

13. Кримінальне право України. Особлива частина [Текст] : Підручник / М. І. Бажанов [та ін.] ; ред. М. І. Бажанов [та ін.] ; МОН України. – К. : Юрінком Інтер, 2005. – 544 с.

14. Кримінальний кодекс України від 5 квітня 2001 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25. – Ст. 131.

15. Методика визначення розміру шкоди, заподіяної внаслідок самовільного зайняття земельних ділянок, використання земельних ділянок не за цільовим призначенням, зняття ґрунтового покриву (родючого шару ґрунту) без спеціального дозволу: постанова Кабінету міністрів України від 25 липня 2007 р. № 963 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 55. – Ст. 2221.

16. Методика грошової оцінки пам'яток: постанова Кабінету міністрів України від 26 вересня 2002 р. № 1447 // Офіційний вісник України. – 2002. – № 39. – Ст. 1828.

17. Мірошниченко А.М. Науково-практичний коментар ЗК України/ А.М. Мірошниченко, Р.І. Марусенко. – К. : Правова єдність, 2011. – 520 с.

18. Науково-практичний коментар до КК України : У 2 т. Т.2 Особлива частина / За заг. ред. П.П. Андрушка, В.Г. Гончаренка, Є.В. Фесенка, 3-є вид., перероб. і доп. – К.: Алерта, КНТ, Центр учбової літератури, 2009. – 624 с.

19. Про відчуження земельних ділянок, інших об'єктів нерухомого майна, що на них розміщені, які перебувають у приватній власності, для

суспільних потреб чи з мотивів суспільної необхідності: Закон України від 17 листопада 2009 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 1. – Ст. 2.

20. Про місцеве самоврядування в Україні: Закон України від 21 травня 1997 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 16. – Ст. 133.

21. Про охорону культурної спадщини: Закон України від 8 червня 2000 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 39. – Ст. 333.

22. Самокиш В.П. Проблеми відмежування злочину, передбаченого ст. 252 КК України, від суміжних злочинів / В.П. Самокиш // Правова держава. – № 13. – 2011. – С. 130-134.

23. Саркісова Т.Б. Земельне правопорушення як підстава юридичної відповідальності в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.06 "Земельне право; аграрне право; екологічне право; природоресурсне право" / Саркісова Тамара Борисівна ; Київський нац. ун-т імені Тараса Шевченка. – К., 2012. – 17 с.

24. Саркісова Т.Б. Земельне правопорушення як підстава юридичної відповідальності в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.06 / Саркісова Тамара Борисівна. – К., 2012. – 216 с.

Надійшла до редколегії 19.03.14

Е. Бевз, канд. юрид. наук, асист.  
КНУ імені Тараса Шевченка, Київ

### ЮРИДИЧЕСКАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА УКРАИНЫ В СФЕРЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ И ОХРАНЫ ЗЕМЕЛЬ ИСТОРИКО-КУЛЬТУРНОГО НАЗНАЧЕНИЯ

*В статье раскрываются особенности применения мер юридической ответственности за правонарушения относительно земель историко-культурного назначения. Обосновывается деление земельно-правовой ответственности как самостоятельного вида юридической ответственности за нарушение требований земельного законодательства в сфере использования и охраны земель историко-культурного назначения.*

*Ключевые слова: земли историко-культурного назначения, юридическая ответственность, земельные правонарушения.*

O. Bevez, PhD, Assistant Professor  
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv

### LEGAL LIABILITY FOR INFRACTIONS AGAINST THE LEGISLATION OF UKRAINE IN RELATION TO HISTORICAL AND CULTURAL LANDS

*The article covers the specifics of legal liability for infractions in relation to historical and cultural lands. It lays the groundwork for creating a new category of land law sanctions, that of infractions against historical and cultural land regulations.*

*Key words: lands of historical and cultural significance, legal liability, land violations.*

УДК 346.3:657.1

О. Орлова, канд. юрид. наук  
Ужгородський національний університет, Ужгород

### ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ВЕДЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ: ГОСПОДАРСЬКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

*В статті виконано дослідження господарсько-правових основ організації та ведення бухгалтерського обліку, визначення поняття організації бухгалтерського обліку, встановлення співвідношення між поняттями "організація" та "ведення" бухгалтерського обліку, встановлення концептуальних основ та визначення етапів організації та ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання.*

*Ключові слова: бухгалтерський облік суб'єкта господарювання; ведення бухгалтерського обліку; організація бухгалтерського обліку; правове регулювання організації та ведення бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання.*

Суб'єкти господарювання реалізують свої права щодо регулювання питань бухгалтерського обліку, його організації та ведення шляхом: самостійного визначення облікової політики в межах чинної нормативної бази; вибору організаційно-правової форми господарювання та форми облікової реєстрації; розробки системи внутрішньогосподарського обліку та контролю за діяльністю суб'єкта господарювання; налагодження схеми документообігу; вибору способу обробки та фіксації інформації на відповідних носіях; вибору програмного забезпечення бухгалтерського обліку; планування розвитку методики бухгалтерського обліку пристосовно до конкретних умов діяльності суб'єкта господарювання. Водночас, за змістом ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", організація бухгалтерського обліку передбачає, що підприємство самостійно: визначає облікову політику; обирає форми бухгалтерського обліку; розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінсь-

кого) обліку, звітності і контролю господарських операцій; визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів; затверджує правила документообороту і технології обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Питанням організації та ведення бухгалтерського обліку присвячено праці таких вчених – економістів як: Ф. Ф. Бутинець, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, С. О. Левицька, Т. М. Сльозко, С. В. Івахненков, В. В. Сопко та ін. У той же час господарсько-правові дослідження з відповідної тематики відсутні.

Метою цієї публікації, відповідно, є дослідження господарсько-правових основ організації та ведення бухгалтерського обліку, визначення поняття організації бухгалтерського обліку, встановлення співвідношення між поняттями "організація" та "ведення" бухгалтерського обліку, встановлення концептуальних основ та

визначення етапів організації та ведення бухгалтерського обліку суб'єктами господарювання.

Відповідно до економічної сутності організація – "сукупність процесів або дій, що зумовлюють об'єднання елементів у ціле, а ціле завжди більше від суми його складових, ...це особлива організуюча сила" [1, с.5]. Науковці розкривають сутність "організуючої сили" організації бухгалтерського обліку через комплекс завдань обліку.

У той же час, слід розрізняти поняття "організація" і "ведення" обліку. Організація обліку – це прерогатива засновника (керівника), ведення обліку – виключно обов'язки головного бухгалтера (бухгалтера) підприємства. За правильність застосування методології (узгодженої з засновником) та технології обліку відповідальність покладається за внутрішнім нормативним (локально-правовим) актом на бухгалтерську службу підприємства. Це може передбачатись в Положенні про бухгалтерську службу підприємства, Статуті тощо. Саме тому ведення обліку визначається в літературі переважно як застосування бухгалтерською службою узгодженої з керівництвом підприємства методології та технології відображення в обліку фактів господарського життя та складання фінансової звітності за діючими стандартами обліку [1, с.10]. Сльозко Т. М. розмежування понять "організація обліку" та "ведення обліку" проводить на такому прикладі, – якщо власник або керівник підприємства веде особисто облік або замовляє цю роботу в спеціалізованих фірмах, то на такому підприємстві, як правило, має місце лише ведення обліку, оскільки організувати нікого. Якщо ж є колектив обліковців, то щоб він гармонійно працював, його повинен очолити головний бухгалтер. Саме на нього у такому випадку й покладено завдання організувати роботу кожного бухгалтера, довести до нього функції, які він буде виконувати та яку відповідальність нести за це [2, с.13].

В літературі організація бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання визначається як цілеспрямована діяльність зі створення та вдосконалення системи економічної інформації щодо всіх аспектів діяльності підприємства, яка забезпечує прийняття обґрунтованих управлінських рішень [3, с. 303-304]. Щоправда, у практичному аспекті бухгалтерський облік має формувати інформаційну систему не лише підприємств і організацій, але й інших суб'єктів господарювання, що дасть змогу користувачам оперувати даними, потрібними для аналізу, оцінки зміни майнового стану будь-якого суб'єкта господарювання в часі та просторі.

Організація бухгалтерського обліку традиційно розглядається як система умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства, здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції. Її призначення – удосконалення та раціоналізація обробки інформації, розподіл робіт між персоналом бухгалтерії, наукова організація праці. В той же час, в умовах сьогодення під організацією бухгалтерського обліку розуміють пошук раціональної системи відображення операцій і результатів діяльності з урахуванням економіко-організаційних особливостей підприємства, результати впровадження якої гарантують достовірність інформації, її повноцінність для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень [1, с.5, с.17].

Поняття "організація бухгалтерського обліку" визначається і як науково обґрунтована сукупність умов, при яких найбільш економічно і раціонально здійснюється збір, обробка і зберігання облікової інформації з метою оперативного контролю за правильним використанням

майна суб'єкта господарювання і надання користувачам неупередженої фінансової звітності [4, с. 41]. С. В. Івахненко трактує поняття "організація бухгалтерського обліку" через підпорядкованість останньої головному завданню – забезпеченню системного перетворення обліково-економічної інформації про господарські процеси з метою активного впливу на них через систему управління [5, с. 86]. В. П. Завгородій, А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко при цьому наголошують також, що раціональна організація бухгалтерського обліку передбачає дотримання системного підходу, цілісності, всебічності, субординації, динамічності, випереджаючого відображення системоутворюючих відносин окремих частин і елементів [6, с. 20]. Адже покращення аналітики та оперативності бухгалтерського обліку залежить від функціональної організації як бухгалтерського обліку, так і функціонування облікового апарату. Організація праці облікового апарату – це комплекс науково обґрунтованих організаційно-технічних заходів, що забезпечують виконання облікового процесу. Вдало здійснена організація праці облікового апарату дозволяє широко удосконалювати документацію, документообіг, реєстрацію операцій на рахунках бухгалтерського обліку, доцільніше використовувати робочий час облікових працівників.

Для забезпечення виконання бухгалтерським обліком своїх функцій суб'єкт господарювання самостійно обирає структуру бухгалтерії, форми, методи, технічні засоби, облікові процедури тощо. Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (ст. 8) передбачена альтернативність у виборі форм організації ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та її подання в установленому законом порядку. Суб'єкти господарювання можуть вводити до свого штату посаду бухгалтера або створювати бухгалтерську службу; укладати трудовий договір з фізичною особою – бухгалтером; користуватися послугами професійного бухгалтера, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; доручити вести бухгалтерський облік на договірних засадах бухгалтерській фірмі. Вести бухгалтерський облік та складати фінансову звітність може також безпосередньо власник або керівник юридичної особи. Відповідні роз'яснення та рекомендації надаються Міністерством юстиції України в листі від 01.03.2013 р. Зокрема, зазначається, що для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації: 1) введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; 2) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; 3) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; 4) самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства (ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах). Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правовим вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства: забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних ме-

тодологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності; організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства; забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства [7].

Відповідно до ст. 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 р., що затверджене Наказом Міністерства фінансів України [8], господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в облікових регістрах провадяться на підставі первинних документів, які являють собою це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення. Вони повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення. Документи, створені засобами обчислювальної техніки на машинних носіях, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови надання їм юридичної сили і доказовості. Таку доказовість надають первинним документам обов'язкові та додаткові реквізити. Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції. Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операції, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Керівник підприємства забезпечує фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах та виконання всіма підрозділами, службами і працівниками правомірних вимог головного бухгалтера щодо порядку оформлення та подання для обліку відомостей і документів. Керівником підприємства затверджується перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій з видачі особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, повинно бути обмежено. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці первинні документи. Первинні документи підлягають обов'язковій перевірці (в межах компетенції) працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників.

З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства встановлюється графік документообороту, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву. Графік документообороту на підприємстві повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний строк його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації. Графік документообороту оформляється у вигляді схеми або переліку робіт зі створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт. Працівники підприємства створюють і подають первинні документи, які відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообороту. Для цього кожному виконавцю видається витяг із графіка. У витязі наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, до яких передаються ці документи. Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообороту на підприємстві здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів та відомостей є обов'язковими для усіх підрозділів і служб підприємства. Саме такими є нормативні вимоги (п.п.5.1.-5.5. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 р., що затверджене Наказом Міністерства фінансів України).

Сльозко Т. М. однак зауважує, що на переважній більшості підприємств в реальному господарському житті графіки документообороту за кожним окремим документом не складаються. Тому нерідко порушуються графіки складання звітності, оскільки несвоєчасно наданий у бухгалтерію відповідний документ не дозволяє вчасно його провести у системі подвійного запису, а тому неможливо своєчасно скласти бухгалтерський баланс. На погляд автора, доцільнішим було б складання графіку документообороту не за кожним документом, а в цілому за окремою ділянкою роботи. Причому, акцентувати увагу слід у першу чергу на своєчасності складання звітності і лише потім – на архіві [2, с. 33-34].

Як відомо, первинні документи у бухгалтерському обліку потрапляють як носії інформації, яка підлягає упорядкуванню, групуванню та узагальненню. Ці носії повинні бути десь зареєстровані, щоб інформація узагальнювалася та ущільнювалася. Тому для цього їй призначені інші носії – таблиці встановленої форми і змісту, призначені для реєстрації, групування й узагальнення господарських операцій, оформлених відповідними первинними документами – облікові реєстри або регістри [9]. Записи в них господарських операцій називаються обліковою реєстрацією.

За призначенням та характером запису облікові регістри поділяють на хронологічні, систематичні і комбіновані. У хронологічні облікові реєстри облікові операції записують у календарній послідовності їх здійснення й оформлення. Прикладом реєстрів хронологічного обліку є реєстраційний журнал операцій. Систематичні облікові реєстри призначені для групування (систематизації) однорідних за економічним змістом господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. До них належить будь-який реєстр, у якому господарські опе-

рації групуються, систематизуються й відображаються на відповідних синтетичних та аналітичних рахунках. Отже, всі реєстри, в яких розміщено синтетичні й аналітичні рахунки, є систематичними (Головна книга, журнали, відомості тощо). У комбінованих облікових реєстрах хронологічні і систематичні записи ведуть одночасно.

За обсягом змісту облікові реєстри поділяються на реєстри синтетичного, аналітичного обліку і комбіновані. Такий поділ ґрунтується на відмінності й призначенні синтетичних та аналітичних рахунків, різній мірі узагальнення на них облікових даних.

Реєстри синтетичного обліку призначені для відображення економічно однорідних господарських засобів на синтетичних рахунках у грошовому вимірнику із зазначенням дати, номера і суми бухгалтерського запису, як правило, без пояснювального тексту. Записи в ці реєстри здійснюються на підставі первинних або згрупованих (у групувальних відомостях) документів. Реєстри синтетичного обліку бувають хронологічні (реєстраційний журнал), систематичні (Головна книга) і комбіновані (Журнал операцій).

Реєстри аналітичного обліку призначені для відображення господарських операцій на окремих аналітичних рахунках, що деталізують зміст показників відповідного синтетичного рахунка. За допомогою цих реєстрів забезпечується контроль за наявністю і змінами кожного виду господарських засобів, їх джерел, розрахунками з кожним дебітором і кредитором та ін.

Комбіновані облікові реєстри призначені для одночасного здійснення синтетичного й аналітичного обліку. Органічне поєднання в одному реєстрі аналітичного й синтетичного обліку є характерною особливістю сучасної техніки ведення обліку. Такі реєстри забезпечують можливість відображати відповідні об'єкти в аналітичному обліку й одночасно одержувати узагальнені синтетичні показники. Крім того, відпадає необхідність порівнювати записи на аналітичних та синтетичних рахунках: у такому реєстрі підсумки записів на аналітичних рахунках слугують підставою для бухгалтерських записів на синтетичних рахунках або замінюють їх.

Всі записи в облікових реєстрах (реєстрах) підлягають узагальненню, яке проводиться у Головній книзі. На її основі після звіряння записів складається оборотний баланс.

Організаційна форма побудови обліку на підприємстві зумовлюється його особливостями, територіальною відокремленістю його структурних підрозділів, системою управління, рівнем самостійності структурних підрозділів, чинною системою контролю та звітності. У практиці господарювання склалися такі форми організації бухгалтерського обліку: централізована, децентралізована, комбінована (змішана) [3, с. 304].

Із використанням централізованої форми організації бухгалтерського обліку всі первинні та зведені документи надходять до бухгалтерії суб'єкта господарювання, де здійснюється їх подальша обробка та складається фінансова звітність. При централізації облікового процесу утворюються великі масиви інформації, відокремлюються процеси складання та обробки інформації.

У випадку децентралізації бухгалтерського обліку останній здійснюється в межах окремої галузі або підприємства від складання первинних документів до зведених робіт. У вищій ланці узагальнюється і складається фінансова звітність.

Комбінована (змішана) форма організації бухгалтерського обліку передбачає поєднання в собі елементів попередніх двох форм, як централізованої, так і децентралізованої. Побудова й належне функціонування бухгалтерсь-

кого обліку передбачає органічне поєднання методологічних та організаційних принципів його здійснення.

Концептуальними основами організації бухгалтерського обліку є [10, с. 3-7]: а) безперервність його ведення з дня реєстрації до ліквідації підприємства; б) відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, документування та збереження документів покладено на власника або уповноважений орган, що здійснює керівництво підприємством; в) самостійність підприємства: у виборі організаційних та методологічних форм обліку, визначенні облікової політики, розробці форм внутрішньогосподарського обліку, звітності і контролю господарських операцій; в питаннях відокремлення підрозділів з відповідними зобов'язаннями ведення окремого обліку та звітності; г) відповідальність керівника за створення належних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечення виконання ним правомірних вимог головного бухгалтера (бухгалтера) щодо дотримання правил та принципів організації облікового процесу; ґ) відповідальність головного бухгалтера (особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку) за: дотримання встановлених на підприємстві єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та підготовку фінансової звітності; контроль за безперервністю та повнотою облікового процесу; правильне відшкодування витрат від нестач, крадіжок і псування активів підприємства; перевірку стану бухгалтерського обліку в структурних підрозділах; д) відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, покладається на утворену відповідно до законодавства ліквідаційну комісію.

Загалом же, організація бухгалтерського обліку складається з трьох взаємопов'язаних етапів: методичного, технічного та організаційного.

На методичному етапі організації бухгалтерського обліку здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, на яких базуються документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс та узагальнення даних бухгалтерського обліку на звітну дату. На цьому етапі здійснюється вибір конкретного застосування елементів методу бухгалтерського обліку, зокрема: а) проводиться комплекс заходів, що забезпечують організацію первинного документування: вибір об'єктів первинного документування та носіїв первинної інформації, складання переліку форм первинних документів, встановлення порядку та процедур здійснення записів в первинних документах; б) встановлення строків та порядку проведення інвентаризації; в) вибір методу оцінки активів та зобов'язань підприємства; г) визначення елементів витрат, способу калькулювання собівартості; ґ) вибір робочого плану рахунків бухгалтерського обліку з урахуванням субрахунків аналітичного обліку; визначення переліку форм внутрішньої звітності і порядку її заповнення. Керівник підприємства в обов'язковому порядку: а) забезпечує фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах та виконання всіма працівниками правомірних вимог головного бухгалтера або іншої особи (юридичної чи фізичної), на яку покладена відповідальність за ведення бухгалтерського обліку, порядок оформлення та подання для обліку відомостей і документів; б) затверджує перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна (першочергово право підпису

затверджується для розрахунково-касових та банківських документів, бланків цінних паперів). Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх у встановлені графіком документообороту терміни для відображення у бухгалтерському обліку, за достовірність даних, наведених у документах, несуть особи, які склали і підписали ці документи.

Другий етап організації бухгалтерського обліку – технічний – вибір форми обліку, що найбільше відповідає економіко-організаційній характеристиці підприємства. Суть його полягає у виборі способу обробки облікових даних, розробці переліку і форм облікових реєстрів (що, переважно, залежить від вибору підприємством повної або спрощеної системи обліку); встановлення порядку здійснення записів в реєстрах і переносу даних в форми звітності.

Якщо під час першого та другого етапів здійснюється організація ведення облікових записів, то третій етап, організаційний, полягає в організації роботи облікового апарату, або іншими словами – налагодження системи адміністративно-господарського управління в бухгалтерії. В залежності від організаційної структури підприємства це передбачає: а) обрання та впровадження найбільш ефективної форми організації обліку (облік централізований, децентралізований або комбінований (змішаний)); б) визначення оптимальної штатної структури облікового апарату; в) встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт і визначення оптимальної чисельності бухгалтерів; г) набір кадрів та їх навчання; г) раціональну організацію робочих місць бухгалтерів: встановлення належних інформаційних зв'язків між оперативними підрозділами підприємства та зовнішнім середовищем; матеріальне, інформаційне і технічне забезпечення облікових працівників; д) мотивація працівників бухгалтерії (оплата праці, різні види стимулювання); е) налагодження дієвої системи обліку роботи працівників та контролю за виконанням ними своїх функцій; є) організацію архіву бухгалтерських документів; ж) організацію безпеки та захисту облікової інформації. На думку Кужельного М. В. та Левицької С. О., враховуючи вимоги сьогодення до ведення бухгалтерського обліку, організаційний етап варто доповнити такими питаннями, як: організація системи безперервного підвищення кваліфікації працівників бухгалтерії (передбачивши вивчення міжнародних облікових стандартів); впровадження ефективної системи автоматизації робочого місця бухгалтера; забезпечення сучасних економічних вимог щодо психологічно сприятливої атмосфери в підрозділах як економічної служби, так і в адміністративній системі в цілому [1, с. 9-10]. Належну увагу необхідно також приділяти плануванню організації бухгалтерського обліку, зокрема, плану документообігу (графіку руху документів з моменту їх виписки до передачі в архів), графіку виконання облікових робіт, графіку підготовки звітних даних, планам (графікам) проведення інвентаризацій, ревізій та перевірок.

Бухгалтерський облік суб'єкта господарювання повинен бути організованим таким чином, аби, на виконання Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженої постановою КМУ від 28.10.1998 р. [11], відповідати ряду вимог: 1) раціональність та економічність побудови бухгалтерського обліку. Раціонально організований та добре налагоджений облік – основа правильного господарювання. Для виконання вимог бухгалтерського обліку облікові працівники суб'єкта господарювання мають бути добре обізнані у своїй справі, набуваючи для цього необхідних теоретичних та практичних знань, постійно підвищуючи кваліфікацію. Облікові працівники мають бути

вимогливими до якості виконуваної роботи, постійно здійснювати самоконтроль. Без цього неможливим є додержання вимог своєчасності, точності та ясності обліку, виконання програми реформування бухгалтерського обліку із застосування МСБО та впровадження національних П(С)БО; 2) ясність і зрозумілість обліку; 3) простота, чіткість, точність та повнота поточних і звітних даних, попередження різного роду спроб перекручування дійсності, усунення серйозних недоліків у організації бухгалтерського обліку і посилення його ролі в здійсненні контролю за господарською діяльністю; надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності господарюючого суб'єкта за звітний період, відповідно до П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати", затвердженого наказом МФУ від 31.03.1999 р. [12]<sup>18</sup>; 4) дійсність і достовірність поточних та звітних даних; 5) порівнювання звітних даних останнього періоду з даними за минулі звітні періоди, планами, прогнозами, даними бізнес-планів господарюючого суб'єкта (при цьому необхідна єдина оцінка об'єктів, єдність показників за об'єктами обліку та фінансової звітності тощо).

Таким чином, підсумовуючи викладене вважаємо, що для потреб господарсько-правового регулювання, організація бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання може бути визначена як система правил, встановлених актами господарського законодавства (в тому числі, локально-правовими актами), що забезпечує процес збору, опрацювання, використання, аналізу та зберігання облікової інформації з метою внутрішньогосподарського оперативного контролю за правильним використанням майна суб'єкта господарювання, надання зовнішнім користувачам зрозумілої і достовірної фінансової звітності.

Найважливішими передумовами раціональної організації бухгалтерського обліку, на нашу думку, є: вивчення особливостей діяльності суб'єкта господарювання, його організаційної структури, технології виробництва, матеріально-технічного постачання і збуту продукції, виробничо-фінансового плану й стратегії розвитку; з'ясування складу й обсягу періодичної та річної фінансової, оперативної-технічної, статистичної, податкової звітності, термінів її подання; вивчення нормативно-правових вимог щодо особливостей провадження господарської діяльності у відповідній сфері.

#### Список використаних джерел

1. Кужельний М. В. Організація обліку / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К.: ЦУЛ, 2010. – 352 с.
2. Сльозко Т. М. Організація обліку / Т. М. Сльозко. – К.: ЦУЛ, 2008. – 224 с.
3. Попітich Т. Передумови раціональної організації бухгалтерського обліку в споживчій кооперації / Т. Попітich // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 6. – С. 303–305.
4. Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку / Ф. Ф. Бутинець, О. П. Войналович, І. Л. Томашевська; [за ред. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир: Рута, 2006. – 528 с.
5. Івахненков С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / С. В. Івахненков. – К.: Знання-Пресс, 2003. – 349 с.
6. Кузьмінський А. М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / А. М. Кузьмінський, В. П. Завгородій, В. В. Солко; [за ред. А. М. Кузьмінського]. – К.: Вища школа, 1993. – 223 с.
7. Щодо порядку ведення бухгалтерського обліку: Лист Міністерства юстиції України від 1 березня 2013 року № А-2077/8.2 [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/v2077323-13>.
8. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України

<sup>18</sup> Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати": наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року [електронний ресурс] // Комп'ютерна правова система "Законодавство України": правова серія "Інфодиск". – Режим доступу: <http://www.infodisk.com.ua>.

від 24 травня 1995 року [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

9. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 року [електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/big/text574/pg1.htm>; Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: наказ Міністерства фінансів України від 15 червня 2011 року [електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=311243&cat\\_id=293536](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=311243&cat_id=293536).

10. Житній П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житній // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–8.

О. Орлова, канд. юрид. наук  
Ужгородський національний університет, Ужгород

### ОРГАНИЗАЦИЯ И ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРЕДПРИЯТИЯ: ХОЗЯЙСТВЕННО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ

*В статье выполнено исследование хозяйственно-правовых основ организации и ведения бухгалтерского учета, определение понятия организации бухгалтерского учета, установление соотношения между понятиями "организация" и "ведение" бухгалтерского учета, установление концептуальных основ и определение этапов организации и ведения бухгалтерского учета субъектами хозяйствования.*

*Ключевые слова: бухгалтерский учет предприятия; ведение бухгалтерского учета; организация бухгалтерского учета; правовое регулирование организации и ведения бухгалтерского учета субъектов хозяйствования.*

O. Orlova, candidate of legal sciences  
Uzhhorod national university, Uzhhorod

### ORGANIZATION AND ACCOUNTING ENTITY: THE ECONOMIC AND LEGAL ASPECTS

*This article used to study the economic and legal foundations of organization and accounting, the definition of the accounting organization, to establish the relationship between the concepts of "organization" and "management" accounting, establishing the conceptual foundations and the definition of the phases of accounting and business entities.*

*Key words: accounting enterprise; accounting; accounting organization; legal regulation of the organization and accounting entities.*

УДК 342.95

Л. Мойсей, ад'юнкт  
КНУ імені Тараса Шевченка, Київ

### ДЖЕРЕЛА ПРАВА НА ДОСТАТНЕ ЖИТЛО В МЕЖАХ МІЖНАРОДНИХ НОРМ У ГАЛУЗІ ПРАВ ЛЮДИНИ

*У статті досліджено сутність поняття "достатнє житло" в контексті міжнародного законодавства. Встановлено, що завдяки міжнародному співтовариству право на житло віднесено до основних галузей прав людини. Зроблено висновок, що забезпечення права на житло є основою, що дозволяє домогтися здійснення всіх інших прав, що належать людині.*

*Ключові слова: житло, міжнародно-правові документи, держави-учасниці, національна стратегія, юридичні гарантії.*

В основі діяльності Організації Об'єднаних Націй щодо захисту й заохочення прав людини та основних свобод лежить Міжнародний білль про права людини. Білль складається з трьох документів: Загальна декларація прав людини (1948 рік) [4]; Міжнародний пакт про економічні, соціальні й культурні права (1966 рік) [5]; Міжнародний пакт про громадянські й політичні права (1966 рік) [9].

У цих трьох документах визначаються й встановлюються права людини та основні свободи. Вони складають основу для понад 50 інших конвенцій, декларацій, зводів правил та принципів Організації Об'єднаних Націй у галузі прав людини. Пакти є міжнародно-правовими документами. Це означає, що держави-члени Організації Об'єднаних Націй беруть на себе значні правові зобов'язання, коли стають учасниками Пактів чи інших Конвенцій через їх ратифікацію або приєднання до них.

Держави-учасниці беруть на себе добровільні зобов'язання привести національне законодавство, політику й практику у відповідність до вже існуючих міжнародно-правових зобов'язань.

Ратифікуючи ці та інші обов'язкові для виконання документи, держави стають підзвітними своїм громадянам, іншим державам-учасникам того ж договору й міжнародному співтовариству загалом, беручи урочис-

11. Про затвердження Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: постанова Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року [електронний ресурс] // Комп'ютерна правова система "Законодавство України": правова серія "Інфодиск". – Режим доступу: <http://www.infodisk.com.ua>.

12. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати": наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року [електронний ресурс] // Комп'ютерна правова система "Законодавство України": правова серія "Інфодиск". – Режим доступу: <http://www.infodisk.com.ua>.

Надійшла до редколегії 21.03.14

те зобов'язання поважати й забезпечувати права та свободи, закріплені в цих документах. Окрім того, в багатьох основних міжнародних договорах у галузі прав людини містяться положення, що вимагають від держав-учасниць регулярних повідомлень про зроблені ними кроки з метою гарантії здійснення цих прав, а також про досягнення на шляху до цієї мети.

У цьому викладі фактів йдеться про основні принципи, значення та зміст одного із конкретних прав, закріпленого в багатьох міжнародно-правових документах, включаючи Пакт про економічні, соціальні й культурні права та Загальну декларацію прав людини, а саме: право на достатнє житло.

Так, Резолюція 1987/62 Економічної та Соціальної Ради, ухвалена 29 травня 1987 року й названа "Здійснення права на достатнє житло", зокрема, стверджує наступне: "Беручи до уваги, що в Загальній декларації прав людини та в Міжнародному пакті про економічні, соціальні й культурні права визнається право кожного на достатній життєвий рівень для нього самого та його сім'ї, що включає достатнє житло, і стверджується, що державам слід вживати належних заходів для забезпечення здійснення цього права".

Незважаючи на те, що існують два Пакти, в кожному з яких гарантується окремий комплекс прав людини, взаємозалежність і неподільність усіх прав являють