  
Друк – цифровий. Умовн. друк. арк. 5,58.  
Тираж 30. Зам. 32.

Донецький національний університет імені Василя Стуса  
21021, м. Вінниця, 600-річчя, 21  
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи  
до Державного реєстру  
серія ДК № 5945 від 15.01.2018